

# 37. Rechtsbescherming bij invordering nog niet goed geregeld

MR. V.S. HUYGEN VAN DYCK-JAGERSMA EN R.F.M. GERRITSEN LLB

Iedereen kan als ‘belastingsschuldige’ te maken krijgen met belastingaanslagen die men niet direct kan betalen. Wie het niet eens is met de incasso kan bezwaar maken via de fiscale verzetprocedure. Sinds 2018 heeft deze procedure geen schorsende werking meer. De staatssecretaris heeft aangegeven deze regeling te gaan evalueren. Dat geeft aanleiding om te onderzoeken hoe het ervoor staat qua rechtsbescherming bij invordering.

## 1. Inleiding

Eenieder, ondernemer of particulier, kan als ‘belastingsschuldige’ te maken krijgen met belastingaanslagen die men niet direct in staat is te betalen. Diegene krijgt te maken met de ontvanger van de Belastingdienst, het ‘incassoapparaat’ dat de desbetreffende aanslag in handen krijgt van de inspecteur die de aanslag heeft vastgesteld. De ontvanger kan bij een onwillige belastingsschuldige zijn (dwang)invorderingsarsenaal inzetten en heeft daartoe ten minste alle middelen die een reguliere crediteur ten dienste staan. Maar we moeten niet vergeten dat de ontvanger geen reguliere crediteur is, maar een overheidsorgaan jegens de burger. Niet voor niets komen discussies over de hoogte van belastingaanslagen niet voor de civiele rechter, maar bij de belastingrechter als gespecialiseerde bestuursrechter.

Wie het niet eens is met de incasso is echter wel aangewezen op de civiele rechter via de fiscale verzetprocedure van art. 17 Invorderingswet 1990 (hierna: IW). Deze verzetprocedure is per 2018 ontdaan van zijn ‘schorsende werking’, de automatische stop op dwanginvordering bij het starten van de procedure. Recent is bij brief van 29 september 2021 de ‘Evaluatie afschaffing schorsende werking bij verzet’ aan de Tweede Kamer verzonden, hierna ook wel aan te duiden als: de evaluatie. Dat geeft aanleiding om eens te onderzoeken hoe het ervoor staat qua rechtsbescherming bij invordering. Zijn er andere wegen die (beter) naar Rome leiden, of is spoedige verbetering geboden?

## 2. Fiscaal verzet

### a. Aard van de verzetprocedure

De fiscale verzetprocedure wordt niet bij de belastingrechter gevoerd, maar bij de civiele rechter. Hierdoor geldt de civiele procedure met al zijn formele regels, waaronder een verplichte vertegenwoordiging door een advocaat.

De advocaat zal een dagvaarding laten uitbrengen aan de ontvanger, waarin deze zal moeten aangeven op welke gronden de belastingsschuldige zich verzet tegen de tenuitvoerlegging van het dwangbevel.<sup>1</sup> Anders dan de redelijk vormvrije bestuursrechtelijke bezwaarprocedure, waarin je met een zeer summier briefje kunt laten weten dat je je ergens niet mee kunt verenigen, moet voor een civiele procedure een dagvaarding worden opgesteld die aan allerlei voorwaarden moet voldoen. Bovendien ontbreekt in de civiele procedure het bestuursrechtelijke vangnet van herstel van vormverzuimen.<sup>2</sup> De verzetprocedure is daarmee veel minder vormvrij en laagdrempelig dan een bestuursrechtelijke procedure.<sup>3</sup>

De gronden waarop een fiscaal verzet kan worden gestoeld, kunnen bijvoorbeeld zijn gericht tegen het feit dat de schuld is verjaard of voldaan, dat er vormfouten zijn gemaakt of dat de beslaglegging disproportioneel is. Fiscaal verzet is niet mogelijk als de bezwaren zich slechts richten tegen de hoogte van de aanslag.<sup>4</sup>

De belangrijkste reden voor het aanvankelijk wel verlenen van schorsende werking aan het fiscaal verzet, was de rechtsbescherming van de belastingsschuldige.<sup>5</sup> Wanneer belastingsschuldigen vóór 1 januari 2018 in verzet kwamen tegen de tenuitvoerlegging van een dwangbevel had het verzet op grond van art. 17 IW 1990 een schorsende werking tot het moment dat de rechter op het verzet had beslist. Zonder beoordeling van de rechter kon deze schorsende werking niet worden opgeheven. Deze schorsende werking

1 Art. 17 lid 2 Invorderingswet 1990.

2 Art. 6:6 Algemene wet bestuursrecht.

3 Eerder schreef ik hierover ook: V.S. Huygen van Dyck-Jagersma, in: M. Muller ‘Rechtsbescherming ondergeschoven kind in Invorderingswet’, *Taxlive* 4 mei 2021.

4 Art. 17 lid 3 Invorderingswet 1990.

5 *Kamerstukken II* 2017/18, 34 786, nr. 3, p. 24.

had bijvoorbeeld tot gevolg dat in beslag genomen zaken niet executoriaal konden worden verkocht.

## Fiscaal verzet is niet mogelijk als de bezwaren zich slechts richten tegen de hoogte van de aanslag

In de Leidraad Invordering was met ingang van 1 januari 2008 een regeling opgenomen op grond waarvan de ontvanger na verkregen machtiging van het ministerie van Financiën de executie kon voortzetten, ondanks een ingesteld verzet en de daaraan verbonden schorsende werking. Hiermee werd de wettelijke schorsende werking pseudo-wettelijk opzijgezet, aldus in strijd met het legaliteitsbeginsel, zo merkt Beune op.<sup>6</sup>

Alleen in geval van ‘misbruik van bevoegdheid’ accepteerde de Hoge Raad dat de schorsende werking van het verzet opzij kon worden gezet. Daarbij ging het om situaties van een zo duidelijk kansloos verzet, dat het belang van de belastingschuldige bij schorsing van de tenuitvoerlegging niet opwoog tegen het belang van de ontvanger bij voortzetting van de tenuitvoerlegging. Maar ook in die situatie diende de ontvanger in de verzetprocedure zelf of in een afzonderlijke kortgedingprocedure te vorderen dat de schorsende werking terzijde werd geschoven. Het uiteindelijke oordeel hierover was dus aan de rechter.<sup>7</sup>

### b. Evaluatie afschaffing schorsende werking

De verzetprocedure is per 1 januari 2018 ontdaan van de schorsende werking. Bij de afschaffing van de schorsende werking is redengevend geacht dat fiscaal verzet in de praktijk met name zou worden gebruikt om dwanginvordering te vertragen.<sup>8</sup> Het beeld is geschetst dat verzet in de meeste gevallen oneigenlijk werd gebruikt, als verdragingsmiddel. Het fiscale recht zou hiermee bovendien in lijn zijn gebracht met het algemene bestuursrecht en het civiele recht.<sup>9</sup> In de memorie van toelichting is hiertoe de cijfermatige onderbouwing verwoord:

‘In de periode van 2004 tot en met 2016 heeft de rechter het fiscaal verzet slechts in veertien zaken (gedeeltelijk) gegrond verklaard. Dat is minder dan twee procent van het totaal aantal in die periode aangespannen zaken (868). In meer dan de helft van de gevallen is het fiscaal verzet niet tot een vonnis gekomen omdat de zaak niet is aangebracht bij de rechtbank (242), of omdat een zaak op enig moment is doorgehaald (280). In 157 van de 184 zaken waarin de

ontvanger daarom in kort geding verzocht, heeft de rechter de schorsende werking aan het fiscaal verzet ontzegd.’<sup>10</sup>

In de evaluatie afschaffing schorsende werking bij verzet zijn deze getallen herhaald.<sup>11</sup> De vraag is echter of het hiermee geschetste beeld een juist beeld is. In diezelfde evaluatie is ook opgemerkt dat deze cijfers niet het hele verhaal vertellen. De indruk wordt gewekt dat veel verzetten (dus) kansloos zijn geweest. Maar, zo wordt in de evaluatie opgemerkt:

‘Dit hoeft niet het geval te zijn. Immers bij veel zaken, waar bij het uiteindelijk niet tot een vonnis is gekomen, kan het ook zijn geweest dat men tot een oplossing is gekomen met de ontvanger.

Opgemerkt wordt dat het instellen van verzet een “adem-pauze” opleverde. Tijdens deze adempauze kon overleg plaatsvinden met de Rijksadvocaat en ontvanger. Deze wordt nu (soms) gemist, aldus de aanwezigen.’<sup>12</sup>

Met andere woorden: dat een verzetprocedure niet tot een vonnis heeft geleid, betekent nog niet dat sprake is geweest van oneigenlijk gebruik. Dit kan ook juist een tegengestelde achtergrond hebben, namelijk dat de ontvanger tussentijds tot een ander inzicht is gekomen en om die reden voortzetting van de procedure niet langer nodig bleek.

Dat de fiscale verzetprocedure als lastig werd ervaren door de Belastingdienst, is wel invoelbaar. In de tussentijd kon de ontvanger immers niet veel ondernemen om toekomstige oninbaarheid te voorkomen. Weliswaar kon de fiscus via een kort geding de schorsende werking aan het fiscaal verzet ontzeggen, maar dat bood geen soelaas wanneer de verzetdagvaarding vlak (soms zelfs daags) voor de executoriale verkoop werd uitgebracht.

Hoewel deze rechtsbescherming per 1 januari 2018 werd ingeperkt, was het kabinet van mening dat de belastingschuldige voldoende mogelijkheden behoudt om te voorkomen dat een dwangbevel ten onrechte ten uitvoer wordt gelegd. De belastingschuldige kan de rechter immers in kort geding om opschorting van de tenuitvoerlegging van het dwangbevel vragen.

Beleidsmatig wordt volgens de huidige tekst van het beleid de (verdere) tenuitvoerlegging van het dwangbevel uitsluitend niet langer aangehouden wanneer:

- de gronden van het verzet voor de ontvanger géén aanleiding vormen om de tenuitvoerlegging aan te houden; én

6 R.B.H. Beune, aantekening 12 in commentaar op art. 25 IW, in: *NDFR Invordering*, Sdu (online, bijgewerkt 9 augustus 2021).

7 Hoge Raad, 1 mei 2015, nr. 14/00822, ECLI:NL:HR:2015:1188.

8 *Kamerstukken II* 2017/18, 34 786, nr. 3, p. 24.

9 *Kamerstukken II* 2017/18, 34 786, nr. 3, p. 24.

10 *Kamerstukken II* 2017/18, 34 786, nr. 3, p. 24.

11 Kamerbrief 29 september 2021 ‘Evaluatie afschaffing schorsende werking bij verzet’, bijlage 4 - Evaluatie afschaffing schorsende werking bij verzet (verslag ronde tafel sessie 25-6 afschaffing schorsende werking), p. 1.

12 Evaluatie afschaffing schorsende werking bij verzet, bijlage 4, t.a.p., p. 1.

- b. de belangen van de Staat worden geschaad door uitstel van de tenuitvoerlegging.<sup>13</sup>

Uit de evaluatie is gebleken dat deze tekst niet aansluit bij de toezegging aan de Eerste Kamer die bij afschaffing van de schorsende werking is gedaan.<sup>14</sup> In deze beleidstekst wordt de ontvanger namelijk volledig de vrije hand gegeven of hij ‘aanleiding’ ziet de invordering aan te houden. In de Eerste Kamer was echter toegezegd dat de invordering alleen zou worden doorgezet als het ging om een ‘kansloos’ verzet.<sup>15</sup>

‘Als de belastingsschuldige in verzet komt tegen de tenuitvoerlegging van een dwangbevel, dan schorst de Belastingdienst de tenuitvoerlegging van het dwangbevel in beginsel ambtshalve. Alleen als de gronden van het verzet naar het oordeel van de ontvanger kansloos zijn én de belangen van de Staat zich verzetten tegen schorsing van de tenuitvoerlegging, zal de Belastingdienst de dwanginvordering voortzetten. Dit wordt in beleid vastgelegd.’

De onderbouwing dat het zou gaan om een kansloos verzet, vergt meer motivering van de ontvanger richting de belastingsschuldige. Daarom heeft de staatssecretaris in de evaluatie toegezegd dat de tekst van de Leidraad Invordering 2008 bij de eerstvolgende wijziging conform de eerdere toezegging aan de Eerste Kamer zal worden aangepast.<sup>16</sup>

### De Belastingdienst mag zelf beoordelen of de gronden van het verzet aanleiding vormen om de tenuitvoerlegging aan te houden

In de praktijk wordt erkend dat, sinds de afschaffing van de automatische opschortende werking in de fiscale verzetprocedure, minder verzetdagvaardingen zijn uitgebracht. Kantekening daarbij is uiteraard dat de afgelopen twee jaar gelet op de coronamaatregelen niet volledig als representatief kunnen worden gezien. Er is immers een ruim vangnet opgezet voor ondernemers die in liquiditeitsproblemen zitten. Op grote schaal is er uitstel van betaling verleend en zijn er minder invorderingsmaatregelen getroffen.

Daarnaast zal in de teruggelopen belangstelling voor de fiscale verzetprocedure ook een belangrijke rol spelen dat de Belastingdienst nu zelf mag beoordelen of de gronden van het verzet aanleiding vormen om de tenuitvoerlegging aan te houden.

Of, in de nog te wijzigen Leidraadtekst: of het verzet door de Belastingdienst niet als ‘kansloos’ wordt aangemerkt. Er

is met andere woorden een onzekere uitkomst of het verzet tot schorsende werking zal leiden. Dit in combinatie met de kosten die belastingsschuldigen moeten maken voor het uitbrengen van een verzetdagvaarding, maakt de verzetprocedure om de invordering een halt toe te brengen, een (nog) een hogere drempel.

In de evaluatie wordt opgemerkt dat bij het vervallen van de schorsende werking is gesteld dat er voor een belastingsschuldige voldoende mogelijkheden over zouden blijven om te voorkomen dat een dwangbevel ten onrechte ten uitvoer zou worden gelegd.<sup>17</sup> Ook is opgemerkt dat in het voortraject nog verschillende mogelijkheden aanwezig zijn, zoals bezwaar tegen de belastingaanslag of een verzoek om uitstel van betaling.<sup>18</sup> Dit zal echter in veel gevallen geen soelaas bieden. De meeste discussies over invorderingsmaatregelen vinden in de regel niet plaats in gevallen waarin nog over de hoogte van de aanslag wordt geprocedeerd. Een verzoek om uitstel van betaling zal veelal in de situaties waarin (voorheen) een verzetprocedure werd uitgebracht, een gepasseerd station zijn. Over dergelijke verzoeken en de procedures na afwijzing daarvan, zie hierna in paragraaf 4a.

### 3. Bestuurlijke voorlopige voorziening

Een alternatieve – wel bestuursrechtelijke – rechtsingang is te vinden in de bestuursrechtelijke voorlopige voorziening, zoals geregeld in art. 8:81 Awb. Van deze route van rechtsbescherming kan uitsluitend gebruik worden gemaakt wanneer sprake is van een lopende bestuursrechtelijke procedure tegen de (hoogte van de) aanslag zelf. Met andere woorden, er moet sprake zijn van een ingesteld bezwaar of beroep.

Parallel aan die bezwaar- of beroepsprocedure kan bij de voorzieningenrechter van de bevoegde rechtbank om een voorlopige voorziening worden gevraagd.<sup>19</sup> Omdat de voorziening een ‘voorlopig’ karakter moet hebben, is in deze procedure vernietiging van een aanslag bijvoorbeeld niet mogelijk. De belangrijkste voorlopige voorziening binnen het kader van dit artikel is de schorsing van de werking van een besluit, waarvan op grond van art. 6:16 Awb niet standaard sprake is bij het instellen van bezwaar of beroep. Wanneer dit wordt toegewezen, worden de werking van de belastingaanslag en derhalve de daaruit voortvloeiende betalingsverplichting opgeschort.

Indien de voorzieningenrechter gehoor geeft aan het verzoek zal de schorsing tot gevolg hebben dat de onderliggende belastingaanslag tijdelijk van zijn werking wordt ontdaan:

13 Art. 17.1 Leidraad Invordering 2008.

14 Evaluatie afschaffing schorsende werking bij verzet, bijlage 4, t.a.p., p. 1-2.

15 *Kamerstukken I* 2017/18, 34785, D, p. 21.

16 Kamerbrief 29 september 2021 ‘Evaluatie afschaffing schorsende werking bij verzet’, p. 3.

17 Kamerbrief 29 september 2021 ‘Evaluatie afschaffing schorsende werking bij verzet’, bijlage 1: Verslag, p. 4.

18 Kamerbrief 29 september 2021 ‘Evaluatie afschaffing schorsende werking bij verzet’, bijlage 1: Verslag, p. 4.

19 V.S. Huygen van Dyck-Jagersma, ‘Schorsing van aanslagen’, *Het Register* 2012/4.

‘Bij het schorsen van de aanslag zelf gaat het er niet om de symptomen (de invordering), maar de kwaal (de onderliggende aanslag) te bestrijden. Het schorsen van een aanslag brengt de fictie met zich mee dat de aanslag gedurende de periode van schorsing niet meer bestaat. Zonder een formele, dus via een aanslag vastgestelde belastingschuld kan de ontvanger niet invorderen. Dat betekent dat bij schorsing van de aanslag de opdracht aan de ontvanger (tijdelijk) vervalt. Deze heeft dan geen rechtsgrond (‘titel’) meer om tot invordering over te gaan.’

Om een voorlopige voorziening toegewezen te krijgen, dient te worden voldaan aan drie vereisten:<sup>20</sup>

- er moet voldoende belang zijn, hetgeen impliceert dat er een redelijke kans bestaat dat de verzoeker in de inhoudelijke procedure geheel of gedeeltelijk in het gelijk zal worden gesteld;
- het verzoek moet samenhangen met een ingesteld bezwaar of beroep (‘connexiteit’); en
- er moet sprake zijn van een spoedeisend belang. Een spoedeisend belang is aanwezig als sprake is van nadelige nevengevolgen waardoor belanghebbende bij het uitblijven van de voorlopige voorziening ernstig en onherstelbaar gevolgen zal ondervinden.

De eerste eis zal veelal het grootste struikelblok opleveren. De rechter is slechts bevoegd de aanslag ‘marginaal’ te toetsen, waardoor alleen tot schorsing kan worden overgegaan wanneer ‘ernstige twijfel’ bestaat over de rechtmatigheid van de (hoogte van de) aanslag, of wanneer deze ‘onmiskenbaar lichtvaardig’ is opgelegd.

### Schorsing van aanslagen vormt geen eenvoudig toegankelijke rechtsbescherming bij invordering

Een voorbeeld van een situatie waarin dit zou kunnen spelen is wanneer een dubbele aanslag is opgelegd in twee boekjaren omdat het nog niet voldoende duidelijk is aan welk jaar de baten moeten worden toegerekend. Over een dergelijke situatie liet het gerechtshof Amsterdam zich in 2001 uit.<sup>21</sup> Dat in één van de twee boekjaren de baten belast moesten worden staat buiten kijf, maar vanwege de onzekerheid schorst de voorzieningenrechter een van de twee aanslagen.

Voormeld voorbeeld illustreert dat de rechtsingang van de voorlopige voorziening niet breed als middel ter bestrijding van de invordering zal kunnen worden ingezet. Bovendien moet gelet op de eis van connexiteit sprake zijn van een

lopende procedure tegen de (hoogte van de) aanslag zelf. Kortom, schorsing van aanslagen vormt geen eenvoudig toegankelijke rechtsbescherming bij invordering.

Of zoals Vetter het in 2017 formuleerde: ‘Momenteel is de fiscale voorlopige voorzieningenprocedure in mijn beleving niet zeer “klantvriendelijk” en in lang niet alle gevallen een begaanbaar pad.’<sup>22</sup>

## 4. Uitstel van betaling

**a. Huidige situatie: buitenwettelijk ‘administratief’ beroep**  
Indien de belastingplichtige een verzoek om uitstel van betaling heeft ingediend en dit wordt afgewezen, staat daartegen geen bezwaar of beroep open. Tegen een dergelijke afwijzing bestaat uitsluitend beleidsmatig, op grond van de Leidraad Invordering, de mogelijkheid tot administratief beroep bij de directeur van de Belastingdienst.<sup>23</sup> Dat beroep moet binnen tien dagen na de afwijzing zijn ingediend. Gedurende de beoordeling door de directeur is de invordering geschorst, althans: ‘handelt de ontvanger overeenkomstig het beleid dat wordt gevoerd als het verzoek om uitstel is toegewezen’. Dit gebeurt tenzij ‘er aanwijzingen zijn dat de belangen van de Staat kunnen worden geschaad.’ Om de invordering ondanks een uitstelverzoek te mogen doorzetten, is dus slechts interne toestemming vereist.

Na afwijzing van een dergelijk ‘administratief beroep’ staat geen (hoger) beroep open, het is immers zoals gezegd een buitenwettelijke mogelijkheid en geen regulier bezwaar en beroep. Wel bestaat de mogelijkheid om na afwijzing een klacht in te dienen bij de Ombudsman of de Commissie voor de Verzoekschriften van de Tweede Kamer. Ook in dat geval wordt de invordering in beginsel aangehouden.<sup>24</sup>

Maar ook lopende die (klacht)procedures kan bij vrees voor schade aan belangen van de Staat alsnog worden doorgaan met de invordering. Wel geldt bij ‘verzoekschriften aan andere instellingen’ dat voor desondanks voortzetting van de invordering ‘voorafgaande toestemming van het ministerie’ nodig is.<sup>25</sup> Dit klinkt als een iets grotere waarborg. In de praktijk blijkt echter dat deze toestemming desgewenst vrij eenvoudig kan worden verkregen en dat de belasting-schuldige, noch de Ombudsman, uit eigen beweging of zelfs desgevraagd geen inzicht krijgt in de opgegeven reden waarom de noodzaak tot invordering bestaat. In een casus waarin het ministerie toestemming gaf om de (toen nog wettelijke) schorsende werking van het verzet te negeren, heeft de Ombudsman de nodige kritiek geleverd.<sup>26</sup>

20 V.S. Huygen van Dyck-Jagersma, ‘Schorsing van aanslagen’, *Het Register* 2012/4.

21 Hof Amsterdam 12 december 2001, *V-N* 2002/17.10.

22 J.J. Vetter, ‘Over rechtsbescherming, waggelende rechtspraak en uitstel’, *TFB* 2017/1, p. 33-38.

23 Leidraad Invordering 2008, § 25.7.1. Toetsing uitstelbeschikking door directeur.

24 Leidraad Invordering 2008, § 25.1.15. Verzoekschriften aan andere instellingen.

25 Leidraad Invordering 2008, § 25.1.15. Verzoekschriften aan andere instellingen.

26 De Nationale ombudsman, 2010/170.

Het kwalificeren van het ministerie als een ‘stempelma-  
chine’ in dit verband voert wellicht te ver, maar transparan-  
tie wordt in ieder geval node gemist.

#### b. Wetsvoorstel fiscale bescherming bij invorderingsgeschil- len

Dat rechtsbescherming tegen de invordering van belasting-  
aanslagen bij de belastingrechter komt te liggen, is volko-  
men logisch. Zelfs zo logisch dat de civiele kamer van de  
Hoge Raad met een ‘*slip of the pen*’ in een arrest van 12  
augustus 2016 overwoog dat dit al een feit was:

‘Voor het verlenen van uitstel van betaling kent de Invor-  
deringswet een afzonderlijke regeling (art. 25 IW 1990), bij  
toepassing waarvan de belastingrechter de bevoegde rech-  
ter is.’<sup>27</sup>

Was fiscaal minnend advocatenland nog even in de droom  
dat de Hoge Raad bedoeld of onbedoeld deze rechtsbe-  
scherming in het leven had geroepen,<sup>28</sup> enkele maanden  
nadien werd de civiele kamer alweer gecorrigeerd. De fiscale  
kamer van de Hoge Raad overwoog dat de bevoegdheid bij  
afwijzende beslissingen door de ontvanger op kwijtschel-  
dingsverzoeken op basis van art. 26 IW, bij de burgerlijke  
rechter ligt. En:

‘Anders dan de Hoge Raad heeft overwogen in (...) zijn  
arrest van 12 augustus 2016 (...) geldt hetzelfde ten aanzien  
van beslissingen op een verzoek tot het verlenen van uitstel  
van betaling als bedoeld in artikel 25 van de IW.’<sup>29</sup>

In 2016 was het dan eindelijk zover, met een echt wets-  
voorstel om rechtsbescherming bij discussies over uitstel of  
kwijtschelding bij de fiscale rechter te regelen. In de Fiscale  
vereenvoudigingswet 2017, na aanvaarding door Tweede  
en Eerste Kamer gepubliceerd in het *Staatsblad*<sup>30</sup> maar nog  
steeds niet in werking getreden, is opgenomen dat de beoor-  
deling van uitstelbeslissingen voortaan van de civiele rech-  
ter naar de fiscale rechter zal worden overgeheveld.

Kleine kanttekening daarbij is overigens wel dat ogen-  
schijnlijk beoogd is voor alle ‘geschillen over uitstel’ de  
fiscale rechter bevoegd te maken, maar de letterlijke tekst  
van de nog in te voeren wet lijkt daar niet helemaal in te  
voorzien. Op het eerste oog zou rechtsingang alleen gebo-  
den worden bij tussentijdse beëindiging van uitstel, of (ook)  
beschikkingen waarbij uitstel wordt verleend. Bezwaar en

beroep bij weigering van uitstel zou er dan buiten vallen.<sup>31</sup>  
In de toelichting wordt echter wel in algemene zin over  
‘geschillen over uitstel’ gesproken, maar nergens is opge-  
merkt dat de weigering uitstel te verlenen buiten de rechts-  
bescherming zou worden gelaten.<sup>32</sup>

Gelet daarop kom ik tot de conclusie dat het er misschien  
wat scheef staat, maar (natuurlijk) wel degelijk ook bij  
weigering van uitstel rechtsbescherming zou openstaan,  
mits de wet uiteindelijk nog wordt ingevoerd, uiteraard.

Ook na invoering van fiscale bescherming bij invorderings-  
geschillen is het overigens nog geen gegeven dat lopende  
een dergelijke procedure de dwanginvordering niet wordt  
voortgezet. Zoals Waninge opmerkt:<sup>33</sup>

‘In de wet is nog niet voorzien in de schorsende werking  
van de afwijzende beslissing in de periode dat de zaak ter  
behandeling bij de rechtbank voorligt. Het is aan de wetge-  
ver om hiervoor nog een oplossing te bieden, gelijk aan art.  
27h AWR.’

Wel zou uitstel beleidsmatig als hoofdregel worden  
verleend, ‘*tenzij er aanwijzingen zijn dat de belangen van de  
Staat kunnen worden geschaad*,’ zo werd op vragen van de  
NOB opgemerkt.<sup>34</sup> Over de interne afweging of invordering  
kan worden voortgezet en mijn kritiek daarbij, zie hiervoor  
in paragraaf 4.a.

## Al snel werd duidelijk dat de aanvan- kelijk beoogde inwerkingtreding per 1 januari 2019 niet zou worden gehaald

Ingeval de invordering toch (dreigt) te worden voortgezet,  
zou natuurlijk wel weer het rechtsmiddel van de voorlopige

27 Hoge Raad 12 augustus 2016, nr. 15/01495, ECLI:NL:HR:2016:1927, rov. 3.6.

28 Zie ook: M.H.W.N. Lammers, *accountantweek.nl* 1 december 2016, *Mag de inspecteur burgerlijk ongehoorzaam zijn?*

29 Hoge Raad 2 december 2016, nr. 16/03398, ECLI:NL:HR:2016:2735, rov. 2.5.

30 *Stb.* 2016, 546.

31 *Stb.* 2016, 546:

‘C Artikel 25 wordt als volgt gewijzigd:

1. Het eerste en tweede lid komen te luiden:

\*1. De ontvanger kan onder door hem te stellen voorwaarden aan een belastingsschuldige voor een bepaalde tijd bij voor bezwaar vatbare beschikking uitstel van betaling verlenen. Gedurende het uitstel vangt de dwanginvordering niet aan, dan wel wordt deze geschorst. Het uitstel kan tussentijds bij voor bezwaar vatbare beschikking worden beëindigd.

2. Op het bezwaar, beroep, hoger beroep en beroep in cassatie inzake de beschikking, bedoeld in het eerste lid, is hoofdstuk V van de Algemene wet inzake rijksbelastingen van overeenkomstige toepassing.’

32 Kamerstukken II 2016/17, 34554, nr. 3, p. 46

‘De rechtsbescherming wenst het kabinet op het niveau van de formele wet te regelen. In het onderhavige voorstel wordt de rechtsbescherming gestroomlijnd en gemoderniseerd, door de (onafhankelijke) rechter, te weten de *bestuursrechter* bij de rechtbank (in eerste aanleg), het gerechtshof (in hoger beroep) en de Hoge Raad (in cassatie), *wettelijk bevoegd te maken ten aanzien van geschillen over uitstel in de zin van artikel 25, eerste lid, van de IW 1990 en kwijtschelding in de zin van artikel 26, eerste lid, van die wet van zowel toeslag- als belastingsschulden.*’

33 M.P. Waninge, aantekening 0. in commentaar op art. 25 IW, in: *NDFR Invordering*, Sdu (online, bijgewerkt 20 augustus 2021).

34 Kamerstukken II 2016/17, 34554, nr. 7, p. 29.

voorziening van stal kunnen worden gehaald, maar dan nu in het invorderingstraject. In die situatie hoeft niet het paardmiddel van de ‘ernstige twijfel’ over de rechtmatigheid van de (hoogte van de) aanslag van stal te worden gehaald, zoals bij een verzoek tot schorsing van de aanslag (zie paragraaf 3 hiervoor). Wanneer de ‘bodenzaak’ gaat over de invordering, kan de rechtmatigheid van de invordering dus ook in een daarmee samenhangende voorlopige voorzieningsprocedure (Vovo) rechtstreeks worden bestreden.

Kortom, het alsnog invoeren van deze wet zou een goede zaak zijn.

### c. Stand van zaken wetsvoorstel

Eind goed, al goed, zou je zeggen. Maar al snel werd duidelijk dat de aanvankelijk beoogde inwerkingtreding per 1 januari 2019 – al twee jaar nadat het wetsvoorstel is aangenomen – in ieder geval al niet zou worden gehaald.

Dit zou te maken hebben met de vertraging in de digitaliseringsslag binnen de Belastingdienst, zo is bij herhaling aangehaald.<sup>35</sup> In een Kamerbrief van 1 februari 2021 in reactie op vragen van Kamerleden Omtzigt en Leijten over wetten die wel door het parlement zijn aangenomen, maar nooit in de werking zijn getreden, wordt deze toelichting herhaald met de aanvulling dat de inwerkingtreding van deze ‘stroomlijning’, inmiddels aangeduid als ‘stroomlijning rood-blauw’, *‘wordt opgeschort en dat wordt onderzocht of elementen uit dit wetsvoorstel in aangepaste vorm ingevoerd kunnen worden zodat alleen de voor de burger meest gunstige onderdelen worden gerealiseerd.’*<sup>36</sup>

In een Kamerbrief van 22 april 2021 met beleidsreactie op het rapport ‘Burgers beter beschermd’ schreef staatssecretaris Vijlbrief vervolgens:

*‘Ik heb die rechtsbescherming willen wijzigen met de Fiscale Vereenvoudigingswet 2017.’*<sup>37</sup>

Daarover merkte ik eerder al op dat ik niet hoop dat de staatssecretaris met ‘heb willen wijzigen’ voorzichtig voorsorteert op afstel.<sup>38</sup> Een latere opmerking van de staatssecretaris, in de kantlijn van de Evaluatie afschaffing

schorsende werking bij verzet, heeft die vrees niet kleiner gemaakt, integendeel. De staatssecretaris merkt daarin op dat het wetsvoorstel – inmiddels gecodeerd als ‘SRB’ – per onderwerp wordt ‘heroverwogen’:

*‘Gedurende de opschorting van de inwerkingtreding van het programma Stroomlijnen Rood Blauw (SRB) worden de onderwerpen van SRB heroverwogen. Per onderwerp zal worden onderzocht of deze, al dan niet in aangepaste vorm, nog steeds wenselijk en voor de burger daadwerkelijk gunstig is. Dit najaar zal de Tweede Kamer over de stand van zaken van deze heroverweging nader worden geïnformeerd.’*<sup>39</sup>

Ik hoop van harte dat op dit punt mijn ongelijk zal worden bewezen.

## 5. Conclusie

De enigszins sombere conclusie uit het bovenstaande is in mijn ogen dat het met de rechtsbescherming bij invordering nog niet bijzonder goed is gesteld. Het middel van fiscaal verzet is van zijn schorsende werking ontdaan, waardoor dit een te onzeker middel is geworden. Vanwege de kosten die een dergelijke procedure vanwege de verplichte procesvertegenwoordiging door een advocaat nu eenmaal met zich meebrengt, en de constatering dat fiscaal verzet pas zal spelen in situaties waarin de betreffende belasting-schuldige in financieel zwaar weer verkeert, zal die rechts-ingang zelden nog de aangewezen weg zijn. De voorlopige voorziening tot schorsing van de aanslag biedt evenmin een toegankelijk alternatief. Het enige wat de belasting-schuldige in financiële nood dan nog resteert, is zich over te leveren aan de goedwillendheid van de ontvanger der Belastingen en diens collega, de directeur. De oplossing is uiteraard gelegen in het alsnog invoeren van de wet die al sinds 2016 klaarligt en waarmee rechtsbescherming in uitstelkwesties bij de fiscale rechter kan worden geregeld. Helaas wordt de noodzaak daartoe kennelijk nog onvoldoende gevoeld en bevindt die wet zich vooralsnog op de spreekwoordelijke lange baan. Ik kan daarom niet anders dan afsluiten met een oproep aan de staatssecretaris: voer met spoed alsnog de uitgestelde rechtsingang bij uitstel van betaling en kwijtschelding in, zodat de eerste stap naar betere rechtsbescherming in de Invorderingswet is gezet.

*Dit artikel is afgesloten op 4 november 2021.*

### Over de auteurs

#### Mr. V.S. Huygen van Dyck-Jagersma

Is oprichter en advocaat belastingprocedures en fiscaal strafrecht bij HuygenLammers Advocaten.

#### R.F.M. Gerritsen LLB

Maurice Gerritsen is juridisch medewerker bij HuygenLammers Advocaten.

35 Zie bijv. de ‘21<sup>e</sup> halfjaarsrapportage Belastingdienst’ van 16 april 2018 aan de Tweede Kamer, p. 3-4. De invoering van fiscale rechtsbescherming bij invordering werd gekoppeld aan het automatiseringssysteem Enterprise Tax Management (ETM), omdat via dit systeem ‘de inning van een aantal belastingen’ verloopt. In dit bericht uit 2018 werd opgemerkt dat ETM zal worden vervangen en ‘de implementatie van stroomlijnen’ daardoor pas na 2021 te realiseren zou zijn.

36 Kamerbrief 1 februari 2021 van J.A. Vijlbrief, kenmerk 2021-0000016072, in reactie op schriftelijke vragen die door de leden Omtzigt en Leijten onder nummer 2020Z21668 zijn ingediend over een overzicht van delen van wetten die wel door het parlement zijn aangenomen maar nooit in de werking zijn getreden, p. 7-8.

37 Kamerbrief 22 april 2021, kenmerk: 2021-0000078104, met beleidsreactie op het rapport ‘Burgers beter beschermd’, p. 2.

38 V.S. Huygen van Dyck-Jagersma, in: M. Muller ‘Rechtsbescherming ondergeschoven kind in Invorderingswet’, *Taxlive* 4 mei 2021.

39 Kamerbrief 29 september 2021 ‘Evaluatie afschaffing schorsende werking bij verzet’, bijlage 1 – Verslag, p. 11