

Postbus 3295
1001 AB Amsterdam
Telefoon 020 - 420 16 76
Telefax 020 - 624 46 30

GERADTS & VETTER
ADVOCATEN - BELASTINGKUNDIGEN

mr J.J. Vetter
mr Y.E.J. Geradts

AANGETEKEND

Vaste Kamercommissie voor Justitie
van de Eerste Kamer
Postbus 20017
2500 EA DEN HAAG

GRIFFIE EERSTE KAMER	
NR.	139378.02
RUB.	VI
CS	23 JUL 2008
DATUM	
KOPIE	JUST
VERW.	8 WS

22 juli 2008

Zeer geachte Commissie,

Betreft: Wetsvoorstel 29702; reactie op Memorie van Antwoord (Vierde tranche Awb) d.d. 9 juni 2008

In de bladzijden 16 t/m 18 (bijlage 1) van bovengenoemde Memorie van Antwoord d.d. 9 juni 2008 is een viertal door mij bij brief d.d. 16 oktober 2007 gestelde vragen beantwoord over het open systeem van invorderingsmaatregelen zoals geregeld in art. 4.4.4.2.11 van het wetsvoorstel.

De beantwoording van de zijde van de medewetgever nodigt uit tot deze brief.

Op bladzijde 17 geeft de Memorie van Antwoord aan dat ik heb voorgesteld alsnog te verduidelijken dat eventuele publiekrechtelijke waarborgen die aan de publiekrechtelijke bevoegdheid tot invordering zijn gesteld, ook gelden als de privaatrechtelijke weg wordt gekozen. Aldus kan de privaatrechtelijke weg niet worden benut door de overheid om daarmee bepaalde publiekrechtelijke waarborgen te omzeilen.

In een aantal arresten heeft de rechter uitgemaakt dat de publiekrechtelijke waarborgen ook gelden indien er door de overheid gekozen wordt voor de pri-

vaatrechtelijke route. Zie in dat kader onder andere Hoge Raad 14 april 1989, NJ 1990, 712 (Staat/Benckiser), HR 26 januari 1990, NJ 1991, 393, BNB 1990/162 (Staat/Windmill), HR 9 juli 1990, NJ 1991, 394 (De Pina/Helmond), HR 8 juli 1991, NJ 1991, 691 (Kunst- en antiekstudio/Gemeente Lelystad), HR 22 oktober 1993, NJ 1995, 717 (Staat/Magnus), HR 7 oktober 1994, NJ 1995, 719 en HR 15 januari 1999, NJ 1999, 306.

De publiekrechtelijke waarborgen gelden echter niet indien een open systeem in de wet is opgenomen, zoals het geval is bij art. 3 Invorderingswet 1990. De Hoge Raad heeft geoordeeld in het arrest van 30 januari 2004, NJ 2004/197 dat het in dat geval het niet aan de *rechter* is om de publiekrechtelijke waarborgen te codificeren, doch aan de *wetgever*.

De huidige situatie is dan ook dat de publiekrechtelijke waarborgen gelet op de hiervoor genoemde stroom van arresten wel gelden, daar waar de keuze voor de privaatrechtelijke route geldt op grond van jurisprudentie en niet op grond van een expliciete wetsbepaling. Alleen in het belastingrecht geldt dat niet. Daar heeft de rechter geoordeeld dat in dat geval de publiekrechtelijke waarborgen in de wet zouden moeten worden opgenomen.

De beantwoording in de Memorie van Antwoord van mijn vraag door de medewetgever is dan ook onjuist, indien men louter verwijst naar dit arrest van de Hoge Raad van 30 januari 2004. Dit arrest geldt immers louter in het belastingrecht, doch niet in het algemene bestuursrecht. In het algemene bestuursrecht geldt de hiervoor opgenomen stroom arresten. In het arrest van 30 januari 2004 geeft de Hoge Raad voorts aan dat het op de weg ligt van de wetgever om voor dit maatschappelijke probleem een oplossing te zoeken en niet op de weg van de rechter. De rechter wil in dit arrest niet op de stoel van de wetgever gaan zitten. Daarom heb ik dan ook gelet op deze voorzet van de Hoge Raad in het arrest van 30 januari 2004 de vraag aan de Eerste Kamer gesteld om op dit punt er voor zorg te dragen dat ofwel uit de wettekst ofwel uit de wetsgeschiedenis blijkt dat bij keuze voor de privaatrechtelijke weg ook de publiekrechtelijke waarborgen gelden. Ik wil de desbetreffende vraag

dan ook graag nogmaals onder de aandacht van uw Kamer brengen. Ik wijs erop dat de rechtsbescherming – buiten het belastingrecht – er op achteruit gaat, omdat daar nu wél de publiekrechtelijke waarborgen gelden bij een keuze voor het open systeem op grond van de eerder genoemde arresten en straks – behoudens een nadere koerswijziging van de wetgever – niet.

Voor wat betreft het antwoord op de vraag naar het inschakelen van particuliere incassobureaus door overheden geldt het volgende. Ook daar ben ik niet tevreden over. Kan de medewetgever uitdrukkelijk aangeven dat een particulier incassobureau, indien dat door de overheid wordt ingeschakeld niet het gebruikelijke tarief mag hanteren van 15% van de hoofdsom, doch zich bij de aanmaning moet beperken tot de aanmaningskosten ad € 6,-/€ 14,- zoals geformuleerd in de Awb? Indien een hoofdsom € 100.000 verschuldigd is aan het UWV dan brengt het particuliere incassobureau Jagter Invordering in dat geval € 15.000 (15%) voor een eenvoudige aanmaning in rekening. Ik stel deze vraag ook, omdat uit de beantwoording van vraag 1 door de medewetgever blijkt dat de publiekrechtelijke waarborgen (waarvan dit tarief van €6,-/€14,- er één is) straks blijkbaar niet gelden indien het bestuursorgaan ervoor kiest om de privaatrechtelijke route te volgen. De keuze om een particulier incassobureau in te schakelen volgt uit het open systeem. Als de publiekrechtelijke waarborgen bij een keuze voor het open systeem niet gelden dan kan Jagter Invordering wellicht ook straks aanspraak maken op de eerder genoemde € 15.000, zulks terwijl een eenvoudige brief van de afdeling Incasso van het bestuursorgaan zelf slechts € 6,- of € 14,- gekost zou hebben.

Daarnaast rijst de te beantwoorden vraag, indien inschakeling van particuliere incassobureaus is toegestaan, naar de geheimhouding. Immers, mag een particulier incassobureau door de overheid op de hoogte worden gesteld van mijn (geheime) gegevens? Hier ligt een privacy issue, dat ik graag ook beantwoord zie in het kader van de wetsgeschiedenis. Welke informatie mag het bestuursorgaan wel geven aan het particuliere incassobureau en welke informatie niet? Mag het particuliere incassobureau de desbetreffende informatie ook voor andere doeleinden gebruiken (bijvoorbeeld indien men nog

een andere klant heeft die dezelfde debiteur heeft)? Mag het particuliere incassobureau ook op de hoogte worden gesteld van gegevens uit de heffings-sfeer (zoals informatie over nog lopende heffingsprocedures met betrekking tot de door het particuliere incassobureau in te vorderen bedrag)?

Tot slot rijst de vraag of het ook is toegestaan om een particulier incassobureau in te schakelen zolang de schuld nog betwist is. Dat is namelijk wat de praktijk van de incasso van het UWV mij leerde. Op dat moment ontstaat dan ook vaak een discussie met het desbetreffende particuliere incassobureau over de merites van de op dat moment nog betwiste premienota, waarover de rechter zich nog moest uitspreken.

Bij de beantwoording van mijn vierde vraag geeft de medewetgever aan dat de vraagstelling niet geheel duidelijk was. Ik wil echter graag in het kader van deze vraagstelling wel verwijzen naar mijn artikel in fiscaal weekblad Fed van enige tijd geleden ([bijlage 3](#)) getiteld "Twee rechtstekorten in de invordering en hun implementeerbare oplossing". Op dit moment komt het in de praktijk veel voor dat de Belastingdienst eerst een aanslag oplegt, die ook al invordert en dan de bezwaarfase (die zoals de Eerste Kamer weet lang kan duren) benut om een onderbouwing te zoeken voor die aanslag. In die situatie is de desbetreffende belastingschuldige door de invorderingsmaatregelen al op voorhand "stuk ingevorderd" voordat er veelal na een periode van meer dan een jaar een deugdelijke onderbouwing volgt van de aanslag. Die situatie vind ik onwenselijk. Vandaar mijn vraag. Dat in praktijk de beschikking van het bestuursorgaan altijd "deugdelijk onderbouwd is" alvorens deze in de invorderingssfeer terechtkomt, is dan ook niet juist. In het belastingrecht komt heel regelmatig de "pro forma aanslag" voor en ook het verschijnen van de aanslag die zeer summier is onderbouwd waarvan de Belastingdienst aangeeft dan in een veel later stadium wel na nader onderzoek met een deugdelijke onderbouwing te komen. Soms wordt daaraan toegevoegd dat men nog de tijd heeft totdat de Belastingkamer van het Hof in hoger beroep over de zaak oordeelt om te komen met de definitieve onderbouwing van de aanslag. Graag zag ik in de wetsgeschiedenis vastgelegd dat in situaties waarin de

aanslag betwist is en de bezwaarfase langer duurt dan 6 weken en benut wordt voor een onderzoek en er nog geen rechter in beeld is, nog niet aan het invorderen mag worden geslagen en de Ontvanger zichzelf nog geen executoriale titel in de vorm van een dwangbevel mag bezorgen. Uiteraard geldt ook dat als de zaak ingewikkeld ligt dat in de regel aanleiding moet zijn om tijdens de bezwaarfase een "pas op de plaats" te maken in de invorderingssfeer. Indien de zaak immers eenvoudig ligt (en dat zijn de gevallen waarbij het algemeen belang of de belangen van derden kunnen vergen dat er eerder met de invordering wordt begonnen) is er ook geen enkele reden waarom de bezwaarfase niet zeer voortvarend en op zeer korte termijn kan worden afgerond.

Conclusie

Over de beantwoording van de door mij gestelde vragen door de medewetgever ben ik enigszins teleurgesteld. Vriendelijk verzoek ik de Kamer de desbetreffende problematiek, die uit praktijkproblemen voortvloeit, nog eens onder de aandacht te brengen van het Ministerie van Justitie en aan te dringen op betere waarborgen en betere rechtsbescherming in de wettekst dan wel de wetsgeschiedenis. Ook maak ik mij zorgen over mijn privacy onder het "open systeem".

Veel dank voor de te nemen moeite.

Met vriendelijke groet,



J.J. Vetter

Bijlagen: 2

23. Volgens het nieuwe artikel 4.4.4.2.3 levert een dwangbevel een executoriale titel op, die met toepassing van de voorschriften van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering ten uitvoer kan worden gelegd. Het bestuursorgaan kan zich dus voortaan buiten de rechter om een executoriale titel verschaffen. In artikel 4.4.4.2.4 lid 2 wordt geregeld dat een dwangbevel zondig zonder aanmaning en voor het verstrijken van bij wettelijk voorschrift gestelde of eerder gegunde betalings- of aanmaningstermijnen kan worden uitgevaardigd of tenuitvoergelegd. De leden van de VVD-fractie zouden graag vernemen welke consequenties deze artikelen hebben voor de rechtsbescherming van de burger. Tegen het dwangbevel zelf moet een burger een procedure aanspannen bij de burgerlijke rechter, tegen de onderliggende beschikking bij de bestuursrechter. Zie ook de pagina's 62 en 63 van de memorie van toelichting. Stel, een ondernemer krijgt een naheffing plus boete opgelegd wegens het niet tijdig betalen van de loonheffing over een bepaalde periode. De ondernemer voert aan dat de Belastingdienst een fout heeft gemaakt bij de verwerking van deze betaling in haar administratie. Hierover ontstaat een geschil, dat wordt voorgelegd aan de bestuursrechter. Kan de Belastingdienst dan een dwangbevel uitvaardigen tegen de ondernemer en deze executeren, terwijl het geschil bij de bestuursrechter nog in behandeling is? Schort een lopende procedure bij de bestuursrechter de executie van een dwangbevel op? Graag ontvangt de VVD-fractie een toelichting.

24. Heeft de regering kennis genomen van de brief van Gerardt & Vetter d.d. 16 oktober 2007 over het open systeem van invorderingsmaatregelen zoals geregeld in artikel 4.4.4.2.11 van het wetsvoorstel? Hoe kijkt de regering aan tegen de in deze brief gesignaleerde knelpunten?

Anders dan deze leden suggereren, brengt dit wetsvoorstel geen materiële wijziging in de rechtsbescherming van de burger bij dwanginvordering. De vaststelling van de geldschuld levert vrijwel altijd een besluit op, waartegen beroep bij de bestuursrechter openstaat. Dit geldt ook in het door deze leden genoemde voorbeeld van een naheffing met boete van de loonheffing. Tegen een eventueel dwangbevel staat, net als nu, rechtsbescherming open bij de burgerlijke rechter. Dit wetsvoorstel wijzigt slechts de procedure voor het inroepen van deze rechtsbescherming.

In de regel zal het bestuursorgaan pas tot dwanginvordering overgaan, nadat de beschikking tot vaststelling van de geldschuld onherroepelijk is, dus als geen of tevergeefs beroep bij de bestuursrechter is ingesteld. In dat geval staat de inhoud van die beschikking – dus het bestaan en de omvang van de geldschuld – in een eventuele procedure bij de burgerlijke rechter niet meer ter discussie. Laatstgenoemde procedure kan dan nog slechts gaan over vragen als – bijvoorbeeld – de rechtmatigheid van een loonbeslag.

In uitzonderlijke gevallen is echter denkbaar, dat een bestuursorgaan overgaat tot dwanginvordering, hoewel de beschikking tot vaststelling van de geldschuld nog niet onherroepelijk is. Dit kan zich bijvoorbeeld voordoen als er serieuze aanwijzingen zijn dat de schuldenaar bezig is of voornemens is zijn activa naar het buitenland te verplaatsen, maar bijvoorbeeld ook als belangen van derden nopen tot onverwilde invordering van een opgelegde dwangsom. In dergelijke gevallen zal de burgerlijke rechter proberen het oordeel van de bestuursrechter te voorspellen. Indien hij serieus betwijfelt of de beschikking tot vaststelling van de geldschuld in stand zal blijven, zal hij dwanginvordering niet toestaan. Maar als hij tot het oordeel komt, dat de geldschuld waarschijnlijk juist is vastgesteld en er inderdaad een reëel gevaar is dat betrokkene zijn activa naar het buitenland zal verplaatsen, is denkbaar dat hij een beslag zal toestaan. Voor een goed begrip benadrukken wij overigens nogmaals, dat dit alles geldend recht is on door het onderhavige wetsvoorstel niet verandert.

In een brief van 16 oktober 2007 aan de Vaste Commissie voor Justitie van de Eerste Kamer stelt mr. J. J. Vetter vier kwesties aan de orde, die alle samenhangen met het zogenaamde «open systeem» van invordering. Dit open systeem houdt in dat de overheid in het kader van de invordering, naast haar bijzondere publiekrechtelijke bevoegdheden, ook gebruik mag maken van de bevoegdheden die het burgerlijk recht aan iedere schuldeiser geeft, zoals in het bijzonder het instellen van een vordering bij de burgerlijke rechter.

Vetter stelt in de eerste plaats voor om te bepalen dat eventuele beperkingen die aan de publiekrechtelijke bevoegdheden zijn gesteld, ook gelden als de privaatrechtelijke weg wordt gevolgd. De Hoge Raad heeft echter geoordeeld dat dit niet altijd zonder meer het geval is (HR 30 januari 2004, NJ 2004, 197 mn.t. J. W. Zwemmer, AB 2005, 30 m.nt. FvO). Wij zien geen noodzaak om met deze lijn van de Hoge Raad te breken. Het oordeel van de HR betekent immers niet per se dat de positie van de schuldenaar bij het volgen van de privaatrechtelijke weg slechter is dan bij het volgen van de publiekrechtelijke weg. Het privaatrecht kent zijn eigen waarborgen ter bescherming van de positie van de schuldenaar, zoals het vereiste van voorafgaande tussenkomst van de rechter. Daarenboven geldt, dat bestuursorganen altijd – dus ook bij invordering langs privaatrechtelijke weg – de algemene beginselen van behoorlijk bestuur in acht moeten nemen (art. 3:1, tweede lid, Awb).

De tweede vraag van Vetter betreft het inschakelen van particuliere incassobureau's door overheden. Hij is kennelijk bevreesd, dat langs die weg de regels van titel 4.4 of de beleidsregels van het bestuursorgaan zouden kunnen worden ontdoken. Dat is echter niet het geval. Een bestuursorgaan kan incassowerkzaamheden uitbesteden aan een particulier bureau, maar daardoor veranderen de toepasselijke regels niet. Het bestuursorgaan blijft zelf verantwoordelijk voor de invordering en zal het incassobureau dus zo nodig moeten instrueren om zich aan de voor bestuursorganen geldende regels te houden.

De derde vraag van Vetter betreft het aanvragen van een faillissement door een bestuursorgaan. Naar hij terecht stelt, brengt het open systeem mee, dat een bestuursorgaan ook het faillissement van een schuldenaar kan aanvragen. Hij zou graag in de wetsgeschiedenis vastgelegd zien, dat dit middel een «ultimum remedium» moet zijn. Tot de algemene beginselen van behoorlijk bestuur die de overheid ook bij het uitoefenen van privaatrechtelijke bevoegdheden in acht moet nemen, behoort ook het beginsel dat de gevolgen van de bevoegdheidsuitoefening niet onevenredig mogen zijn in verhouding tot het doel daarvan (art. 3:4, tweede lid). Dit impliceert ook, dat de faillissementsaanvraag als invoeringsmiddel slechts mag worden ingezet als aannemelijk is dat minder vergaande middelen ontoereikend zouden zijn.

De vierde kwestie die Vetter aan de orde stelt is ons niet geheel duidelijk. Hij pleit er voor om vast te leggen dat de invordering door de overheid pas kan beginnen «zodra er een deugdelijk onderbouwde beschikking is waarin de publiekrechtelijke schuld deugdelijk is vastgelegd».

Zoals in de memorie van toelichting (blz. 20/21) uitvoerig is uiteengezet, vloeit een bestuursrechtelijke geldschuld in de meeste gevallen voort uit een beschikking, maar soms ook rechtstreeks uit een wettelijk voorschrift. Dat in het eerste geval die beschikking «deugdelijk» behoort te zijn, spreekt vanzelf. Alle beschikkingen behoren deugdelijk te zijn. De belanghebbende die meent dat dit niet het geval is, kan bezwaar of beroep aantekenen. Voor zover Vetter bedoelt, dat pas mag worden ingevorderd als de beschikking onherroepelijk is, kunnen wij hem daarin niet volgen. De hoofdregel in het bestuursrecht is immers, dat bezwaar en beroep geen schorsende werking hebben (art. 6:16 Awb). Wel geven bestuursorganen er in de praktijk vaak de voorkeur aan om met invordering te wachten tot de achterliggende beschikking onherroepelijk is. In veel gevallen is dat ook verstandig. Maar er zijn wel degelijk gevallen waarin het algemeen belang of de belangen van derden (bijvoorbeeld bij de invordering van dwangsommen) vergen dat eerder met de invordering wordt begonnen.

FED 2007/28. Twee rechtstekorten in de invordering en hun implementeerbare oplossing (Mr. J.J. Vetter)

Mr. J.J. Vetter

In dit artikel zal ik ingaan op twee rechtstekorten in de invordering en hun oplossing. Het onrecht in het invorderingsrecht is velerlei. Ik heb een keuze voor twee aspecten gemaakt.

1 'Schiphol'-aanslagen nieuwe stijl; recht van de ontvanger om zichzelf een executoriale titel in de vorm van een dwangbevel te bezorgen (art. 12 IW 1990); beperkingen gewenst; oplossing voorhanden
Op grond van art. 12 IW 1990 heeft de Ontvanger de bevoegdheid om zichzelf met een pennenstreek een executoriale titel te bezorgen. Aan toepassing van die bevoegdheid worden geen voorwaarden gesteld.

Onder het huidige recht zit het probleempunt bij de toepassing van de regeling ter zake het verkrijgen van de executoriale titel door de ontvanger bij de moderne variant van de 'Schiphol'-aanslag. Thans komt men in praktijk in toenemende mate varianten op de zogenoemde 'Schiphol'-aanslag tegen. Denk aan de 'pro-forma' aanslag of 'aanslag ter behoud van de rechten' of de situatie dat de Inspecteur aangeeft dat de aanslag op een redelijke schatting is gebaseerd in afwachting van nog te verrichten (soms jarenlange) onderzoeken. De ontvanger verklaart vervolgens deze 'pro forma' aanslag ondanks het lopende of zelfs nog niet begonnen onderzoek versneld invorderbaar op de voet van art. 10 jo. art. 15 IW 1990. Zonder veel toelichting wordt daarbij door de ontvanger gesteld dat er sprake is van gegronde vrees voor verduistering van vermogen door de belastingschuldige. Daarna vaardigt de Ontvanger aan zichzelf een executoriale titel in de vorm van een dwangbevel uit en begint alvast het volledige vermogen van de belastingschuldige te blokkeren en uit te winnen via vorderingen ex art. 19 IW 1990 onder derden, beslagen op bankrekeningen, onroerende zaken, roerende zaken, enzovoorts. Vervolgens ontstaan bij derden weer vervolpaniekacties, zoals bij de bank van de betrokken belastingschuldige, bij werknemers, leveranciers, afnemers, verhuurders, enzovoorts. Een kettingreactie komt op gang.

Het knelpunt zit hem - net zoals bij de vroegere Schiphol-aanslagen - in het feit dat het onderzoek naar de juistheid van de aanslag nog op gang moet komen, zulks terwijl wel al reeds door de ontvanger het complete vermogen van de betrokken belastingschuldige is geblokkeerd met beslagen. De belastingplichtige is op Kafkaïaanse wijze ruim voor de eerste onafhankelijke rechter in beeld komt al financieel vernietigd. De betrokken belastingschuldige kan bij de bakker geen dagelijks brood meer kopen, kan de huur of de hypotheekrente niet meer betalen en kan binnen afzienbare tijd wel eens door de (vervolgings)acties op de executiemaatregelen van de ontvanger op straat komen te staan.

Onder het huidige recht is de belastingschuldige redelijk machteloos. De kans dat de fiscale voorlopige voorzieningenrechter in een vroeg stadium een maatregel zal treffen in de heffings sfeer is niet groot, zeker niet aan het begin van zo'n onderzoek, zolang de inspecteur maar staande weet te houden dat er reden is tot enig onderzoek. Ook bindt de beslissing van de fiscale voorlopige voorzieningenrechter de ontvanger in de invorderingssfeer niet. In praktijk krijgt de inspecteur in zo'n situatie vaak 'the benefit of the doubt'. De kans dat de civiele rechter in kort geding een maatregel zal treffen in de invorderingssfeer is uitermate klein, zolang de ontvanger maar kenbaar maakt dat een fiscaal onderzoek gaande is. Geen bank wil voorts hangende het onderzoek in de bezwaarfase nog zaken met deze belastingschuldige doen.

Echter, zo'n fiscaal onderzoek en een beslissing in de bezwaarfase kunnen geruime tijd vergen, ook omdat op grond van het huidige recht van de wetgever de fiscale bezwaarfase maximaal één jaar nog te verlengen met één jaar mag duren, zulks terwijl er ook geen reële sancties op staan wanneer de bezwaarfase langer dan genoemde twee jaar duurt.

Praktisch gezien brengt de huidige fiscale rechtsbeschermingssituatie met zich mee dat een belastingschuldige gemakkelijk ten minste twee jaar 'zijn vermogen kwijt kan zijn' en/of 'het dak boven zijn hoofd' zonder dat een deugdelijke rechtsbescherming van een onafhankelijke rechter mogelijk is in afwachting van een eerste deugdelijke motivering van de aanslag. Ik vind dat niet wenselijk.

Het rechtstekort is via een drietrapsraket oplosbaar:

1. Volgens mij moeten in de wet minimumeisen geformuleerd worden voor de aanslag waarvoor de ontvanger zichzelf een executoriale titel kan bezorgen. Op zichzelf is dat niet moeilijk. Denkbaar is dat in de wet wordt opgenomen dat de ontvanger aan zichzelf slechts een executoriale titel kan uitvaardigen indien de bezwaarperiode van zes weken onbenut is verstreken dan wel indien - als bezwaar is aangetekend binnen de zeswekentermijn - door de inspecteur deugdelijk gemotiveerd uitspraak op bezwaar is gedaan. Ook is denkbaar dat in de wet als voorwaarde wordt opgenomen dat slechts aanslagen die gebaseerd zijn op deugdelijk voorafgaand onderzoek in aanmerking komen om te leiden tot een executoriale titel in combinatie met het automatisch vervallen van de executoriale titel indien na bezwaar de aanslag niet binnen (bijvoorbeeld) drie maanden is gevolgd door een uitspraak op bezwaar. Voorts dient de voorlopige aanslag te worden uitgezonderd van de aanslagen waarvoor de ontvanger zichzelf een executoriale titel kan bezorgen, zeker zolang er nog geen definitieve aanslag is

opgelegd.

2. Het huidige systeem van rechtsbescherming in 'kort geding' waarbij een kunstmatige scheiding is aangebracht tussen fiscale heffingsaspecten (te beoordelen door de fiscale voorlopige voorzieningenrechter) en invorderingsaspecten met betrekking tot dezelfde aanslag (te beoordelen door de civiele kort gedingrechter) werkt in praktijk niet. Wat mij betreft zou geregeld moeten worden dat in de fiscale voorlopige voorzieningenprocedure de fiscale rechter desgevraagd ook beslissingen kan nemen ten aanzien van getroffen invorderingsmaatregelen, voorschot op schade in verband met onrechtmatige of premature invorderingsmaatregelen, uitstel van betaling, enzovoorts ter zake de aanslagen waarover de fiscale voorlopige voorzieningenprocedure gaat. Aldus wordt voorkomen dat een systeem gehandhaafd blijft waarbij de fiscale voorlopige voorzieningenrechter en de civiele voorlopige voorzieningenrechter ieder de gevraagde voorziening afwijzen, zulks onder verwijzing naar hun toch zo beperkte bevoegdheid en naar elkaar wijzen als de ander die maar moet regelen dat de in maatschappelijk opzicht zo wenselijke maatregelen ten behoeve van de rechtszoekende getroffen worden.

3. In de wet zou voorts moeten worden opgenomen dat hangende de beoordeling door de inspecteur in de bezwaarfase door de ontvanger desgevraagd uitstel van betaling moet worden verleend (zonder uitzonderingen). Indien de inspecteur zo overtuigd is van de juistheid van zijn aanslag, dan staat niets een snelle afwikkeling van de uitspraak op bezwaar in de weg. Als de Inspecteur dat niet is en derhalve niet in staat is om snel de bezwaarfase af te wikkelen, dan past het ook aan de ontvanger om hangende die beoordeling door de inspecteur qua invorderingsacties een 'pas op de plaats' te maken. In het kader van dit uitstel dient voorts in de wet geregeld te worden dat er door de ontvanger geen zekerheid gevraagd mag worden zolang zijn collega de inspecteur nog geen uitspraak op bezwaar heeft gedaan. Aldus wordt ook een impuls gecreëerd in de wettelijke regelling voor de Belastingdienst om eens 'op te schieten' in de bezwaarfase.

2 Toetsing van aanslagen door de civiele rechter ten behoeve van belanghebbende derden niet-zijnde op de voet van art. 49 IW 1990 aansprakelijk gestelde derden; van marginale toetsing naar integrale toetsing

Onder het huidige recht heeft de belastingplichtige - zij het soms na een jarenlange bezwaarfase - toegang tot toetsing van de aanslag door de onafhankelijke fiscale rechter. Hetzelfde geldt voor degene die op de voet van art. 49 IW 1990 aansprakelijk is gesteld voor andermans belastingschuld.

Deze rechtsbescherming is echter niet uitgebreid tot (andere) belanghebbende derden. Die andere belanghebbende derden zouden echter wel graag een aanslag 'waarvan zij last hebben' een keer getoetst zien door de onafhankelijke rechter. Te denken valt aan degene die door de ontvanger uit onrechtmatige daad aansprakelijk wordt gehouden voor andermans belastingschuld, de stille pandhouder van de inventaris die getroffen wordt door een bodembeslag en de fiscus voor ziet gaan, andere beslagleggers die de fiscus voor moeten laten gaan voor beslagen in verband met andermans belastingaanslagen, alle al dan niet concurrente crediteuren in geval van faillissement met een lagere rang dan de fiscus, degene die getroffen wordt door de toepassing door de ontvanger van de Actio Pauliana voor andermans belastingschuld, de bestuurder die door de curator wegens (vermeend) kennelijk onbehoorlijk bestuur aangesproken wordt tot aanzuivering van het tekort van de boedel (waaronder voornamelijk belastingschulden), enzovoorts. Al deze personen hebben er onder omstandigheden belang bij dat een onafhankelijke rechter zich op hun verzoek op basis van volledige informatie kan uitspreken over (o.a.) de juistheid van de belastingaanslag op basis waarvan de ontvanger invorderingsmaatregelen getroffen heeft. Als de aanslag immers onjuist blijkt te zijn en tot nihil gereduceerd wordt, vervalt daarmee het beslag van de ontvanger.

De praktijk leert dat juist deze belanghebbende derden geconfronteerd worden met ambtshalve aanslagen op basis van (bijvoorbeeld) schattingen. Ook worden deze belanghebbende derden vaak geconfronteerd met een situatie waarin de belastingplichtige zelf geen zin meer heeft om tegen de fiscus te procederen over de juistheid van de aanslag.

Lang heb ik gedacht dat de mogelijkheden voor de civiele rechter om tot toetsing van de onderliggende aanslagen in dergelijke situaties over te gaan beperkt en marginaal waren.

Sinds HR 3 februari 2006, NJ 2006/325, AB 2006/225, gloort echter hoop. De Hoge Raad komt in deze procedure, die ging over een terugvordering van een subsidievoorschot, tot het oordeel dat de burgerlijke rechter als restrechter dan toch (integraal) rechtsbescherming moet bieden.

De kernoverweging van de Hoge Raad in dat arrest was:

'De eisen van een doeltreffende rechtsbescherming van de burger tegen de overheid laten niet toe, ook niet met het oog op het voorkomen van tegenstrijdige uitspraken, dat de formele rechtskracht van het desbetreffende besluit evenzeer zou gelden indien de bestuursrechter weliswaar reeds over de rechtmatigheid van het besluit heeft geoordeeld, maar dit is gebeurd in een procedure waaraan de eerdergenoemde partij bij gebreke van het rechtens vereiste belang niet heeft kunnen deelnemen. Het nochtans ten nadele van die partij aannemen van formele rechtskracht van het besluit in een dergelijk geval zou (...) tot het niet aanvaardbare gevolg leiden dat de genoemde partij zelf de grondslag van haar vordering noch door de bestuursrechter noch door de burgerlijke rechter zou kunnen laten beoordelen.'

Naar analogie toegepast in het fiscale recht betekent dit arrest van de Hoge Raad dat degene die geen toegang heeft gehad tot de fiscale rechter (d.w.z. kort gezegd alle belanghebbenden niet-zijnde belastingplichtigen en aansprakelijkgestelden) de burgerlijke rechter kan verzoeken de aanslag integraal

te toetsen.

Een praktisch probleem is wel dat de rechtspraak zich op dit punt - ook qua procesgang - nog moet uitkristalliseren. De derde belanghebbende zal behoefte hebben aan feitelijke informatie om de aanslag te kunnen toetsen. Voor die informatie is de derde dan weer afhankelijk van zijn wederpartij in de procedure (Staat der Nederlanden procederend voor de Belastingdienst). Verwacht mag worden dat de burgerlijke rechter in dit soort procedures via de regels van een redelijke bewijslastverdeling art. 8:42 Awb en art. 49, vijfde lid, IW 1990 naar analogie zal toepassen, doch geheel zeker is dit niet.

Hoewel het rechtstekort derhalve na Hoge Raad 3 februari 2006 verkleind lijkt, is de procedure bij de burgerlijke rechter wel met de nodige onzekerheden omgeven. Voorts is de situatie wel 'bijzonder' dat de burgerlijke rechter een 'pseudo-fiscale procedure' moet leiden, zulks terwijl de daarin gespecialiseerde fiscale rechter door de wetgever bewust buitenspel is gezet.

De oplossing voor dit rechtstekort is uiteraard vrij eenvoudig; volgens mij doet men er goed aan om de mogelijkheid van bezwaar tegen de aanslag open te stellen aan iedere belanghebbende en niet te beperken, zoals thans, tot de belastingplichtige en de aansprakelijkgestelde. Voorheen heeft wellicht op het Ministerie van Financiën weinig aandrang bestaan om dit rechtsbeschermingsaspect goed te regelen, omdat een categorie rechtzoekenden ten faveure van de Belastingdienst door de formele rechtskracht 'tussen het wal en het schip' leek te vallen. Sinds Hoge Raad 3 februari 2006 heeft ook de Belastingdienst er belang bij om een en ander thans alsnog goed in de wet te regelen ter voorkoming van processueel 'onhandige' procedures bij de burgerlijke rechter.