

Vergaderjaar 2001–2002

28 183

Wijziging van de Invorderingswet 1990 (Herziening procesrecht inzake aansprakelijkstelling)

Nr. 3

MEMORIE VAN TOELICHTING

I. ALGEMEEN

1.1. Inleiding

Dit wetsvoorstel betreft voorstellen die de strekking hebben de rechtsbescherming van een derde die aansprakelijk wordt gesteld voor de belastingsschuld van een ander (hierna: de aansprakelijk gestelde) in het belastingrecht beter te waarborgen en uit te breiden. Het voorstel bevordert bovendien de rechtszekerheid.

Overeenkomstig het daartoe strekkende advies, gedateerd 28 oktober 1996, van de Werkgroep voor aspecten van rechtsbescherming in het belastingrecht (hierna: de Werkgroep), bestaande uit prof. mr. Ch. P. A. Geppaart en prof. mr. C. Flinterman, wordt voorzien in de vervanging van de bestaande dubbele rechtsgang in de Invorderingswet 1990 (IW) inzake door de ontvanger genomen beschikkingen tot aansprakelijkstelling door een enkelvoudige procedure ten overstaan van de belastingrechter. Dit advies is bij brief van 15 april 1997 aan de Tweede Kamer toegezonden (Kamerstukken II 1996/97, 25 000 IXB, nr. 24). Voorts wordt voorzien in een uitbreiding van de reikwijdte van de rechtsgang.

De Werkgroep heeft eveneens de aanbeveling gedaan een rechtsgang te openen ter zake van besluiten betreffende de toepassing van de bepalingen inzake de administratieplicht en de plicht tot informatieverstrekking. In de hiervoor vermelde brief van 15 april 1997 is aangegeven de aanbeveling over te nemen en in wetgeving om te zetten. Om de invoering van een enkelvoudige procedure inzake aansprakelijkstelling zoveel mogelijk te bespoedigen, heb ik besloten de hier besproken aanbeveling in een afzonderlijk wetsvoorstel op te nemen. Dit laatstbedoelde, in voorbereiding zijnde, wetsvoorstel zal, naast een enkele aanscherping van de rechtshandhabingsbepalingen en een beperking van het fiscale verschoningsrecht, de rechtsbescherming in het belastingrecht verder verbeteren.

1.2. Eén rechtsgang bij elke aansprakelijkstelling

De rechtsbescherming van degene die door de ontvanger aansprakelijk wordt gesteld voor de betaling van een belastingsschuld van een ander, hetzij ingevolge de in het burgerlijk recht verankerde aansprakelijkheids-

regels, hetzij ingevolge de in afdeling 1 van hoofdstuk VI IW neergelegde aansprakelijkheidsbepalingen, wordt nu geregeerd door de artikelen 49 en 50 van genoemde wet. Op grond van deze artikelen is veelal sprake van een dubbele rechtsgang. De vraag of de derde inderdaad aansprakelijk is voor een (deel van de) belastingschuld van een ander dient, als de aansprakelijk gestelde dat betwist, door de ontvanger te worden voorgelegd aan de civiele rechter (artikel 49, vierde lid, IW). Dat kan in het uiterste geval leiden tot een geding in twee feitelijke instanties met als sluitstuk de mogelijkheid van beroep in cassatie bij de Hoge Raad. Tegen de aan de aansprakelijkstelling ten grondslag liggende belastingaanslag kan niet steeds, maar wel in de in de praktijk belangrijkste gevallen (bijvoorbeeld in geval van bestuurdersaansprakelijkheid, ketenaansprakelijkheid en inlenersaansprakelijkheid) bezwaar worden gemaakt bij de inspecteur (artikel 50, eerste en tweede lid, IW). Tegen diens uitspraak op het bezwaar kan beroep worden ingesteld bij de belastingrechter, eventueel gevolgd door beroep in cassatie (artikel 50, vierde lid, IW). Ingevolge artikel 50, vijfde lid, IW lopen beide rechtsgangen – de betwisting van de aansprakelijkstelling via de civiele rechter en de toetsing van de aanslag via de belastingrechter – niet parallel aan elkaar maar dient eerst de civielrechtelijke procedure tot een onherroepelijk vaststaande uitkomst te hebben geleid, vooraleer de inspecteur zich buigt over het bezwaar tegen de belastingaanslag. Vervolgens kan dan beroep en eventueel ook beroep in cassatie worden ingesteld.

Al bij de totstandkoming van de IW is er vanuit het parlement op aangedrongen de in de artikelen 49 en 50 IW neergelegde afzonderlijke rechtsgangen samen te voegen tot één rechtsgang en de rechterlijke toetsing te concentreren bij de belastingrechter. De toenmalige regering heeft die wens niet ingewilligd. Zij heeft daartoe aangevoerd dat bij aansprakelijkstelling zowel civielrechtelijke als bestuursrechtelijke elementen een rol spelen en dat naar haar oordeel zowel aan de bestuursrechtelijke als de civielrechtelijke rechtsgang voor- en nadelen waren verbonden. Afweging van de voor- en nadelen leidde er op dat moment toe dat de regering koos voor inschakeling van de burgerlijke rechter voor het beoordelen van de aansprakelijkheid als zodanig. Gewezen wordt op het destijds door de heer Vreugdenhil ingediende amendement (Kamerstukken II 1989/90, 20 588, nr. 22), dat, nadat het met kracht was ontraden, door hem werd ingetrokken. Daarnaast dienden de heren Vreugdenhil en Kombrink een motie in (Kamerstukken II 1989/90, 20 588, nr. 26) waarin de regering werd verzocht een notitie voor te bereiden inzake de voor- en nadelen van een systeem waarbij ook alle gerechtelijke procedures ter zake van de invordering van belastingen worden opgedragen aan de fiscale rechter. Deze motie is door de Tweede Kamer aangenomen. Een ambtelijke werkgroep heeft hierover in december 1990 geadviseerd en achtte het niet wenselijk zo kort na de inwerkingtreding van de IW zonder krachtige argumentatie wijzigingen in deze wet aan te brengen (Kamerstukken II 1990/91, 20 588, nr. 32). Voorgesteld werd af te wachten of praktijkervaringen tot een andere conclusie aanleiding zouden geven.

In 1994 heeft mijn ambtsvoorganger de Werkgroep Geppaart/Flinterman verzocht hem te adviseren over aspecten van rechtsbescherming in het belastingrecht. Eén van de onderzochte aspecten betreft het procesrecht inzake aansprakelijkstelling. De bevindingen van de Werkgroep zijn als volgt.

In de eerste plaats wordt als onbillijk en willekeurig ervaren dat bezwaar (en beroep) tegen de belastingaanslag waarvoor iemand aansprakelijk wordt gesteld, beperkt is tot de in artikel 50, eerste en tweede lid, IW genoemde gevallen.

Een ander nadeel van de huidige situatie is de wijze waarop de hiervoor aangeduide dubbele rechtsgang in de praktijk functioneert. De onduidelijkheid omtrent de vraag welke verweren aan welke rechter moeten worden voorgelegd, wordt in de praktijk als het belangrijkste nadeel van

de gescheiden rechtsgang ervaren. Immers, het voeren van een verweer bij de – naar achteraf blijkt – onjuiste rechter, zonder de andere procedure tijdig te hebben opgestart, kan tot de situatie leiden dat, door het verlopen van de betwistingsc.q. bezwaartermijn, de aansprakelijk gestelde het verweer niet meer ter inhoudelijke toetsing aan de juiste rechter kan voorleggen. Tevens is het veelal grote tijdsverloop van de totale aansprakelijkheidsprocedure – door de cumulatie van twee procedures – onbevredigend. Dit kan leiden tot een langdurige onzekerheid, hetgeen bijvoorbeeld gevolgen kan hebben voor de kredietwaardigheid van de aansprakelijk gestelde.

Ten derde heeft de procedure bij de burgerlijke rechter als nadeel dat vertegenwoordiging door een advocaat verplicht is, hetgeen voor de belanghebbende hoge kosten met zich meebrengt.

Ten vierde is het onbevredigend dat coördinatie met de aansprakelijkstelling voor premies ingevolge de werknemersverzekeringen ontbreekt. Bij premies werknemersverzekeringen kunnen de aansprakelijkstelling zelf en de hoogte van het bedrag reeds in één bestuursrechtelijke procedure worden aangevochten.

In het licht van het voorgaande meent de Werkgroep dat de procedures van de artikelen 49 en 50 IW samengevoegd dienen te worden tot één procedure. De Werkgroep denkt aan een wijziging die ertoe strekt dat tegen de aansprakelijkstelling ingevolge artikel 49 IW een bestuursrechtelijke rechtsgang openstaat bij de belastingrechter. De rechtsbescherming van de aansprakelijk gestelde wordt verbeterd wanneer hij het bezwaar (en beroep) tegen de hoogte van het bedrag waarvoor hij aansprakelijk is gesteld gelijktijdig met het bezwaar (en beroep) tegen de overige aspecten van de aansprakelijkstelling kan maken (onderscheidenlijk instellen). Tevens wordt hiermee bereikt dat bezwaar in alle gevallen mogelijk is, waardoor de rechtsbescherming van de aansprakelijk gestelde wordt uitgebreid ten opzichte van de huidige situatie, zoals die thans geregeld is in artikel 50 IW. De Werkgroep wijst in dit verband nog op de noodzakelijke afstemming tussen de inspecteur en de ontvanger.

Al eerder is geconcludeerd dat bezwaar en beroep in alle gevallen van aansprakelijkstelling mogelijk moet zijn. Deze uitbreiding is, in enigszins andere bewoordingen, reeds neergelegd in het bij de Tweede Kamer aanhangige wetsvoorstel tot wijziging van de Coördinatiewet Sociale Verzekering en de Invorderingswet 1990 in verband met de invoering van de opdrachtgeversaansprakelijkheid en de kopersaansprakelijkheid in de confectiesector en invoering van een vrijwaringsregeling in de ketenaansprakelijkheid (Kamerstukken II 1996/97, 25 035). Vanwege het feit dat het onderhavige wetsvoorstel de rechtsbescherming met betrekking tot de aansprakelijkstelling voor belastingschulden ten principale regelt, heb ik er de voorkeur aan gegeven deze verruiming in dit wetsvoorstel mee te nemen en bij nota van wijziging te laten vervallen in wetsvoorstel 25 035. Ook bij de evaluatie van de werking van de IW is de wenselijkheid -de huidige dubbele rechtsgang bij aansprakelijkstelling voor belastingschulden af te schaffen naar voren gekomen. Ingevolge een tijdens de totstandkoming van die wet gedane toezegging heeft mijn ambtsvoorganger bij brief van 13 januari 1998 aan de Tweede Kamer een rapport houdende een evaluatie van de Invorderingswet 1990 doen toekomen. Deze brief is besproken in een algemeen overleg van de vaste Commissie voor Financiën uit de Tweede Kamer op 2 april 1998, Kamerstukken II 1997/98, 25 600 IX B, nr. 22, waarbij genoemd rapport en genoemde brief als bijlage zijn gevoegd. In deze brief heeft hij tevens aangekondigd dat hij in nauw overleg met de Minister van Justitie de mogelijkheid zou bezien de thans in de artikelen 49 en 50 IW bedoelde procedures samen te voegen tot één bestuursrechtelijke rechtsgang. In het hiervoor genoemde algemeen overleg dat hij op 2 april 1998 vervolgens naar aanleiding van het genoemde evaluatierapport met de vaste Commissie voor Financiën uit de Tweede Kamer heeft gevoerd, heeft hij –

naar hij uit het verloop van het overleg heeft mogen opmaken – met instemming van de leden van die commissie, met zoveel woorden de conclusie getrokken dat is gekozen voor de fiscale rechtsgang. In verband daarmee heeft hij gewezen op de gegroeide deskundigheid van de fiscale rechter op civielrechtelijk gebied, zodat er geen noodzaak bestaat de burgerlijke rechter in te schakelen.

Gezien de hiervoor geschetste bezwaren tegen het huidige systeem van rechtsbescherming in aansprakelijkheidsprocedures, onderschrijf ik de aanbevelingen en overwegingen van de Werkgroep. Een en ander behoudens de volgende kanttekening.

De Werkgroep gaat in haar advies uit van de mogelijkheid bezwaren tegen beslissingen van verschillende bestuursorganen in één bezwaarschrift te verenigen (en van een overeenkomstige mogelijkheid bij beroepschriften). Naar huidig recht zou het hier dan gaan om bezwaren gericht tegen afzonderlijke besluiten van enerzijds de ontvanger (inzake de aansprakelijkstelling op de voet van het huidige artikel 49 IW) en anderzijds de inspecteur (inzake de bepaling van het desbetreffende belastingbedrag op de voet van het huidige artikel 50 IW). Het voorliggende wetsvoorstel gaat er echter vanuit dat de aansprakelijkstelling één besluit is, genomen door één bestuursorgaan (de ontvanger) die dat besluit, ook wat betreft het bedrag waarvoor aansprakelijkstelling plaatsvindt, zal moeten motiveren. Het ligt daarom in de rede datzelfde bestuursorgaan (de ontvanger) formeel te belasten met de taak bij bezwaar de bestreden aansprakelijkstelling te heroverwegen en, ingeval beroep wordt ingesteld, dat besluit ten overstaan van de (belasting)rechter te verdedigen. Dat – op inhoudelijk vlak – de ontvanger daarbij de medewerking behoeft van de inspecteur, is een kwestie van interne organisatie binnen de belastingdienst. Daarvan wordt ook onder het huidige recht reeds gebruik gemaakt in geval van aansprakelijkstelling. Slechts formeel is het alleen de ontvanger die daarbij naar buiten optreedt. Het is dan logisch dat ook in bezwaar en beroep te doen. Overigens kan de ontvanger zich tijdens een zitting altijd laten bijstaan door een inspecteur.

1.3. Personele, budgettaire en overige aspecten

De invoering van een enkelvoudige procedure inzake aansprakelijkstelling ten overstaan van de belastingrechter draagt bij aan een verlichting van de op het bedrijfsleven rustende administratieve en financiële lasten.

De voorgestelde wijziging van de Invorderingswet 1990 met betrekking tot het procesrecht inzake beschikkingen tot aansprakelijkstelling brengt een vereenvoudiging in de procedurele voorschriften en vooral een substantiële verkorting van de procesduur met zich mee. Aldus wordt sneller dan thans het geval is zekerheid verkregen omtrent eventuele aansprakelijkheidsverplichtingen. Ook kan men niet langer fouten maken met betrekking tot de vraag welke verweren voor welke rechter dienen te worden aangevoerd. De vervanging van de dubbele rechtsgang door een enkelvoudige procedure zal ook leiden tot een belangrijke vermindering van de aan het voeren van gerechtelijke procedures verbonden kosten. In de eerste plaats vervallen de kosten verbonden aan de verplichte procesvertegenwoordiging. Weliswaar zullen hier de kosten van een belastingadviseur tegenover staan, maar hierbij dient rekening te worden gehouden met de omstandigheid dat een belastingadviseur veelal reeds bekend kan zijn met de (fiscale) achtergronden van de zaak (waardoor tijdswinst wordt geboekt). In de tweede plaats zal de combinatie van de huidige dubbele procedure in een enkelvoudige op zichzelf al een kostenbeparend effect hebben. De verwachting is dus gerechtvaardigd dat met dit wetsvoorstel een bijdrage wordt geleverd aan de verlichting van zowel de administratieve als de financiële lasten die rusten op het bedrijfsleven. De besparing voor het bedrijfsleven wordt geschat op rond € 1 miljoen per jaar.

Ook voor de Belastingdienst is het een voordeel dat aanmerkelijk eerder dan thans het geval is, zekerheid kan worden verkregen over hetgeen uit hoofde van de desbetreffende aansprakelijkheidsregeling kan worden ingevorderd. De vervanging van de dubbele rechtsgang door een enkelvoudige rechtsgang inzake beschikkingen tot aansprakelijkstelling leidt voorts tot een zekere verlichting van de uitvoeringslasten. Waar in de huidige regeling een rol is weggelegd voor drie partijen, te weten de Rijksadvocaat, de inspecteur en de ontvanger, speelt in de voorgestelde regeling slechts de ontvanger formeel een rol. Het voorstel aansprakelijkheidsprocedures door de belastingrechter te laten behandelen, brengt derhalve voor de Belastingdienst mee, dat de verplichte procesvertegenwoordiging (door de Rijksadvocaat) bij de civiele rechter komt te vervallen en de ontvanger zelfstandig kan optreden in een procedure ten overstaan van de belastingrechter. Om deze nieuwe taak van de ontvanger op te vangen wordt de formatie van de Belastingdienst structureel met 8 à 9 fte's uitgebreid. De kosten hiervan zullen binnen de begroting van de Belastingdienst worden opgevangen. Hier staat tegenover dat de kosten die betaald worden voor de werkzaamheden van de Rijksadvocaat met betrekking tot door hem te voeren aansprakelijkheidsprocedures in vier jaar tijd zullen verminderen tot nihil. Op dit moment bedragen de in de vorige volzin bedoelde kosten circa € 1,67 miljoen.

Voor de rechterlijke macht houdt de vervanging van de huidige dubbele rechtsgang door één enkelvoudige procedure enerzijds een verschuiving in van het werkaanbod binnen het rechterlijke apparaat, namelijk, wat de betwisting van de aansprakelijkstelling betreft, van de civiele rechter naar de belastingrechter. De hieruit voor de belastingkamers van de gerechtshoven voortvloeiende werkvermeerdering kan binnen de bestaande formatie worden opgevangen. Anderzijds ook een vereenvoudiging die leidt tot een zekere verlichting van de totale werklast voor de rechterlijke macht.

II. ARTIKELSGEWIJS

Artikel I, onderdelen A en B (artikelen 49 en 50 Invorderingswet 1990)

De nieuwe regeling van het procesrecht inzake aansprakelijkstelling is opgenomen in één, nieuw, artikel 49 IW. Het huidige artikel 50 IW vervalt. Het eerste lid van het voorgestelde artikel 49 IW is ontleend aan het bestaande artikel 49, eerste lid, IW. Op een aantal punten heeft echter een belangrijke wijziging plaatsgevonden. In de eerste plaats is in het eerste lid bepaald dat aansprakelijkstelling voortaan plaatsvindt bij voor bezwaar vatbare beschikking. Gelezen in verband met het nieuwe derde lid wordt daardoor aan alle aansprakelijk gestelden, ongeacht de aard van de aansprakelijkheid waarop de ontvanger zich beroept, de toegang verschaft tot de rechtsmiddelen van bezwaar, beroep en beroep in cassatie. In de tweede plaats bepaalt het eerste lid dat in de beschikking het bedrag wordt vermeld waarvoor (naar het oordeel van de ontvanger) aansprakelijkheid bestaat. Ten behoeve van de rechtszekerheid en ter voorkoming van onduidelijkheden op dit punt wordt in het nieuwe eerste lid van artikel 49 IW vermeld binnen welke termijn dit bedrag moet worden betaald. De duur van deze termijn (twee maanden na de dagtekening van de beschikking) wordt geregeld in artikel 52, eerste lid, IW. In het nieuwe artikel 49, eerste lid, IW is ervan afgezien een zinsnede op te nemen inhoudende dat de beschikking de gronden vermeldt waarop zij berust. Een dergelijke formulering is overbodig nu de bepalingen in de Algemene wet bestuursrecht (Awb) over de motivering van een besluit (afdeling 3.7, artikelen 3:46 tot en met 3:50) mede van toepassing zijn op de beschikking waarbij aansprakelijk wordt gesteld. Ten opzichte van de huidige inhoud van een aansprakelijkstellingsbeschikking verandert er feitelijk overigens niets.

De elementen van het nieuwe tweede lid van artikel 49 IW zijn ontleend aan de huidige tekst van dit artikellid. De voorgestelde aanpassing bewerkstelligt een betere aansluiting bij de bepalingen inzake de bekendmaking van besluiten van de Awb (artikel 3:41 Awb).

Het nieuwe derde lid van artikel 49 IW heeft tot gevolg dat met betrekking tot de beschikking tot aansprakelijkstelling dezelfde rechtsmiddelen – bezwaar, beroep en beroep in cassatie – openstaan als die welke zijn opgenomen in hoofdstuk V van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) met betrekking tot de door de inspecteur vastgestelde belastingaanslagen en voor bezwaar vatbare beschikkingen. Hiermee wordt aangesloten bij de systematiek die in de IW reeds bekend is; vergelijk artikel 30 IW.

Artikel 49, vierde lid, IW sluit voor de verwijzing naar enkele artikelen, behelzende verplichtingen ten dienste van de belastingheffing in de AWR, aan bij het huidige artikel 50, vierde lid, onderdeel a, IW. Ten slotte komt de termijnbepaling inzake het maken van bezwaar, zoals die in het bestaande artikel 50, vierde lid, onderdeel b, IW voorkomt, te vervallen omdat die bepaling haar belang heeft verloren. Voor het maken van bezwaar tegen de beschikking tot aansprakelijkstelling gelden voortaan immers dezelfde regels, waaronder de termijn van zes weken, als voor door de inspecteur genomen beschikkingen.

Het voorgestelde vijfde lid van artikel 49 IW voorziet in de verstrekking door de ontvanger aan de aansprakelijk gestelde van de gegevens die nodig zijn om bezwaar te maken en beroep in te stellen en komt overeen met het huidige artikel 50, derde lid, IW. Met de voorgestelde tekst is bedoeld aan te sluiten bij de huidige praktijk inzake de informatieverstrekking aan de aansprakelijk gestelde door de ontvanger. Op grond van het huidige artikel 50, derde lid, IW dient de ontvanger desgevraagd de aansprakelijk gestelde op de hoogte te stellen van de gegevens met betrekking tot de belastingaanslag waarvoor hij aansprakelijk is gesteld, voor zover deze gegevens redelijkerwijze van belang kunnen worden geacht voor het instellen van bezwaar, beroep of beroep in cassatie door de aansprakelijk gestelde. Een dergelijke informatieplicht bestaat niet met betrekking tot gegevens die geen rechtstreeks verband houden met de belastingaanslag. Het verstrekken van deze laatste gegevens valt in veel gevallen onder de geheimhoudingsplicht van artikel 67 IW. De Leidraad Invordering 1990 bepaalt echter in artikel 49, paragraaf 2, zesde lid, dat de ontvanger in bepaalde gevallen deze gegevens toch – ook reeds in de administratieve voorfase – aan de aansprakelijk gestelde kan verstrekken. De gevallen waarin hem dit in de huidige situatie is toegestaan zijn die, waarin hij de gegevens ook in een eerder c.q. later stadium had c.q. zal moeten verstrekken in verband met het motiveringsvereiste met betrekking tot beschikkingen én met de in het civiele recht geldende stel- en bewijsplicht. Een beperking ten opzichte van hetgeen nu geldt op grond van de Leidraad Invordering 1990 is niet beoogd; de Leidraad zal op dit punt worden aangepast. Dat er in de voorgestelde tekst van het vijfde lid is gekozen voor het woord «belasting» in plaats van «belastingaanslag» (zoals in het huidige artikel 50, derde lid, IW) vloeit voort uit de gewijzigde systematiek. Een aansprakelijk gestelde kan onder het nieuwe regime in bezwaar komen tegen de beschikking waarbij hij aansprakelijk is gesteld, en wel tegen de beschikking in al haar facetten. Onder de huidige regeling heeft hij slechts een bezwaarmogelijkheid tegen de belastingaanslag waarvoor hij aansprakelijk is gesteld. Deze bezwaarmogelijkheid van de aansprakelijk gestelde tegen de belastingaanslag vervalt in de nieuwe regeling. Het bezwaar tegen de hoogte van het bedrag van de aansprakelijkstelling kan gemaakt worden in het bezwaar tegen de aansprakelijkstellingsbeschikking.

Ingevolge het nieuwe zesde lid van artikel 49 IW is geen bezwaar mogelijk met betrekking tot geschilpunten die reeds onherroepelijk door de rechter zijn beslist. Dit artikellid komt, afgezien van een enkele redactionele

aanpassing waarmee geen inhoudelijke wijziging wordt beoogd, overeen met het bestaande artikel 50, zesde lid, IW.

Artikel I, onderdelen C, D en E (artikelen 51, 52 en 53 Invorderingswet 1990)

De wijzigingen van de artikelen 51, 52 en 53 IW zijn merendeels aanpassingen die voortvloeien uit de nieuwe regeling van bezwaar (en beroep) inzake aansprakelijkstelling. De overige aanpassingen zijn slechts van redactionele aard.

In de eerste plaats betreft het de regels in artikel 51 IW omtrent het leggen van conservatoir beslag in verband met aansprakelijkheidsvorderingen. De wijziging van artikel 51, eerste lid, IW is slechts een redactionele verandering (onderdeel 1). Onderdeel 2 bewerkstelligt de vervanging van het tweede lid van artikel 51 IW in drie nieuwe leden. Het nieuwe tweede lid ziet op twee verschillende situaties. De eerste situatie (waarop de huidige eerste en tweede volzin zien) is die waarin uit hoofde van enigerlei regeling aansprakelijkstelling heeft plaatsgevonden voor de voldoening van een bepaald bedrag aan belasting en de aansprakelijk gestelde de aansprakelijkstelling weliswaar heeft betwist, maar ter zake nog niet is gedagvaard voor de civiele rechter. Wanneer de ontvanger in die situatie tot zekerheid van verhaal van de vordering in kwestie (met verloop van de president van de rechtbank) conservatoir beslag heeft gelegd ten laste van de aansprakelijk gestelde, vervalt dat beslag naar huidig recht van rechtswege indien de ontvanger de aansprakelijk gestelde niet binnen vier maanden na de dagtekening van de kennisgeving van aansprakelijkstelling ter zake dagvaardt voor de civiele rechter. De tekst is aan de nieuwe situatie aangepast. Het beslag vervalt van rechtswege indien de aansprakelijk gestelde bezwaar heeft gemaakt tegen de aansprakelijkstellingsbeschikking en de ontvanger niet binnen vier maanden na de dagtekening van de beschikking uitspraak heeft gedaan op het bezwaarschrift. Aan een equivalent voor de huidige tweede volzin van artikel 51, tweede lid, IW bestaat geen behoefte omdat uit artikel 704, tweede lid, Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering blijkt dat, indien bij onherroepelijk geworden rechterlijke beslissing is komen vast te staan dat de door de ontvanger gestelde aansprakelijkheid niet aanwezig is, daarmee eveneens wordt vastgesteld dat de vordering die de ontvanger op de beslagene meende te hebben, niet bestaat zodat de grondslag is komen te ontvallen aan het gelegde beslag. Het beslag vervalt daardoor van rechtswege. De huidige tweede volzin is derhalve overbodig.

De tweede in artikel 51, tweede lid, IW bedoelde situatie (waarop de huidige derde volzin ziet) is die waarin de ontvanger meent reeds over voldoende gegevens te beschikken om tot aansprakelijkstelling over te gaan, maar hij bijvoorbeeld nog niet precies kan becijferen voor welk bedrag, zodat hij de aansprakelijkstelling nog niet kan uitbrengen. Uit voorzorg laat hij wel conservatoir beslag leggen. In die situatie vervalt het beslag eveneens van rechtswege indien vóór het leggen van het beslag geen aansprakelijkstelling heeft plaatsgevonden en aansprakelijkstelling niet alsnog plaatsvindt binnen drie maanden na het leggen van het beslag. De voorgestelde wijziging is slechts van redactionele aard.

Een aanpassing vindt ook plaats met betrekking tot artikel 52 IW, met dien verstande dat de gewijzigde tekst van dat artikel mede in de plaats treedt van het huidige artikel 49, vijfde lid, IW inzake de termijn na het verstrijken waarvan een aansprakelijkheidsvordering opeisbaar is. Laatstgenoemde bepaling betreft de niet-betwiste aansprakelijkstelling. Hiervoor geldt een termijn van twee maanden na de dagtekening van de kennisgeving van aansprakelijkstelling: de standaardbetalingstermijn zoals die is neergelegd in artikel 9, eerste lid, IW. Het huidige artikel 52, tweede lid, IW ziet op de

wèl betwiste aansprakelijkstelling. In dat geval wordt de vordering opeisbaar op de dag na de dag waarop het desbetreffende rechterlijke vonnis kracht van gewijsde heeft verkregen. In de nieuwe opzet vervalt de betwistingsprocedure bij de civiele rechter. Daarvoor in de plaats komt, voorafgegaan door de mogelijkheid bezwaar te maken, de mogelijkheid van beroep bij de belastingrechter tegen de uitspraak op het bezwaar inzake de beschikking tot aansprakelijkstelling. In het vervolg geldt ingevolge artikel 52, eerste lid, IW een standaardbetalingstermijn van twee maanden, met andere woorden: twee maanden na de dagtekening van de beschikking is het bedrag vermeld in die beschikking invorderbaar. De artikelen 11, 12, 13, 14 en 19 IW zijn hierbij van overeenkomstige toepassing (vergelijk ook de huidige tekst van artikel 52, eerste en vierde lid, IW). Voorgesteld wordt tevens artikel 9, tiende lid, IW van overeenkomstige toepassing te verklaren. Hierdoor is de Algemene Termijnenwet niet van toepassing op de gestelde betalingstermijn en ontstaat er een parallelle met de overige in de Invorderingswet 1990 opgenomen betalingstermijnen.

Ingevolge het nieuwe tweede lid van artikel 52 IW is artikel 17 IW eveneens van overeenkomstige toepassing. Dit betekent dat een aansprakelijk gestelde, indien ten laste van hem – ter invordering van een aansprakelijkheidsschuld – een dwangbevel ten uitvoer wordt gelegd, hiertegen in verzet kan komen. Net als voorheen kan het verzet niet gegrond zijn op de stelling dat de beschikking bedoeld in artikel 49, eerste lid, IW niet is ontvangen. Voorts kan het verzet evenmin gegrond worden op omstandigheden die aan de orde zijn of hadden kunnen worden gesteld bij het maken van bezwaar tegen de in artikel 49, eerste lid, IW genoemde beschikking, bij het instellen van beroep ter zake van een uitspraak op het desbetreffende bezwaar of bij het instellen van beroep in cassatie ter zake van een uitspraak op het desbetreffende beroep.

Gezien hetgeen hiervoor is opgemerkt over de voorgestelde tekst van artikel 52, eerste lid, eerste volzin, IW, treedt voor aansprakelijk gestelden een verandering op. Niet langer zal namelijk gelden dat de huidige dagvaardingsprocedure voor de civiele rechter formeel de betalingsverplichting opschoort tot de dag na de datum waarop het rechterlijke vonnis in kwestie kracht van gewijsde verkrijgt. In de praktijk zal er echter feitelijk weinig veranderen. Doordat artikel 25 IW in artikel 53, tweede lid, IW van overeenkomstige toepassing is verklaard, kan de aansprakelijk gestelde uitstel van betaling verzoeken. Daarbij moet in ogenschouw worden genomen dat het vast beleid is van de Belastingdienst dat een bezwaar, hier van toepassing op de beschikking tot aansprakelijkstelling, tevens wordt aangemerkt als een verzoek om uitstel van betaling. In beginsel wordt het uitstel verleend, zij het dat de ontvanger aan het verlenen van uitstel van betaling voorwaarden kan verbinden (bijvoorbeeld het verlenen van uitstel van betaling onder de voorwaarde dat eerst zekerheid wordt gesteld). Opgemerkt zij dat, in geval van beroep, de aansprakelijk gestelde steeds uitdrukkelijk om uitstel van betaling zal moeten verzoeken.

De wijziging van artikel 53, derde lid, IW (de mogelijkheid een aansprakelijk gestelde die niet in staat is anders dan met buitengewoon bezwaar het bedrag waarvoor hij aansprakelijk is gesteld te voldoen, geheel of gedeeltelijk te ontslaan van zijn betalingsverplichting), houdt een redactionele aanpassing in.

Artikel 1, onderdeel F (artikel 54 Invorderingswet 1990)

Ter bevordering van de leesbaarheid is artikel 54 IW opgebouwd uit vier leden. In het eerste lid wordt een regeling gegeven voor het meest voorkomende geval: de aanspraak op teruggaaf ingevolge een vermindering van een belastingaanslag, waarop een door de aansprakelijk gestelde

betaald bedrag is afgeboekt. Daarnaast wordt in het eerste lid een regeling gegeven voor de aanspraak op een teruggaaf als gevolg van een vermindering van een aanslag waarmee een voorlopige aanslag, waarop het door de aansprakelijk gestelde betaalde bedrag is afgeboekt, op de voet van artikel 15 AWR is verrekend. In de voorgestelde tekst komt sterker dan voorheen tot uitdrukking dat deze teruggaven niet toekomen aan de belastingschuldige, maar aan de aansprakelijk gestelde tot het bedrag dat hij op grond van die aansprakelijkstelling heeft voldaan. Voor het overige is slechts sprake van een redactionele wijziging. In het tweede lid wordt voorzien in een soortgelijke behandeling van een gelijk te stellen geval: indien een aanslag na de verrekening van een voorlopige aanslag met die aanslag leidt tot een teruggaaf, wordt de teruggaaf aangemerkt als een vermindering van de voorlopige aanslag. Het derde lid schrijft de werkwijze van de ontvanger in deze voor. De ontvanger doet, net als nu het geval is, aan de belastingschuldige mededeling van zijn voornemen tot betaling van de teruggaaf aan de aansprakelijk gestelde. Dezelfde werkwijze geldt indien hij voornemens is de teruggaaf met een openstaande belastingschuld van de aansprakelijk gestelde op de voet van artikel 24 IW te verrekenen. Dit geeft de belastingschuldige de gelegenheid, als de aansprakelijk gestelde zich voor de aansprakelijkheidsschuld op hem heeft verhaald, derdenbeslag te leggen onder de ontvanger op (een deel van) het bedrag van de teruggaaf. Het nieuwe vierde lid verduidelijkt dat het evenredigheidsprincipe geldt indien meer dan één aansprakelijk gestelde aan de voldoening van de belastingaanslag hebben bijgedragen. De bepaling ziet ook op de situatie dat er een samenloop is van de twee verschillende in het eerste lid geregelde gevallen. In geval van een dergelijke samenloop hebben meer dan één aansprakelijk gestelde recht op dezelfde teruggaaf, hoewel hun onderscheidenlijke betalingen op verschillende aanslagen zijn afgeboekt. Ook in dat geval geldt het evenredigheidsbeginsel.

Artikelen II en III (Overgangsrecht en inwerkingtreding)

Het wetsvoorstel voorziet – overeenkomstig de Tijdelijke referendumwet – in inwerkingtreding met ingang van de eerste dag van de derde kalendermaand na de datum van uitgifte van het Staatsblad waarin zij wordt geplaatst (artikel III). Via het overgangsrecht, in artikel II, wordt de materiële werking van de voorgestelde wijzigingen geregeld.

Artikel II voorziet in overgangsrecht met betrekking tot bezwaar, beroep en beroep in cassatie omtrent aansprakelijkstellingen voor belastingschulden. De bedoeling is het nieuwe procesrecht inzake aansprakelijkstelling voor zoveel mogelijk gevallen zo spoedig mogelijk te doen werken. Op deze wijze ontstaat het meeste profijt van de nieuwe regeling. Ingevolge het eerste lid wordt het oude recht geëerbiedigd met betrekking tot zaken die op de voet van het oude artikel 49, vierde lid, IW (dagvaarding van de aansprakelijk gestelde die zijn aansprakelijkheid betwist) reeds voor de civiele rechter zijn gebracht.

Onder het tweede lid, eerste volzin, vallen de gevallen waarin de aansprakelijkstelling wel – tijdig – is betwist, doch waarin nog niet tot dagvaarding voor de civiele rechter is overgegaan. In dat geval is het nieuwe recht van toepassing en wordt die betwisting, gesteld dat die betwisting niet heeft geleid tot intrekking van de aansprakelijkstelling, aangemerkt als een geldig gemaakt bezwaar in de zin van artikel 49, derde lid, (nieuw) IW. Mocht de door een aansprakelijk gestelde uitgebrachte betwisting niet voldoen aan de wettelijke vormvereisten voor het rechtsgeeldig maken van bezwaar, dan zal die aansprakelijk gestelde door de ontvanger in de gelegenheid worden gesteld de vormverzuimen te herstellen (artikel 6:6 Awb).

Indien een aansprakelijk gestelde tevens tijdig bezwaar heeft gemaakt op de voet van het oude artikel 50, eerste of tweede lid, IW tegen de belastingaanslag waarvoor (en voor zover) hij daarvoor aansprakelijk is gesteld, dan wordt ingevolge het tweede lid, tweede volzin, dat bezwaar geacht begrepen te zijn in het bezwaar in de zin van het nieuwe artikel 49, derde lid, IW. Ook hier is de mogelijkheid van herstel van vormverzuimen. Mocht, zo volgt uit het derde lid, de aansprakelijk gestelde zijn aansprakelijkstelling niet hebben betwist, maar wel bezwaar hebben gemaakt tegen het desbetreffende belastingbedrag (conform het huidige artikel 50, eerste of tweede lid, IW), dan wordt dat bezwaar, tenzij op dat bezwaar reeds uitspraak is gedaan en die uitspraak onherroepelijk is geworden of tegen die uitspraak reeds beroep is ingesteld, eveneens aangemerkt als een tijdig gemaakt bezwaar in de zin van het nieuwe artikel 49, derde lid, IW. De mogelijkheid tot herstel van vormverzuimen is ook hier aanwezig. Al met al zal, naar ik verwacht, het grootste deel van de ten tijde van de inwerkingtreding van deze wet lopende aansprakelijkheidskwesities kunnen worden afgedaan met de nieuwe eenvormige procedure ten overstaan van de belastingrechter.

De Staatssecretaris van Financiën,
W. J. Bos