

# **De fiscus in het privaatrecht**

“Plotseling had zich in Petersburg het bericht verspreid dat in de buurt van de Kalinkinbrug, en nog een flink stuk verderop, des nachts een dode rondwaarde, uiterlijk een typische ambtenaar, die daar naar een hem ontroofde mantel liep te zoeken en die iedere voorbijganger, ongeacht zijn rang of stand, de mantel van het lijf rukte onder het voorwendsel dat het zijn eigendom was: mantels gevoerd met kattedont, met beverkragen, gewatteerde jassen, nertz, vossen-, en berenpelzen, – om kort te gaan, alle denkbare soorten bont, waarmee de mensen maar op het idee zijn gekomen hun schamele lijf te bedekken.”

*Nikolaj Gogol, De mantel, 1842<sup>1</sup>*

# **De fiscus in het privaatrecht**

Mr. dr. A.J. Tekstra

Eerste druk

Ars Aequi Libri 2014

ISBN 978-90-6916-525-7

NUR 822

© 2014 Ars Aequi Libri, Nijmegen.

Alle rechten voorbehouden. Niets uit deze uitgave mag worden veelelvoudigd, opgeslagen in een geautomatiseerd gegevensbestand, of openbaar gemaakt, in enige vorm of op enige wijze, hetzij elektronisch, mechanisch, door fotokopieën, opnamen, of enige andere manier, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van Stichting Ars Aequi Juridische uitgeverij.

Voorzover het maken van reprografische veelelvoudigingen uit deze uitgave is toegestaan op grond van artikel 16b Auteurswet 1912 j° het Besluit van 27 november 2002, *Stb.* 575, dient men de daarvoor wettelijk verschuldigde vergoedingen te voldoen aan de Stichting Reprorecht (Postbus 3060, 2130 KB Hoofddorp).

Voor het overnemen van gedeelte(n) uit deze uitgave in bloemlezingen, readers en andere compilatiewerken (artikel 16 Auteurswet 1912) dient men zich tot de Stichting PRO (Postbus 3060, 2130 KB Hoofddorp) te wenden. Voor het overnemen van een gedeelte van deze uitgave ten behoeve van commerciële doeleinden dient men zich tot de uitgever te wenden.

Hoewel aan de totstandkoming van deze uitgave de uiterste zorg is nagestreefd, kan voor de afwezigheid van eventuele (druk)fouten en onvolledigheden niet worden ingestaan en aanvaarden auteur(s), redacteur(en) en uitgever(s) deswege geen aansprakelijkheid.

Omslagontwerp: Janine van Winden

# Voorwoord

In het najaar van 2012 werd ik benaderd door de redactie Privaatrecht van *Ars Aequi Libri*, met het verzoek een boek samen te stellen over de rol en positie van de fiscus in het privaatrecht. Deze invalshoek vormt voor mij voor een deel reeds ontgonnen terrein. In mijn Handboek insolventierecht besteed ik uitgebreid aandacht aan de rol en positie van de fiscus in het insolventierecht. Ook in mijn uit 2011 stammende dissertatie *Verrekening door de fiscus* heb ik een vergelijking gemaakt tussen het fiscale en civiele recht en mij verdiept in de wijze waarop de fiscus bij verrekening met het civiele recht omgaat. Daarnaast ben ik, met J.J. Vetter en P.J. Wattel, co-auteur van het boek *Invordering van belastingen*.

Het mij aangereikte onderwerp gaf mij veel *food for thought*. De exercitie door dit levendige en actuele onderwerp heeft mij er (verder) van doordrongen hoe sterk de positie van de fiscus/Ontvanger is, met name bij het bestuursrechtelijk of civielrechtelijk invorderen van belastingen, en hoe weinig tegenkrachten op dit vlak werkzaam zijn om deze machtige positie in te dammen en tot juiste en redelijke proporties terug te brengen. Dit mede onder het adagium dat de fiscus/overheid er is voor de burger/ondernemer en niet andersom.

Tijdens het schrijven van dit boek werd mij steeds meer duidelijk dat de fiscus en de financiers bij een onderneming een verschillende positie innemen, die maakt dat het in beginsel zo zou moeten zijn dat zij niet in elkaars 'territorium' terecht komen, wat in de huidige situatie meestal toch gebeurt. De ondernemer dient in de meeste gevallen belastingen in te houden (vooral loon- en omzetbelasting), die moeten worden afgedragen aan de fiscus. De financier/kredietverlener staat daar in beginsel buiten en heeft er ook belang bij dat de ondernemer deze afdrachten juist en tijdig doet. Zo lang deze afdrachten buiten de eigenlijke financiering van de onderneming blijven en de fiscus voldoende alert is op het tijdig voldoen aan de afdrachtverplichting, blijven financiers en fiscus uit elkaars vaarwater. In (de loop van) dit boek, met name in de hoofdstukken 8 en 9, ga ik nader in op deze onderlinge verhouding tussen de fiscus en de financiers, die vooral in insolventiesituaties op scherp komt te staan, en probeer ik in kaart te brengen op welke wijze deze scheiding verder kan worden doorgevoerd. Hoe sterker die scheiding is, hoe minder behoefte er bij de fiscus zou moeten zijn om de Ontvanger van specifieke – aanvullende – invorderingsmiddelen te voorzien, die de fiscus een (grotere) voorrangpositie zou geven en die ten koste zou gaan van de (privaatrechtelijke) positie van de financiers.

Heemstede/Amsterdam, juli 2014



# Inhoudsopgave

<b>Hoofdstuk 1 – Inleiding</b> . . . . .	1
1.1 Het publiekrecht als – kantelende – basis voor het belastingrecht. . . . .	1
1.2 Hoe gemeen is het gemene recht? Convergentie versus divergentie . . . . .	5
1.3 Fiscaal recht en privaatrecht: een proces van aantrekken en afstoten? . . . . .	13
1.4 Hoe het ministerie van Financiën wetgeving naar zijn hand zet. . . . .	14
<b>Hoofdstuk 2 – Wordt het belastingrecht geprivatiseerd?</b> . . . . .	19
2.1 Privatize it! . . . . .	19
2.2 Van legaliteitsbeginsel naar <i>soft law</i> . . . . .	21
<b>Hoofdstuk 3 – Van verticale naar horizontale fiscale verhoudingen</b> . . . . .	23
3.1 Een draaiend (fiscaal) wereldbeeld of schuivende panelen? . . . . .	23
3.2 De vaststellingsovereenkomst . . . . .	23
3.3 De ruling . . . . .	25
3.4 Fiscale mediation . . . . .	26
3.5 Horizontaal toezicht . . . . .	28
3.6 Conclusies . . . . .	30
<b>Hoofdstuk 4 – De ‘ontcivilerings’ van het belastingrecht</b> . . . . .	31
4.1 Algemeen . . . . .	31
4.2 Toepassing/uitleg civielrechtelijke begrippen in het fiscale recht . . . . .	33
4.3 Verjaring van fiscale vorderingen en de verhouding met het civiele recht . . . . .	37
4.4 Misbruik van recht door of ten opzichte van de fiscus . . . . .	39
<b>Hoofdstuk 5 – Inbedding van het fiscale recht in het bestuursrecht: de mooie kleren van de keizer?</b> . . . . .	41
5.1 Algemeen . . . . .	41
5.2 De formele rechtskracht in het belastingrecht. . . . .	43
5.3 De doorkruisingsleer in het belastingrecht . . . . .	44
5.4 Beginselen van behoorlijk bestuur als sleutels die op alle sloten passen . . . . .	46
5.5 Gebrekkige fiscale rechtsbescherming bij de invordering van belastingen . . . . .	48
<b>Hoofdstuk 6 – Supranationale beïnvloeding op de grenzen van het privaatrecht en het belastingrecht.</b> . . . . .	51
6.1 Algemeen . . . . .	51
6.2 Van belang zijnde (doorwerkende) beginselen . . . . .	54
<b>Hoofdstuk 7 – Het open systeem van invordering: de ontvanger als een civiele pionier?</b> . . . . .	59
7.1 De Big Bang . . . . .	59
7.2 De voorsprong van de Ontvanger. . . . .	62
7.3 Civielrechtelijke grensverkenning door de fiscus . . . . .	63
7.4 Inbreuken op het civielrechtelijke systeem door de fiscus . . . . .	64
7.5 Eigenrichting door de Ontvanger. . . . .	66

<b>Hoofdstuk 8 – De fiscus in het insolventierecht; algemene aspecten.</b> . . . . .	67
8.1 Inleiding . . . . .	67
8.2 De invloed van de fiscus op de insolventiewetgeving . . . . .	75
8.3 Fiscale overkill in insolventiesituaties . . . . .	77
<b>Hoofdstuk 9 – De fiscus in het insolventierecht; nadere verkenning.</b> . . . . .	79
9.1 Faillissementsaanvraag door de fiscus . . . . .	79
9.2 Het (kromme) bodemrecht . . . . .	82
9.3 Verlegging van btw bij insolventie: fiscale plak- en knipwetgeving . . . . .	92
9.4 Vereenvoudiging van de btw-afwikkeling bij insolventie? . . . . .	93
9.5 Fiscale verrekening bij insolventie. . . . .	95
9.6 Samenloopaspecten van civiele en fiscale bestuurdersaansprakelijkheid . . . . .	98
<b>Hoofdstuk 10 – De fiscus als omnivoor.</b> . . . . .	101
10.1. Algemeen. . . . .	101
10.2 Een fiscale loterij zonder nieten? . . . . .	101
<b>Hoofdstuk 11 – Slotbeschouwingen</b> . . . . .	103
<b>Verkort aangehaalde literatuur</b> . . . . .	107



# Lijst gebruikte afkortingen

AA	Ars Aequi
A-G	Advocaat Generaal (bij de Hoge Raad)
Awb	Algemene wet bestuursrecht
Awr	Algemene wet inzake rijksbelastingen
BNB	Beslissingen in belastingzaken – Nederlandse belastingrechtspraak
BW	Burgerlijk Wetboek
EHRM	Europees Hof voor de Rechten van de Mens (te Straatsburg)
EVRM	Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens
FED	Fiscaal tijdschrift FED
FIP	Tijdschrift Financiering, Zekerheden en Insolventierechtpraktijk
Fw	Faillissementswet
HR	Hoge Raad
IVBPR	Internationaal Verdrag inzake Burgerrechten en Politieke Rechten (New York)
Iw 1845	Invorderingswet 1845
Iw 1990	Invorderingswet 1990
JOR	Jurisprudentie Onderneming & Recht
MBB	Maandblad Belastingbeschouwingen
MvV	Maandblad voor Vermogensrecht
NBW	Nieuw Burgerlijk Wetboek
NJ	Nederlandse Jurisprudentie
NJB	Nederlands Juristenblad
NJF	Nederlandse Jurisprudentie Feitenrechtspraak
NO	Nationale Ombudsman
NTFR	Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht
RF	Rechtspraak Financieel recht
Rv	Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering
TCR	Tijdschrift voor Civiele Rechtspleging
TFB	Tijdschrift voor Formeel Belastingrecht
TvA	Tijdschrift voor Arbitrage
TvI	Tijdschrift voor Insolventierecht
V-N	Vakstudie Nieuws
WBR	Wet op belastingen van rechtsverkeer 1970
Wet OB	Wet op de omzetbelasting 1968
Wet Vpb	Wet op de vennootschapsbelasting 1969
WFR	Weekblad Fiscaal Recht
WPNR	Weekblad voor Privaatrecht, Notariaat en Registratie
WSNP	Wet Schuldsanering Natuurlijke Personen



# HOOFDSTUK 1

## Inleiding

### 1.1 Het publiekrecht als – kantelende – basis voor het belastingrecht

De fiscus<sup>1</sup> is een publieke partij, daarover bestaat geen discussie. Hij beweegt zich primair in het publieke en bestuurlijke domein. Het legaliteitsbeginsel, vastgelegd in art. 104 Grondwet (belastingen van het rijk kunnen slechts worden geheven uit kracht van een wet) is hiervan een resultante. Dat is echter maar één kant van de medaille. De fiscus vormt tevens een zelfstandige entiteit die in een directe relatie staat tot private partijen, te weten ondernemingen, non-profitorganisaties en particulieren. Die partijen dienen te zorgen voor aangifte en voldoening van de verschillende soorten belastingen, soms zijnde hun ‘eigen’ belastingen, soms in de vorm van bij anderen ingehouden belastingen – bijvoorbeeld omzet- en loonbelasting – die zij, min of meer voor eigen rekening en risico, aan de fiscus dienen af te dragen. Het kan daarom niet anders dan dat de fiscus zich, als publieke partij veelvuldig in het ‘private rechtsverkeer’ begeeft.

Voor wat betreft de aangifte en de daarop volgende vaststelling van een belastingschuld door de belastingplichtige<sup>2</sup> kent het belastingrecht specifieke regels, die van publiekrechtelijke/bestuursrechtelijke<sup>3</sup> aard zijn. Hetzelfde geldt voor de afdrachtsbelastingen, die weliswaar een andere fiscaalrechtelijke systematiek kennen, maar eenzelfde publiekrechtelijke inslag hebben. Aan dit – overzichtelijke – uitgangspunt wordt echter al direct afbreuk gedaan doordat in de praktijk met grote regelmaat afspraken worden gemaakt tussen de fiscus enerzijds en de belastingplichtige(n) anderzijds over de wijze waarop de belastingschuld zal worden vastgesteld. Hierbij valt te denken aan verschijnselen als: de vaststellingsovereenkomst, de ruling en convenanten in het kader van horizontaal toezicht. Het daarin vastgelegde afsprakenkader heeft ontegenzeggelijk een privaatrechtelijk karakter. In veel gevallen worden deze afspraken verder aangevuld met *soft law* van de zijde van de fiscus. Dit betreft dan resoluties, aanschrijvingen, besluiten van de staatssecretaris en andere beleidsregels.<sup>4</sup> De van origine verticale aard van de relatie tussen de fiscus en de ‘contribuabele’ krijgt door

- 1 Onder de fiscus worden begrepen de inspecties en ontvangers der rijksbelastingen en hun ondersteunende diensten. Ook de afdelingen bij het ministerie van Financiën die zich bezig houden met de vaststelling/heffing en invordering van (rijks)belastingen, zou men kunnen beschouwen als onderdeel van de term fiscus, die ruimer lijkt dan alleen belastingdienst. Het woord fiscus is afkomstig uit het Latijn en betekent ‘mandje’, in het bijzonder het mandje voor het ophalen van het belastinggeld. Later werd dit de benaming voor de staatskas (zie Wikipedia). In praktijk vordert overigens de ontvanger in toenemende mate in voor andere (lagere) overheidsinstanties.
- 2 Dit is een neutrale term, op het moment dat de belastingplichtige ook belastingen dient te betalen wordt veelal de term belastingschuldige gebruikt.
- 3 Vroeger werd in dit verband meestal gesproken van het publiekrecht, tegenwoordig is de term bestuursrecht het meest in zwang. In dit boek gebruik ik deze begrippen als synoniem van elkaar.
- 4 Zie verder paragraaf 2.2. Bij de – hierna nog te bespreken – invordering van belastingen spelen de beleidsregels van de Leidraad Invordering 2008 een zeer belangrijke rol, als *soft law* naast of in de plaats van de wet (Iw 1990) zelf.

deze rechtsfiguren een horizontaal karakter. Om in de beeldspraak te blijven: de relatie tussen de fiscus en de belastingplichtige is, in de fase van de vaststelling van de belasting-schuld, aan een zekere kanteling onderhevig.

Komen de fiscus en de belastingplichtige in onderling overleg niet uit een eventuele discussie over de juiste hoogte van de belastingschuld, dan kan de belastingplichtige eerst bezwaar en daarna beroep aantekenen. In deze fase wordt met grote regelmaat alsnog een regeling tussen partijen getroffen, vaak weer vast te leggen in een vaststellingsovereenkomst. Er is daarbij een tendens om dergelijke geschillen niet door de fiscus te laten beslechten in de bezwaarfase of door de fiscale rechter in de beroepsfase, maar om een mediationtraject te volgen. De fiscus is hiermee al enige tijd (sinds 2005) aan het experimenteren en er is recentelijk een wetsvoorstel ingediend om mediation op grote schaal in het civiele recht en het bestuursrecht te gaan toepassen. De huidige mediation bij de fiscus houdt in dat er in eerste instantie gebruik kan worden gemaakt van interne mediators bij de belastingdienst, met een mogelijkheid om daarna een externe mediator in te schakelen. Deze bijzondere ontwikkeling, die in paragraaf 3.4 nog nader zal worden belicht, haalt het belastingrecht verder uit het traditionele publiekrechtelijke kader en draagt bij aan de hiervoor al kort aangehaald tendens tot horizontalisering van de verhoudingen tussen de fiscus en de belastingplichtige.

Daar kan nog aan worden toegevoegd het in september 2013 bij de Tweede Kamer ingediende voorstel voor een ‘Wet vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst’, welk voorstel, zoals de titel al aangeeft, beoogt het verkeer tussen de fiscus en de belastingplichtigen te vereenvoudigen, onder meer door verdere ‘digitalisering’ daarvan. Het voorstel zal, in het kader van de positie van de fiscus in het privaatrecht, worden besproken in paragraaf 1.4. Hier kan reeds worden vermeld dat een vereenvoudiging van het verkeer tussen de fiscus en de belastingplichtige broodnodig is. Thans zijn er in die relatie veel blokkades die een direct en efficiënt contact bemoeilijken. Zo worden sinds 2004 faxen aan de belastingdienst niet inhoudelijk in behandeling genomen en ook het digitale verkeer met de fiscus laat zeer te wensen over. Met de meeste ambtenaren mag of kan geen e-mailverkeer worden onderhouden en een deel van de wettelijk voorgeschreven meldingen aan de belastingdienst kunnen alleen nog per post plaatsvinden in plaats van digitaal.<sup>5</sup> Dat terwijl de Hoge Raad recentelijk nog in een civiele procedure heeft bepaald dat de ontvangsttheorie, die in het bestuursrecht eveneens als uitgangspunt dient,<sup>6</sup> eveneens moet worden toegespitst op een bericht per e-mail.<sup>7</sup>

Bij de interpretatie van de fiscale regels zal in de meeste gevallen gelden dat de *in fiscalibus* gebruikte begrippen op enigerlei wijze – direct of indirect – een civielrechtelijke oorsprong

5 De per 1 januari 2013 ingevoerde meldingsregeling voor het bodemrecht van art. 22bis Iw 1990 (te bespreken in paragraaf 8.5) voorziet slechts in een melding via de post – dus niet digitaal zoals sinds 2010 wel mogelijk is voor een melding betalingsonmacht ex art. 36 Iw 1990 – waardoor het voor de melder ex art. 22bis zeer lastig is na te gaan wanneer de wettelijke termijnen (zijn) gaan lopen.

6 Zie de art. 2:13-17 Awb voor elektronisch berichtenverkeer tussen burgers en bestuursorganen en art. 6:9 Awb voor het indienen van bezwaar- of beroepschriften, die in lid 2 nog een beperkte (verzend)uitzondering geeft op de ontvangsttheorie.

7 HR 14 juni 2013, *NJ* 2013/391, m.nt. T.F.E. Tjong Tjin Tai.

of evenknie hebben. Dat roept met grote regelmaat de vraag op of en in hoeverre deze begrippen in de fiscale verhoudingen civielrechtelijk moeten worden geïnterpreteerd. Er is een stroming die meent dat fiscale begrippen steeds uitsluitend in de fiscale context moeten worden uitgelegd en toegepast, dus geheel los van de mogelijke civielrechtelijke toepassing. Het zijn veelal fiscalisten die deze leer verkondigen. Daar staan de civilisten tegenover, die menen dat het civiele recht, dan wel het privaatrecht, nog steeds moet worden beschouwd als het gemene recht, met als gevolg dat de fiscale begrippen die een civielrechtelijke pendant kennen ook in civielrechtelijke zin moeten worden uitgelegd en toegepast.<sup>8</sup> In hoofdstuk 4 ga ik, mede aan de hand van enkele voorbeelden, nader op dit onderwerp in, onder de prikkelend bedoelde titel: De ‘ontcivilisering’ van het belastingrecht.

Bedacht moet worden dat de interpretatie en toepassing van fiscale begrippen in toenevende mate mede wordt aangestuurd door supranationale regels. In de eerste plaats gaat het dan om Europeesrechtelijk regels en normen. Een deel van het belastingrecht, denk bijvoorbeeld aan de regelgeving rondom de omzetbelasting, is rechtstreeks afkomstig uit het Europese recht en kent uit dien hoofde ook een eigen toepassingsgebied. Anders gezegd, fiscale begrippen kunnen zowel een (nationaal) civielrechtelijke evenknie hebben alsook een eigen Europeesrechtelijke toepassing. In dat geval zal de Europese invalshoek prevaleren.<sup>9</sup> Daarnaast wordt het civiele recht in steeds verdergaande mate beïnvloed door mensenrechtenverdragen, met als belangrijkste toepassingsgebieden het EVRM en het IVPBR. Deze beïnvloeding en de consequenties daarvan voor de wisselwerking tussen het belastingrecht en het privaatrecht, komen in hoofdstuk 6 nader aan bod.

Is een belastingschuld vastgesteld, dan breekt vervolgens de fase aan van de invordering daarvan. Deze invorderingsfase betreft primair een publiekrechtelijke aangelegenheid. De regels ervoor zijn opgenomen in de Invorderingswet 1990 (“Iw 1990”), met bijbehorende regels in de Algemene wet bestuursrecht (“Awb”). Hier krijgt de Ontvanger een zeer sterke positie.<sup>10</sup> Zo kan de Ontvanger zich via het simpelweg – per post<sup>11</sup> – uitvaardigen van een dwangbevel voor een openstaande belastingaanslag, een executoriale titel verschaffen. Daar komt geen rechter aan te pas, zoals dat bij een ‘private’ crediteur wel het geval is. De Ontvanger kan in veel situaties overgaan tot het versneld invorderen van een aanslag, waarvan strikt genomen de betalingstermijn nog niet is verstreken. Ook overigens verschaft de Iw 1990 de Ontvanger een breed arsenaal aan dwanginvorderingsmiddelen, opgenomen in

8 Stelling 3 bij mijn proefschrift *Verrekening door de fiscus* (diss. Nijmegen), Deventer: Kluwer 2011, luidde: “Fiscaalrechtelijke begrippen dienen zo veel mogelijk te worden uitgelegd en toegepast volgens het civiele recht, tenzij de fiscale wetgever een bepaald begrip uitdrukkelijk een afwijkende/eigen inhoud en betekenis heeft willen geven, dan wel het betreffende begrip afkomstig is uit het Europese recht met een eigen inhoud/betekenis. In die zin is het civiele recht (nog steeds) het gemene recht en kent het fiscale recht niet een eigen – gesloten – begrippenkader.” Zie in min of meer dezelfde zin Niessen 2010, p. 167. Hoewel het privaatrecht in beginsel een ruimer begrip is dan het civiele recht, zal ik beide in dit boek min of meer als synoniem gebruiken.

9 Zie mijn stelling in de vorige voetnoot. Dit speelt bijvoorbeeld ook bij de verleggingsregelingen voor de omzetbelasting (bij insolventie), die in paragraaf 9.3 worden besproken.

10 Volgens art. 3 lid 1 Iw 1990 is de ontvanger belast met de invordering van rijksbelastingen. Het tweede lid van art. 3 Iw 1990 geeft de ontvanger de bevoegdheid om in alle rechtsgedingen voorvloeiende uit de uitoefening van zijn taak (zelfstandig) in rechte op te treden, dus ook bij de burgerlijke rechter.

11 Art. 13 lid 3 Iw 1990 kent deze mogelijkheid, in afwijking van art. 4:123 Awb.

Hoofdstuk III van de Iw 1990.<sup>12</sup> De Ontvanger ontleent aldus aan de Iw 1990, bij het invorderen van belastingaanslagen een grote voorsprong op andere crediteuren. Zie daarover paragraaf 7.2.

Voor de Awb is met name de zogenoemde vierde tranche, betreffende de bestuursrechtelijke geldschulden van belang, zoals die is ingevoerd op 1 juli 2009. Deze vierde tranche heeft als het ware een bestuursrechtelijke schil om de fiscale invordering gelegd. De invordering door de fiscus heeft daarmee een inbedding gekregen in het bestuursrecht, die echter vooralsnog de meeste kenmerken van uiterlijke schijn hebben. Dit komt doordat de fiscale invorderingsregels feitelijk overeind zijn gebleven. Zij zijn niet, zeker niet volledig, opgegaan in de Awb. In hoofdstuk 5 wordt nader ingegaan op het verschijnsel van de inbedding van het fiscale recht in het bestuursrecht. Daarbij speelt niet alleen de invoering van de vierde tranche een rol, maar is eveneens van belang de ontwikkeling om een belangrijk deel van de hogere rechterlijke colleges in elkaar te laten opgaan. Deze voorgenomen fusie kan ingrijpende gevolgen hebben voor de rol van het privaatrecht binnen het fiscale (bestuurs) recht. Zie daarover de volgende paragraaf.

Bij de invordering van belastingen heeft zich overigens in 1990, met de invoering van de Iw 1990 op 1 juni van dat jaar, een belangrijk keerpunt voorgedaan. Op dit punt kan worden gesproken van een fiscale *Big Bang*. Op dat moment heeft de wetgever namelijk het open systeem van invordering ingevoerd. Dat betekende een grote doorbraak, ondanks dat het indertijd bijna voor kennisgeving is aangenomen. Voordien gold, onder de Invorderingswet 1845 (“Iw 1845”), het uitgangspunt dat de Ontvanger alleen de invorderingsmogelijkheden kon toepassen die expliciet in de Invorderingswet zelf waren opgenomen. Dit betekende met name dat civielrechtelijke bevoegdheden in beginsel niet door de fiscus konden worden aangewend in het kader van de invordering van belastingschulden. Zo was het de fiscus niet toegestaan het faillissement van de belastingschuldige aan te vragen en kon de fiscus geen conservatoir beslag leggen. In de praktijk bleken er overigens wel mogelijkheden te zijn om dit gesloten systeem van invordering te omzeilen, maar feit was dat de Ontvanger het primair moest doen met de invorderingsbevoegdheden uit de Iw 1845.

Bij de invoering van de Iw 1990 deden zich twee verschijnselen voor. Enerzijds werd het invorderingsinstrumentarium van de Ontvanger vergaand uitgebreid. Vrijwel alle bevoegdheden die van de zijde van de fiscus (lees: het ministerie van Financiën) konden worden bedacht, werden in de Iw 1990 opgenomen.<sup>13</sup> Anderzijds werd ook gekozen voor een open systeem van invordering, zodat aan de fiscus in het kader van de invordering de bevoegdheden zijn toegekend die ook aan andere (civiele) partijen toekomen. Sinds 1 juli 2009 is dit open systeem van invordering integraal voor de overheid van toepassing verklaard in het kader van de hiervoor reeds aangehaalde regeling van de bestuursrechtelijke geldschulden in het vierde tranche Awb. Het verschil met de andere overheden, is dat de fiscus al een zeer

12 Zie eveneens Tekstra, dissertatie, p. 31 en 32.

13 Een duidelijk voorbeeld van een door Financiën in elkaar geknutselde regeling vormt art. 24 Iw 1990, handelend over de verrekeningsmogelijkheden voor de ontvanger. Die wijken sterk af van de civielrechtelijke regels, die op zich goed als referentiepunt hadden kunnen dienen, maar dat is niet gebeurd en er is een regeling gemaakt die geheel vanuit de positie van de fiscus is opgezet. Zie daarover paragraaf 8.8. en in uitgebreide zin mijn dissertatie.

gevuld invorderingsarsenaal kent in de Iw 1990. Kortom, de fiscus heeft in de persoon van de Ontvanger op deze manier in feite ‘dubbele bevoegdheden’ gekregen. Dat doet de vraag rijzen hoe de fiscus met deze uitgebreide bevoegdheden omgaat. Aan deze interessante en actuele problematiek wordt met name in hoofdstuk 7 aandacht besteed. De fiscus blijft de grenzen van deze bevoegdheden verkennen en de Hoge Raad moet daar regelmatig een beslissing over nemen, die meestal in het voordeel van de fiscus uitpakt.

In dit boek probeer ik de hiervoor geschetste ontwikkelingen op het grensvlak van privaatrecht en fiscaal recht nader in te kaderen. Het betreft een breed terrein, zodat enige beperking aangewezen is. Sommige ontwikkelingen staan nog in de kinderschoenen, maar zijn interessant genoeg om te behandelen. In de loop van dit boek komt de nadruk te liggen op de rol van de fiscus in het insolventierecht. Dat gebied geldt nog steeds als de ‘lakmoesproef’ van het recht, omdat het er dan voor de betrokken partijen, als het gaat om hun onderlinge ‘rangorde’, echt op aan komt. Op het gebied van het insolventierecht doen zich veel nieuwe ontwikkelingen voor die voor de positie van de fiscus van groot belang zijn. Deze ontwikkelingen worden met name in de hoofdstukken 8 en 9 beschreven. In de twee daarop volgende hoofdstukken (10 en 11) doe ik een poging meer algemene conclusies te trekken over de rol en positie van de fiscus in het privaatrecht. Ik laat het fenomeen van het fiscale instrumentalisme, waarbij de overheid in nog steeds toenemende mate probeert voor allerlei beleidsdoelinden het gedrag van burgers en ondernemers te ‘sturen’ door fiscale maatregelen, buiten beschouwing, aangezien het – hoe interessant ook – buiten het eigenlijke onderwerp van dit boek valt.<sup>14</sup>

In de tweede en derde paragraaf van dit inleidende hoofdstuk onderzoek ik welke ontwikkelingen zich voordoen rondom de onderlinge verhouding tussen het bestuursrecht, het privaatrecht en het fiscale recht en in welke mate nog kan worden gesproken van het privaatrecht als het gemene recht. Oftewel, in hoeverre is sprake van ‘convergerende’ dan wel ‘divergerende’ krachten tussen deze rechtsgebieden?

## 1.2 Hoe gemeen is het gemene recht? Convergentie versus divergentie

De onderlinge rangorde tussen de verschillende (hoofd)rechtsgebieden het publiekrecht of bestuursrecht en het privaatrecht is al sinds jaar en dag een onderwerp dat de pennen van rechtsgeleerden in beweging heeft gebracht. Het is ontegenzeggelijk zo dat de laatste jaren de dominantie van het bestuursrecht ten opzichte van het privaatrecht is toegenomen. Daar zijn diverse oorzaken voor aan te wijzen, die in beginsel buiten het bestek van dit boek vallen. Het keerpunt lijkt te zijn gelegen in de invoering van de het nieuwe BW per 1 januari 1992. Dit nieuwe BW is decennialang een zodanig majeure wetgevingsoperatie geweest, dat daarmee het privaatrecht duidelijk het bovenliggende rechtsgebied is geweest. Er werden privaatrechtelijke zwaargewichten als regeringscommissarissen benoemd, speciaal

14 Zie over het fiscaal instrumentalisme onder (veel) meer J.P. Boer, *Sturende belastingheffer een monster? Juridische kanttekeningen bij fiscaal instrumentalisme en “tax nudging”* (oratie Leiden), Den Haag: Sdu Uitgevers 2013.

voor deze civielrechtelijke codificatie en bij het ministerie van Justitie<sup>15</sup> waren veel civilisten werkzaam, die zich bezig hielden met de privaatrechtelijke wetgeving. Sinds 1992 is het aantal civilisten bij dit ministerie drastisch afgenomen, met een toename van het aantal bestuursrechtdeskundigen. In de tussentijd is met de invoering – en verdere uitbouw in tranches – van de Awb het belang van het bestuursrecht sterk toegenomen.<sup>16</sup> Het fiscale recht is aanvankelijk in belangrijke mate buiten het kader van de Awb gebleven, maar is langzaam maar zeker steeds verder opgenomen in dit bestuursrechtelijke raamwerk. Desondanks blijft de fiscus een status aparte behouden, deels losgekoppeld van de regels van de Awb. Dit geldt vooral voor de invordering van belastingen. In hoofdstuk 5 wordt deze (uitzonderings)positie van de fiscus nader uitgewerkt.

In algemene zin is sprake van een bijzondere ontwikkeling als het gaat om de relatie tussen het privaatrecht en het bestuursrecht/publiekrecht. Vanuit het verleden werd het privaatrecht veelal als het ‘gemene recht’ beschouwd. Zoals aangegeven, is deze prominente rol van het privaatrecht steeds meer naar de achtergrond verdrongen, ten gunste van het bestuursrecht. Daar staat echter een neiging tegenover van de zijde van de overheid om meer en meer gebruik te gaan maken van civielrechtelijke instrumenten. Denk in dit verband aan onderwerpen als mediation, horizontaal toezicht, fiscale vaststellingsovereenkomsten e.d. Ook de invoering van het open systeem van invorderingen, eerst voor de fiscus (in 1990) en daarna voor het gehele overheid (in 2009), valt te beschouwen als een stap in de richting van het civiele recht. Het gaat hier in feite om twee min of meer tegen elkaar inwerkende ontwikkelingen, waar overigens van de zijde van de overheid niet een speciale visie of gedachte achter lijkt schuil te gaan.

Thans wordt ingegaan op de relatie tussen het privaatrecht en het bestuursrecht, met een historisch tintje. Wiggers-Rust heeft zich grondig en op overzichtelijke wijze verdiept in de verhouding tussen het privaatrecht en het bestuursrecht. Zij merkt daarover op:<sup>17</sup>

‘Juristen worden in toenemende mate geconfronteerd met vraagstukken van een gemengd privaatrecht- en bestuursrechtelijk karakter. De Hoge Raad boog zich bijvoorbeeld recent over de privaatrechtelijke gevolgen van contractering in strijd met publiekrechtelijke voorschriften.<sup>18</sup> De wetgever puzzelde over de vraag of de handhaving van open normen niet effectiever met het bestuursrecht dan met privaatrechtelijke middelen kan geschieden. Ook andere praktijkjuristen bewegen zich meer en meer op een ‘meanderend’ snijvlak, ‘als dat er al is’, tussen bestuurs- en privaatrecht. Geen wonder dat het wetenschappelijke debat over de vraag naar de verhouding tussen die twee de laatste tijd weer aanzwelt. Daarbij speelt de rechtsmachtverdeling tussen de burgerlijke rechter en de bestuursrechter mede een rol. Vanuit bestuurs-

15 Officieel is thans de benaming ministerie van Veiligheid en Justitie, maar ik gebruik, met gevaar voor eigen veiligheid, de oorspronkelijke aanduiding zoals die sinds jaar en dag werd gebezigd.

16 Voor de ontwikkeling van het bestuursrecht was belangrijk de Wet Arob (Wet Administratieve rechtspraak overheidsbeschikkingen), als voorganger van de Awb.

17 L.F. Wiggers-Rust, ‘Roeien tegen de stroom in? Over de verhouding tussen privaatrecht en bestuursrecht’, *NJB* 2013/21, p. 1374. De voetnoten worden in het citaat niet weergegeven.

18 Toevoeging AJT: blijkens HR 9 november 2012, *NJ*2012/639 (de Ringvaartse aanlegsteiger) houdt de Hoge Raad vast aan het uitgangspunt dat het privaatrecht en het bestuursrecht ten aanzien van één rechtsobject naast elkaar van toepassing zijn en niet in elkaar op kunnen gaan, dan wel onlosmakelijk verweven raken.



rechtelijke kringen wordt gepleit voor vergroting van de rechtsmacht van de bestuursrechter. Civilisten mengen zich in de literatuur slechts zelden in dit debat. Het is naar mijn mening de vraag of het wijs is de grenzen tussen privaatrecht en publiekrecht verder aan te scherpen. Mogelijk wordt dat ‘roeien tegen de stroom in’. Juist in verband met de toenemende Europese invloed op ons rechtssysteem en de globalisering van de samenleving, zou wel eens meer kracht en perspectief kunnen schuilen in stimulering van de verbinding van beide rechtsgebieden.’

Wiggers-Rust bespreekt vervolgens de ‘ouderwetse dogmatiek’ tussen de civilisten en de ‘publiekrechtelijken’ over de onderlinge verhouding tussen deze twee rechtsgebieden, waarbij het publiekrecht inmiddels veelal wordt aangeduid als het bestuursrecht. Paul Scholten geldt als belangrijke pleitbezorger van de gedachte dat het privaatrecht algemene gelding heeft – derhalve geldt als het gemene recht – waaraan het publiekrecht in bepaalde gevallen derogeeft als het bijzondere recht. Een andere belangrijke visie is die van Van der Hoeven. Hij geldt, via zijn verhandelingen over de magische lijn tussen het publiek- en privaatrecht,<sup>19</sup> als de grondlegger van de gemengde rechtsleer, die ervan uitgaat dat binnen één rechtsverhouding zowel publiekrechtelijke als privaatrechtelijke normen van toepassing kunnen zijn.

Van belang is ook om te wijzen op de invalshoek die M. Scheltema en M.W. Scheltema kiezen.<sup>20</sup> Zij zien het publiekrecht en het privaatrecht uitdrukkelijk als afzonderlijke rechtsgebieden.<sup>21</sup> Zij baseren het verschil in karakter tussen privaatrecht en publiekrecht op de machtspositie die de overheid inneemt, de eenzijdigheid waarmee bestuursorganen de rechtspositie van burgers kunnen bepalen en het vaak dwingende karakter van de verhouding van de burger tot de overheid. De rechtsstaatgedachte brengt volgens hen met zich dat de burger beschermd moet worden tegen machtsuitoefening door het bestuur, die aan rechtsregels moet worden gebonden. Scheltema en Scheltema erkennen dat op die schets van de verhouding tussen overheid en burger inmiddels wel wat valt af te dingen. Zij vermelden in dat kader niet alleen de wederkerigheid van de rechtsbetrekking tussen overheid en burger (oftewel de horizontalisering; zie hoofdstuk 3), maar ook de invloed van niet in Nederland vastgesteld recht waaraan de nationale overheid gevolg moet geven, alsmede de privatisering van overheidstaken.<sup>22</sup> Zij houden desondanks vast aan het onderscheid tussen bestuursrecht en privaatrecht, in die zin dat de verhouding tussen de overheid en de burger onder het bestuursrecht valt en die tussen de burgers onderling onder het privaatrecht.

Dit onderscheid, zoals door Scheltema en Scheltema aangelegd, spreekt mij als uitgangspunt aan, zeker als het gaat over het fiscale recht. Dat rechtsgebied levert in de kern genomen een verhouding op tussen de (rijks)overheid enerzijds, als heffer en inner van belastingen

19 J. van der Hoeven, ‘De magische lijn. Verkenningen op de grens van publiek- en privaatrecht’, in: *Honderd jaar rechtsleven*, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1970, p. 218 e.v.

20 Zie de nadere weergave door Wiggers-Rust 2013, p. 1380-1381, met verdere verwijzingen. Interessant in dit verband is eveneens een artikel van M.W. Scheltema, ‘De invloed van bestuursrechtelijke normen op het privaatrecht’, *MvV* 2013/7-8, p. 186-192.

21 De hierna volgende samenvatting van de invalshoek van Scheltema en Scheltema is ontleend aan Wiggers-Rust 2013, p. 1380-1381. Zie tevens M. Scheltema & M.W. Scheltema, *Gemeenschappelijk recht: wisselwerking tussen publiek- en privaatrecht*, Deventer: Kluwer 2013.

22 Zie over die privatisering paragraaf 2.1.

gen, met aan de andere kant de belastingplichtige/belastingsschuldige. Deze verhouding is, zoals ik in paragraaf 1.1 al aangaf, primair van publiekrechtelijke/bestuurrechtelijke aard.<sup>23</sup> Dat uitgangspunt zal ook overeind blijven, omdat het nu eenmaal zo is dat de overheid belastingen nodig heeft als inkomstenbron voor de financiering van haar eigen apparaat.<sup>24</sup> De door Wiggers-Rust geschetste ontwikkelingen, tenderend naar meer ‘geprivatiseerde’ of ‘gehorizontaliseerde’ verhoudingen,<sup>25</sup> doen naar mijn mening – toegespitst op het fiscale recht – aan dat uitgangspunt niet af. Het is op zichzelf een lucide gedachte om de verhouding tussen de fiscus en de belastingplichtige een meer horizontaal karakter te geven, maar uiteindelijk zal de overheid degene zijn en blijven die de bepaalt welke belastingen worden opgelegd en voor welke bedragen. Convenanten of andersoortige afspraken met de fiscus zullen nooit zo ver (kunnen) gaan dat de belastingplichtige samen met de fiscus vast gaat stellen wat een redelijke belastingdruk is.<sup>26</sup> Het gaat hier om het belang van de schatkist.<sup>27</sup> De belastingheffing blijft het prerogatief van de overheid, met als toetsingskader dat het rechtvaardig en billijk moet zijn en in overeenstemming met internationale normen.<sup>28</sup> Zie over dat laatste eveneens hoofdstuk 6.

De materiële verhouding tussen privaatrecht en bestuursrecht laat zich goed illustreren aan de hand van de regeling voor de bestuurrechtelijke geldschulden, zoals op 1 juli 2009 ingevoerd via de vierde tranche Awb. De regeling is van groot belang voor het fiscale recht, alleen al omdat circa 80% van alle bestuurrechtelijke geldschulden bestaat uit belastingsschulden.<sup>29</sup> In mijn dissertatie over verrekening door de fiscus ben ik daar nader op ingegaan.<sup>30</sup> Van Ommeren heeft in een uitgebreid artikel in *Ars Aequi*<sup>31</sup> de stelling betrokken dat de verhouding tussen het publiekrecht en het privaatrecht zich heeft ontwikkeld vanuit de gemene rechtsleer, naar de gemengde rechtsleer, tot wat hij aanduidt als de ‘gemeenschappelijke rechtsleer’. Deze houdt kort gezegd in dat de beide rechtsgebieden voor een deel beschikken over gemeenschappelijke rechtsregels, in de vorm van algemene rechtsbeginselen.<sup>32</sup> Van Ommeren voert in zijn artikel eerst de zogenoemde twee wegenleer op als voorbeeld van de toepassing van de gemene en gemengde rechtsleer. Volgens hem liggen

23 Niessen 2010, p. 166 omschrijft het kort en (mogelijk iets te) bondig als “Het belastingrecht is publiekrecht”. Voor het belastingrecht in enge zin is dat op zichzelf juist, maar voor de fiscale rechtspraktijk lijkt te gelden dat het belastingrecht een ruimer gebied bestrijkt dan alleen het publiekrecht. Dit moge uit de inhoud en context van dit boek wel blijken.

24 Zie Tekstra, dissertatie, p. 27, met verdere verwijzingen.

25 Zie hoofdstuk 2 en 3.

26 De inmiddels afgeschafte verpakkingbelasting valt te beschouwen als een voorbeeld van een ‘convenantenbelasting’ tot stand gekomen middels afspraken tussen de overheid en het bedrijfsleven.

27 Illustratief is dat eind 2013 door het Internationaal Monetair Fonds (IMF) werd geopperd om binnen de EU een eenmalige heffing van 10% in te voeren op spaargelden van de burgers, waarmee de staatsschulden binnen de Eurozone tot houdbare niveaus konden worden teruggebracht. Horizontaal overleg met de belastingplichtigen over een dergelijk plan zal weinig toegevoegde waarde hebben.

28 Jean-Baptiste Colbert, onder meer schatkistbewaarder onder het regime van Lodewijk XIV, stelde al dat de kunst van de belastingheffing er uit bestaat de gans zo te plukken dat je zo veel mogelijk veren met zo min mogelijk gesis verkrijgt. De Engelsen noemen dit ook wel het *pluck the goose-principle*.

29 Tekstra, dissertatie, p. 17.

30 Tekstra, dissertatie, paragraaf 1.4. Zie eveneens Vetter/Tekstra/Wattel, hoofdstuk 16. In hoofdstuk 5 komt de quasi-inbedding van het fiscale (invorderings)recht in de Awb eveneens aan de orde.

31 F.J. van Ommeren, ‘Een andere visie op de verhouding tussen publiek- en privaatrecht’, *AA* 2012-7/8, p. 562-572.

32 Zie over de algemene rechtsbeginselen eveneens paragraaf 4.1.

die in elkaars verlengde, in die zin dat de gemengde rechtsleer een uitbreiding geeft van de gemene rechtsleer zonder dat de gemene rechtsleer zelf teniet wordt gedaan. Over de twee wegenleer schrijft Van Ommeren:<sup>33</sup>

‘de twee-wegenleer zegt dat voor zover de publiekrechtelijke regeling daarin niet voorziet, de overheid de privaatrechtelijke weg mag bewandelen, tenzij de publiekrechtelijke regeling daarvoor op onaantvaardbare wijze wordt doorkruist. Bovendien mag de overheid met het volgen van de privaatrechtelijke weg geen misbruik van haar bevoegdheden maken (vgl. art. 3:13 BW). Noch mag het privaatrechtelijke optreden in strijd zijn met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur of andere (ongeschreven normen) van publiekrechtelijke herkomst.’

Van Ommeren meent de stap naar ‘zijn’ gemeenschappelijke rechtsleer te kunnen zetten door aan te haken bij de wetsgeschiedenis van de vierde tranche Awb. Dit doet hij op een selectieve manier, door slechts het citaat weer te geven dat in algemene zin vermeldt dat nodeloze verschillen tussen het bestuursrecht en het privaatrecht moeten worden vermeden.<sup>34</sup> Veel duidelijker – en naar mijn mening doorslaggevend in deze – is het volgende citaat uit dezelfde Memorie van Toelichting:<sup>35</sup>

‘Het voorgaande laat onverlet dat in het privaatrecht en in het bestuursrecht veelvuldig rechtsfiguren voorkomen die sterke onderlinge gelijkenis vertonen. Het past dan in het streven naar eenheid en systematiek in het recht – die juist het doel zijn van codificaties – dat geen onnodige verschillen tussen beide rechtsgebieden ontstaan en blijven bestaan. Onnodige verschillen maken het recht ingewikkelder en minder geloofwaardig. Bevorderd moet daarom worden dat voor beide rechtsgebieden zoveel mogelijk gemeenschappelijke regels gelden. Voor de wetstechnische uitwerking van dit uitgangspunt is van belang dat het privaatrecht een veel algemener en vollediger codificatie kent dan het bestuursrecht. Ook kent de codificatie van het privaatrecht een aanzienlijk langere geschiedenis met als gevolg dat het ontwikkelen van algemene regels kan geschieden op een degelijke en weldoordachte basis. Dit betekent dat voor onderwerpen waarvoor een gemeenschappelijke regeling in aanmerking komt, meestal reeds een regeling in het BW is te vinden. Het voorgaande heeft voor de verhouding van de Awb tot het BW tot gevolg dat bij het opstellen van bepalingen voor het bestuursrecht over onderwerpen die tegenhangers in het privaatrecht hebben, moet worden nagegaan in hoeverre de regels van het BW ook voor het bestuursrecht bruikbaar zijn. *Daarbij geldt aan de ene kant dat deze regels voor een privaatrechtelijke context zijn bedoeld en derhalve niet vanzelfsprekend ook voor het bestuursrecht de meest geschikte zijn, maar aan de andere kant dat nodeloze afwijkingen van het privaatrecht vermeden moeten worden. Indien de eigen aard van het bestuursrecht geen argument oplevert voor een andere regeling, moet in beginsel bij het BW worden aangesloten.*’

Met name het door mij (aan het slot) gecursiveerde deel uit de Memorie van Toelichting toont aan dat begrippen en leerstukken, die hun grondslag hebben in het privaatrecht, ook

33 Van Ommeren 2012, p. 565. De voetnoten uit het citaat zijn weggelaten. Het in dit citaat vermelde civielrechtelijke leerstuk van misbruik van bevoegdheid/recht (art. 3:13 BW) komt in paragraaf 4.4 nader aan de orde in de relatie tussen de fiscus en de belastingplichtige. De doorkruisingsleer komt in paragraaf 5.3 nader aan bod.

34 Van Ommeren 2012, p. 566.

35 *Handelingen II* 2003/04, 29 702, nr. 3, p. 16.

in het bestuursrecht moeten worden uitgelegd en toegepast volgens hun privaatrechtelijke betekenis.<sup>36</sup> In deze situaties valt het privaatrecht te beschouwen als het gemene recht.

Wel kan worden geconstateerd dat op procesrechtelijk gebied het (fiscale) bestuursrecht en het privaatrecht steeds meer naar elkaar toe ‘kruipen’. Wiggers-Rust wijst daar in haar *NJB*-artikel ook op.<sup>37</sup> Het voorgenomen ‘Voorstel tot wijziging van Burgerlijke Rechtsvordering en de Algemene wet bestuursrecht in verband met vereenvoudiging en digitalisering in het procesrecht’<sup>38</sup> zal naar verwachting deze processuele uniformering verder doen toenemen. De genoemde ontwikkelingen laten echter onverlet dat nog steeds het matig tot slecht is gesteld met de rechtsbescherming van een belastingplichtige in het kader van de invordering van belastingen. Zie daarover verder paragraaf 5.3. Daarnaast geldt dat de Ontvanger in het kader van deze invordering vaak gebruik maakt van de civielrechtelijke route, daar waar ook een ‘bestuursrechtelijke’ route kan worden gevolgd. Die civielrechtelijke route biedt de belastingplichtige in veel gevallen evenmin een substantiële rechtsbescherming, alleen al vanwege het feit dat de burgerlijke rechter over het algemeen geen materiële fiscale toets zal uitvoeren. Zie hierover uitgebreid hoofdstuk 7.

Tekenend voor het voorgaande is een procedure waarin het ministerie van Financiën probeert ‘interne kosten’ te verhalen op een frauderende belastingadviseur.<sup>39</sup> Blijkens een strafvonnis had een belastingadviseur in de jaren 2008 tot en met 2010 voor zijn cliënten circa 4.000 aangiften inkomensbelasting bewust verkeerd ingevuld – onder meer door te hoge en/of gefingeerde lonen, loonheffingen en aftrekposten in de aangiften op te nemen – met als gevolg dat de Ontvanger te veel belasting teruggaf. De Staat en de Ontvanger vorderen bij de civiele rechter een bedrag van bijna € 400.000 aan schadevergoeding van deze belastingadviseur, wegens onrechtmatig handelen. De schadevergoeding betreft de extra werkzaamheden die de belastingdienst heeft moeten uitvoeren om de valse aangiften alsnog of nogmaals te moeten controleren en, zo nodig, navorderingsaanslagen op te leggen. Volgens de rechtbank is deze vordering in strijd met de doorkruisingsleer, als onderdeel van de twee

36 In mijn dissertatie heb ik aangegeven dat de Awb-wetgever in verband met de regeling voor de verrekening van bestuursrechtelijke geldschulden, meer in het bijzonder de verrekening door de fiscus (op de voet van art. 24 Iw 1990), deze uitgangspunten uit het oog heeft verloren: Tekstra, dissertatie, p. 17-20. Ten aanzien van de verjaringsregeling is de Awb regeling (en in het verlengde daarvan die van de Iw 1990) wel in lijn gebracht met de verjaringsregels van het BW, met name in verband met de stuitingsmogelijkheden. Zie daarover paragraaf 4.3.

37 Zie Wiggers-Rust 2013, p. 1377, onder de kop Convergentie tussen bestuursprocesrecht en burgerlijk procesrecht. In dit verband signaleert zij eveneens dat, terwijl de bestuursrechter zich lijdelijker is gaan opstellen, de burgerlijke rechter juist actiever wordt, bijvoorbeeld als het om waarheidsvinding gaat. Er gelden voor beide procesgangen gelijksoortige regels van een goede procesorde en fundamentele beginselen van een behoorlijk proces (hoor-wederhoor etc.), mede gebaseerd op internationale regels zoals het EVRM. Anders dan in een civiele procedure, kunnen volgens vaste rechtspraak van de Hoge Raad in een belastingprocedure partijen zelf, dus de belastingplichtigen of door de fiscus aansprakelijk gestelde derden, niet als getuige worden gehoord. Zie HR 6 augustus 2013, *NTFR* 2013/1636, m.nt. R. den Ouden. Voor de Hoge Raad is doorslaggevend dat de wet (de Awr of de Awb) daartoe niet de mogelijkheid biedt. Wel kan de fiscale feitenrechter een bij de zitting afgelegde verklaring van deze partij als bewijsmiddel gebruiken.

38 Zie daarover het advies van de Raad voor de Rechtspraak van 14 januari 2014.

39 Rechtbank Midden-Nederland 9 oktober 2013, *ECLI:NL:RBMNE:2013:4723*, *NJF* 2014/9. Deze uitspraak komt eveneens aan de orde in paragraaf 5.3.

wegenleer.<sup>40</sup> De belastingwetgeving kent geen systeem voor het verhalen van kosten bij navordering of correctie van aangiften. Voorts behoren de werkzaamheden waarvan de Staat vergoeding vordert, te weten de controle van aangiften en de heffing van belastingen tot de kerntaken van de belastingdienst. Het langs privaatrechtelijke weg verhalen van de daarmee verband houdende kosten zou neerkomen op een onaanvaardbare doorkruising van de publiekrechtelijke regeling en is daarom naar het oordeel van de rechtbank uitgesloten.<sup>41</sup> Voor wat betreft de door de Ontvanger gevorderde schadevergoeding voor extra werkzaamheden verklaart de rechtbank de Ontvanger niet-ontvankelijk, omdat deze vordering niet ziet op de invordering van rijksbelastingen. De vordering van de Ontvanger tot vergoeding van schade bestaande uit oninbare belastingaanslagen, wordt door de rechtbank wel toegewezen, waarbij de omvang van de voor vergoeding in aanmerking komende schade in een schadestaat moet worden vastgesteld. De rechtbank neemt hier terecht aan dat de controle van belastingaangiften en de heffing van belastingen tot de kerntaken behoort van de Belastingdienst. Dit betekent enerzijds dat de kosten daarvan door de fiscus zelf dienen te worden gedragen. Anderzijds zou ik menen dat deze taken niet door de overheid kunnen worden ‘uitbesteed’.

De veranderende rolverdeling tussen het privaatrecht en het bestuursrecht, gekoppeld aan de hiervoor geschetste ontwikkelingen in het fiscale recht, hebben hun effect op de rol en positie van de rechtscolleges in Nederland. Er bestaan serieuze plannen te komen tot de integratie van enkele belangrijke bestuursrechtelijke colleges. Deze zouden inhouden dat het rechtsprekende deel van de Raad van State (dus de Afdeling bestuursrechtspraak) wordt samengevoegd met de Centrale Raad van Beroep en College van Beroep voor het bedrijfsleven.<sup>42</sup> De vraag doet zich hierbij voor of een dergelijke samenvoeging consequenties zal hebben voor de belastingkamers van de gerechtshoven en de fiscale kamers van de Hoge Raad. De Bont heeft er op gewezen<sup>43</sup> dat er bij deze samenvoeging een bestuursrechtelijke gigant van ongekende omvang ontstaat. In 2012 hebben deze drie colleges bij elkaar 22.150 zaken berecht, terwijl de belastingkamers van de gerechtshoven in dezelfde periode 3.620 keer uitspraak deden. Ook de gemiddelde doorlooptijd van de zaken verschilt

40 Zie over deze twee wegenleer eveneens het eerder in deze paragraaf weergegeven citaat van Van Ommeren uit zijn *AA*-artikel en Vetter/Tekstra/Wattel, p. 324 e.v. en paragraaf 5.3. De rechtbank verwijst op dit punt naar HR 26 januari 1991, *NJ* 1991/393 (Staat/Windmill) en HR 11 december 1992, *NJ* 1994/639, m.nt. M. Scheltema (Vlissingen/Rize; verhaal brandweerkosten). In dit verband is ook interessant HR 11 oktober 2013, *NTFR* 2013/2288: een door een gemeente aangegane contractuele verplichting die inhoudt dat de gemeente geen precariobelasting zal heffen bij de contractuele wederpartij, brengt mee dat de heffingsambtenaar geen precariorechten behoort op te leggen. Er zijn volgens de Hoge Raad in dit geval geen aanwijzingen dat de afspraak zozeer in strijd zou zijn met de wet, dat nakoming daarvan niet verlangd kan worden.

41 De doorkruisingsleer, als onderdeel van de twee wegenleer komt aan de orde in paragraaf 5.3.

42 Zie hierover E.J. Daalder en C.A. Geleijnse, ‘Kroniek van het algemeen bestuursrecht’, *NJB* 2013/35, p. 2390-2391. Zie over de wijze waarop binnen de rechterlijke macht wordt gestreefd naar rechtseenheid in het bestuursrecht M. Schuwer-Bravenboer, ‘Rechtbankendag bij de Hoge Raad’, *WFR* 2013/7016, p. 1095-1096, A.S.H.M. Strik, ‘Rechtseenheid in het bestuursrecht door de bril van de Hoge Raad’, *Trema* 2013/8, p. 267-272 en Afdeling Bestuursrechtspraak Raad van State 29 januari 2014, ECLI:NL:RVS:2014:188, *NTFR* 2014/844 (uniformering redelijke termijn in bestuursrechtelijke procedures). Uit de brief van de Minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties van 26 juni 2014, 2014-000329747, blijkt dat het (bij nader inzien) de bedoeling is het rechtsprekende deel van de Raad van State samen te voegen met het College van Beroep voor het bedrijfsleven en de Centrale Raad van Beroep te laten opgaan in de vier Gerechtshoven.

43 G.J.M.E. de Bont, ‘Belastingkamer als bestuurskamer!’, *NTFR* 2013, p. 1-3.

aanzienlijk, met name die tussen de Raad van State (26 weken) en de belastinghoven (71 weken). De verwachting van De Bont is dat de integratie van de bestuursrechters tot een verdere efficiëntie zal leiden.

Als de fusie van de bestuursrechters inderdaad succesvol is, zal volgens De Bont uiteindelijk de vraag rijzen waarom de belastingkamers van de hoven niet samengaan en integreren met dit bestuursrechtelijke appelcollege, met daarop volgend de vraag waarom er wel (algehele) cassatie in het belastingrecht bestaat maar niet in het bestuursrecht. Op basis van de statistieken toont De Bont aan dat de belastingkamer van de Hoge Raad, door een geringe toestroom van zaken en een geringe *output* van zaken – in ieder geval afgezet tegen de door de bestuursrechters geleverde ‘productie’ – slechts in een beperkt aantal zaken een bijdrage heeft kunnen leveren aan rechtseenheid, rechtsvorming en rechtsbescherming (in 2012 voldeden 435 zaken aan die kwalificatie). Hij verwacht op basis van deze gegevens dat het primaat van het bestuursprocesrecht in de toekomst niet bij de Hoge Raad zal komen te liggen. Dat heeft volgens hem niet slechts te maken met de voorzichtige aanpak van de Hoge Raad bij het uitzetten van lijnen in de rechtsvorming, maar met name met het feit dat de Hoge Raad veel minder kansen krijgt door het aanbod dat substantieel lager ligt dan hetgeen door de andere geïntegreerde hoogste bestuursrechters wordt ‘weggewerkt’.<sup>44</sup> Aldus bestaat de kans dat de belastingkamer van de Hoge Raad in de knel gaan komen, om vervolgens op de een of andere manier in het nieuwe bestuursrechtelijke college te worden ondergebracht. Het fiscale recht zal in dat geval verder naar het bestuursrecht gaan neigen en zich ook verder verwijderen van het privaatrecht. De optie dat de (belastingkamer van de) Hoge Raad mede als algehele cassatierechter voor het bestuursrecht gaat fungeren, lijkt irreëel. Ik voeg hier aan toe dat dit proces nog versterkt kan worden doordat het aantal – inhoudelijke en voor de rechtsvorming relevante – fiscale zaken, waarover tot in hoogste instantie zal worden doorgeprocedeerd, mogelijk eerder zal afnemen dan toenemen. Veroorzakers hiervan kunnen zijn het – in hoofdstuk 3 nog nader te bespreken – horizontaal toezicht, de rullingpraktijk en de fiscale mediation.<sup>45</sup>

In de literatuur over de onderlinge verhouding tussen het privaatrecht en het bestuursrecht worden veelvuldig de begrippen convergentie en divergentie gebruikt. Convergentie duidt op het verschijnsel waarbij in twee rechtsgebieden – hier het privaatrecht en het belastingrecht – bepaalde begrippen steeds meer eenvormig worden toegepast. Divergentie is de omgekeerde beweging. Daarover schrijven Gribnau en Happé in de bundel *Verkenningen op de grens van burgerlijk recht en belastingrecht*.<sup>46</sup>

44 De huidige voorzitter van de Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State heeft er overigens wel op gewezen dat de rechtsvormende taak van de rechter in het bestuursrecht wat beperkter is dan op de andere grote rechtsgebieden: J.E.M. Polak, ‘Rechtsvorming bij en de dialoog met de bestuursrechter’, *NJB* 2014-1, p. 15-19. Hij wijst er eveneens op dat er in het bestuursrecht in het afgelopen decennium veel aandacht is geweest voor snelheid en effectiviteit. Uit de door De Bont gepresenteerde data blijkt dat dat inderdaad zijn effect heeft gehad. Tjeenk Willink toont zich in een bijdrage in hetzelfde *NJB*-nummer bezorgd over de toenemende ‘rationaliteit van het managementdenken’ in de rechterlijke macht (H.E.D. Tjeenk Willink, ‘De rechterlijke functie in de veranderende democratische rechtstaat’, *NJB* 2014-1, p. 12-14).

45 Zie eveneens M.J.C. Pieterse, ‘Evenwicht is een dynamische toestand! Over schuivende machten en de rechtsvormende taak van de Hoge Raad’, *NJB* 2013/36, p. 2512-2518. Dit artikel gaat met name (vanaf p. 2513) over de ontwikkelingen bij de belastingcassatierechtspraak die hierboven kort zijn beschreven.

46 Gribnau/Happé, p. 1.

‘Uitgangspunt hierbij is dat het recht voortdurend in ontwikkeling is. Inherent hieraan is een steeds verdere opsplitsing in deelgebieden. Onvermijdelijk is dat begrippen binnen die verschillende rechtsgebieden van het recht een eigen toegespitste betekenis kunnen krijgen. Een proces van divergentie is het gevolg. Hetzelfde begrip krijgt in verschillende rechtsgebieden een verschillende betekenis. Daarbij lijkt in de woorden van Wittgenstein soms eerder sprake te zijn van een ‘familiegelijkenis’ dan van een harde kern van onvervreemdbare essentiële kenmerken die bij elk gebruik van dit begrip aanwezig moet zijn. Evenzeer is het onvermijdelijk dat elk rechtsgebied zijn eigen rechtsbegrippen kent. Dit is het geval indien de noodzaak tot conceptualisering zich aandient, terwijl andere rechtsgebieden daarvoor geen conceptuele aanknopingspunten bieden.’

Gribnau en Happé nemen vervolgens<sup>47</sup> het standpunt in dat dit – in het laatste deel van het citaat beschreven – proces van divergentie ondergeschikt dient te zijn aan het idee van de rechtseenheid. Dat acht ik inderdaad een belangrijke premisse. Dit divergentieverschijnsel en de grenzen daarvan komen, gezien vanuit het fiscale recht, nog nader aan bod in hoofdstuk 4.

### 1.3 Fiscaal recht en privaatrecht: een proces van aantrekken en afstoten?

Het komt over alsof er tussen het fiscale recht en het privaatrecht een haat-liefdeverhouding bestaat. De rechtsgebieden stoten elkaar soms af, maar met eenzelfde kracht voelen zij zich ook weer tot elkaar aangetrokken. Dit proces zal wel altijd zo blijven doorgaan, met gebruikelijke *ups and downs*. Er is wel een tendens om het materiële fiscale recht steeds meer als eigen gebied te presenteren en daarbij steeds verder af te stappen van de civielrechtelijke invulling van in beginsel gelijksoortige begrippen. Ik zou dit willen aanduiden als de ‘ontcivilerings’ van het fiscale recht, welk verschijnsel ik in hoofdstuk 4 uitgebreider zal bespreken. Daar zal blijken dat sprake is van een slingerbeweging, doordat voor het materiële fiscale recht toch weer regelmatig wordt aangehaakt bij het civiele recht. Zo heeft de Hoge Raad bij de fiscale kwalificatie van eigen vermogen of vreemd vermogen recentelijk weer uitdrukkelijk bevestigd dat het civiele recht als uitgangspunt dient te gelden en dat het niet aangaat hetgeen civielrechtelijk als eigen vermogen (aandelenkapitaal) wordt aangemerkt, fiscaal onder omstandigheden als vreemd vermogen aan te merken.<sup>48</sup>

Ook andere ontwikkelingen duiden op een beweging die tegengesteld is aan de divergentie van het fiscale recht ten opzichte van het civiele recht. Gesignaleerd werd reeds dat de fiscus steeds meer de neiging heeft om de relatie met de belastingplichtige te ‘horizontaliseren’, daarbij gebruik makend van figuren met een civielrechtelijke inslag zoals de vaststellingsovereenkomst, het convenant in het kader van het horizontaal toezicht e.d. Daarmee richt de fiscus zich dus toch weer ten dele tot het civiele recht, ondanks dat wellicht bij de materiële fiscale toetsing het civiele recht wordt genegeerd. In het kader van de invordering van belastingen wordt het civiele recht in toenemende mate door de Ontvanger toegepast via

47 Gribnau/Happé, paragraaf 4.

48 HR 7 februari 2014, ECLI:NL:HR:2014:181.



het open systeem van invordering (zie hoofdstuk 7). Daarnaast gebruikt het ministerie van Financiën fiscale instrumenten om privaatrechtelijke verhoudingen te beïnvloeden. Denk aan de meldingsregeling voor het bodemrecht (paragraaf 9.2) en de btw-verleggingsregeling bij insolventie (paragraaf 9.3). Kortom, het fiscale recht en het privaatrecht hebben enerzijds (vooral in materieel opzicht) de neiging uit elkaar te drijven, maar in veel andere opzichten komen zij steeds dichterbij elkaar. Het is vergelijkbaar met twee grote ijschotsen die door de stroom regelmatig met elkaar in botsing worden gebracht, daardoor van elkaar wegdrijven om vervolgens toch weer door de stroom naar elkaar toe te drijven.

Een aardig voorbeeld van de wisselwerking tussen het fiscale recht en het civiele recht (in dit geval het vennootschapsrecht) vormt een uitspraak van het Hof te Amsterdam van 26 juli 2013.<sup>49</sup> Het bestuur van een B.V. werd door de Ontvanger aangesproken op de voet van art. 36 Iw 1990. Het bestuur stelde dat zij niet tijdig namens de B.V. de betalingsonmacht had gemeld, omdat (kort gezegd) de Engelse moedermaatschappij aangaf dat de betalingsonmacht niet gemeld mocht worden omdat daardoor de continuïteit van de Engelse onderneming in gevaar zou komen. Volgens het Hof vormde deze instructie van hoger hand geen disculpatie voor de fiscale bestuurdersaansprakelijkheid. De fiscale bestuurdersaansprakelijkheid komt in paragraaf 9.6 nader aan de orde.

#### 1.4 Hoe het ministerie van Financiën wetgeving naar zijn hand zet

Het ministerie van Financiën heeft in wetgevingstrajecten over het algemeen een dominante positie. Nieuwe wetgeving moet altijd worden *gescreeend* op de consequenties daarvan voor de schatkist. Dit betekent dat wetgeving die een financieel beslag legt op de overheid, kan worden getroffen door een veto van de kant van Financiën. Daarnaast is dit ministerie zeer bedreven in het aansturen van wetgeving op fiscaal gebied, ook als dat wetgeving betreft die, op voordracht van de regering, door het parlement moet worden vastgesteld. Het ministerie van Financiën is dus een echt *powerhouse* binnen de ministeries<sup>50</sup> en is in staat wetgeving naar zijn hand te zetten. Ik zal dit met twee voorbeelden verduidelijken, met de opmerking dat in paragraaf 8.2 nog specifiek wordt ingegaan op de invloed van Financiën op de insolventiewetgeving. Overigens heeft het er alle schijn van dat de zeer gebrekkige rechtsbedeling bij de invordering (zie paragraaf 5.3), die stelselmatig wordt uitgezonderd van de reguliere rechtsgangen uit de Awb en Awr, op het conto moet worden geschreven van een te krachtig – en tegenwerkend – ministerie van Financiën.

Het eerste voorbeeld van wetgeving die door Financiën is ‘gemodelleerd’ betreft het wetsvoorstel strekkende tot rechtsbescherming bij controlehandelingen door de fiscus.<sup>51</sup> In

49 Hof Amsterdam 26 juli 2013, LJN: BX8804.

50 Deze aanduiding voor Financiën gebruikte ik reeds in mijn bijdrage ‘Back to the basics’, in: *Bundel Van Mens tot Mens (vriendenbundel voor Harrie van Mens)*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2011, p. 245. Het Financieel Dagblad van 15 maart 2014 kopte als volgt: ‘Dominant Financiën remt groei, Bankencrisis, politieke versplintering en recessie versterken machtsbasis ministerie’. Verderop in de krant stond als kop: ‘Korte Voorhout 7 ligt sinds de kredietcrisis op de berg Olympus’.

51 Zie voor de hier beschreven gang van zaken onder meer M. Muller, ‘Facelift van het initiatiefwetsvoorstel over rechtsbescherming bij controlehandelingen’, *WFR* 2014/6842, p. 42-49.



2006 werd door de toenmalige Tweede Kamerleden Dezentjé-Hamming en Tang een wetsvoorstel ingediend om bij controles door de fiscus en in het kader van de administratieplicht te zorgen voor rechtsbescherming. Algemeen werd erkend dat in de praktijk sprake was van een grijs gebied, dat de fiscus veel mogelijkheden gaf informatie in te winnen bij de belastingplichtige of een derde, zonder dat een specifieke rechtsgang bestond om de juistheid van het handelen van de fiscus. De fiscus had als drukmiddel dat bij het niet meewerken aan het verzoek om informatie, de bewijslast zou worden omgedraaid of verzwaaard ten nadele van de belastingplichtige. Ondanks dat het wetsvoorstel door de buitenwacht goed werd ontvangen, werd de behandeling ervan sterk vertraagd omdat het ministerie van Financiën niet op de voorgestelde regeling zat te wachten. Na veel onderhandelen in de Haagse achterkamers werd in september 2009 door de initiatiefnemers een wijziging ingediend, die het wetsvoorstel volledig van gedaante liet veranderen. Uiteindelijk is het voorstel in deze nieuwe vorm op 1 juli 2011 in werking getreden. Daarmee is onder meer een art. 52a Awr ingevoerd, die een regeling geeft voor de zogenoemde informatiebeschikking. Die legt op de inspecteur de verplichting om, indien hij van een belastingplichtige informatie wenst te verkrijgen en laatstgenoemde niet bereid is die te verstrekken, de informatie op te vragen via een beschikking, waartegen de belastingplichtige zo nodig bezwaar en beroep kan aantekenen. Op zichzelf lijkt dat een goede regeling, die de belastingplichtige de broodnodige rechtsbescherming biedt, ware het niet dat Financiën er bij de wijzigingen in 2009 voor heeft gezorgd dat de fiscus – buiten deze regeling om – toch nog via het civiele recht kan opereren. Dit volgt uit het vierde lid van art. 52a Awr. Kort na de invoering van deze regeling werd al terecht aandacht voor dit gat in de rechtsbescherming gevraagd, leidende tot de volgende retorische vraagstellingen:<sup>52</sup>

‘Wij vragen ons af of de wetgever zijn uiteindelijke doel, het bieden van rechtsbescherming, met de invoering van dit wetsartikel wel heeft bereikt. Kan de voor(op)gestelde rechtsbescherming die artikel 52a van de Algemene wet inzake rijksbelastingen bedoelt te bieden niet worden omzeild doordat de inspecteur bij de burgerlijke rechter informatie afdwingt op straffe van een dwangsom? En, is het niet in strijd met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur indien een inspecteur van deze bevoegdheid gebruik maakt als er nog geen onherroepelijke informatiebeschikking is?’

En inderdaad, de inspecteur is sindsdien op steeds grotere schaal civiele procedures aan het voeren om informatie af te dwingen. Dit verschijnsel komt in paragraaf 7.3 nader aan de orde. Dat de inspecteur deze bevoegdheid toekomt is opvallend. Het open systeem is van toepassing op het invorderingstraject en niet bij de vaststelling van de belastingschuld. Daarvoor meent Financiën juist dat er een gesloten systeem van rechtsbescherming zou moeten (blijven) bestaan. Deze civiele procedures vormen daarop een inbreuk. De rechtspraak over de informatiebeschikking laat zien dat het voor de fiscus een goed werkbaar

52 P. America en R. Waaijer, ‘De informatieplicht, een ondeugdelijk implantaat in de AWR?’, *WFR* 2012/6951, p. 565.

instrument is.<sup>53</sup> Het open houden van de civiele weg leidt slechts tot een ondergraving van dit instrument.

Het tweede stuk wetgeving waar door Financiën een geheel eigen draai aan wordt gegeven, betreft het wetsvoorstel vereenvoudiging formeel verkeer belastingdienst, zoals dat op 2 september 2013 bij de Tweede Kamer werd ingediend.<sup>54</sup> De wet heeft verschillende doelstellingen. Er wordt gepoogd het aangifteproces voor de als aanslagbelasting bekend staande inkomstenbelasting en de schenk- en erfbelasting te vereenvoudigen. Daarnaast is het de bedoeling digitalisering door te voeren. Financiën grijpt het wetsvoorstel echter ook aan om de navorderingstermijn te verlengen.<sup>55</sup> Aan deze uitbreiding van de termijn wordt terugwerkende kracht verbonden, wat kwetsief is. Los daarvan, is het voorgestelde nieuwe heffingssysteem onnodig ingewikkeld en maakt de fiscus het zichzelf hiermee veel te moeilijk.<sup>56</sup> Gevolg: een grotere druk op het fiscale systeem, dat al overbelast is.<sup>57</sup> Financiën wil kennelijk *coûte que coûte* vasthouden aan de aanslagbelasting. De Bont is hierover, mede aan de hand van voor zichzelf sprekend cijfermateriaal, zeer duidelijk.<sup>58</sup>

‘Het voorstel behelst nog steeds een aanslagbelasting. Dragende gedachte bij deze heffingsmethodiek is dat er daadwerkelijk een inspecteur is die zich buigt over de ingediende aangifte om vervolgens een afgewogen oordeel te vormen en de aanslag op te leggen. Ook met de voorgestelde heffingsregeling blijft deze gedachte leidend. Het is echter een publiek geheim dat dit een fabel is. Het kabinet kiest er voor om deze mythe in stand te laten. De vraag dringt zich op waarom dat zo is. In de memorie van toelichting is daaraan wel aandacht besteed, maar de aangedragen argumenten snijden geen hout of overtuigen niet. Bij een aangiftebelasting zouden wijzigingen slechts kunnen worden aangegeven als bezwaar of als verzoek om ambtshalve vermindering. Het kabinet verzaakt aan te geven waarom op die grond de doelstellingen van het wetsvoorstel niet bereikt zouden worden. De doelstelling van werken in de actualiteit wordt bereikt. Ook nihil-aanslagen behoren alsdan tot het verleden. Wat er problematisch is aan het doorgeven van wijzigingen bij bezwaarschrift of verzoek ambtshalve vermindering blijft een raadsel. (.....)

Daarbij geeft het kabinet nog aan dat een aangiftebelasting een stap te ver is. Dat wekt verbazing omdat de cijfers niet liegen. Op een totaal aantal van niet minder dan 11.243.000 aangiften, worden er op slechts 220.000 correcties aangebracht. In percentages betekent dit dat 98% van de aangiften wordt geaccepteerd.’

53 Zie bijvoorbeeld Rb. 's-Gravenhage 27 december 2013, *NTFR* 2014/842, Rb. Gelderland 14 januari 2014, *NTFR* 2014/941 en verder M.J. Hamer en R.M.P.G. Niessen-Cobben, ‘De informatiebeschikking in de praktijk’, *FTB* 2013/6-7, p. 26-30. Zie eveneens HR 1 november 2013, *NTFR* 2013/2221: voor het stellen van vragen door de inspecteur op basis van art. 47 Awr over een buitenlandse bankrekening is een redelijk vermoeden van rekeninghouderschap voldoende.

54 *Kamerstukken II* 2012/13, 33 714. Zie uitgebreid over het voorstel M.J. Hamer en J.A.R. van Eijnsden in *WFR* 2014/7040 en 7041.

55 Zie E.P. Hagemann, ‘Herziening in ruil voor onbegrensde navorderingsmogelijkheden?’, *TFB* 2012, p. 2-9

56 Zie, toegespitst op de schenk- en erfbelasting, B.M. van der Sar, ‘Wet vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst – Eenvoudiger wordt het in ieder geval niet!’, *WPNR* 2014/7006, p. 169-172.

57 Het lijkt er thans op dat het voorstel in de ijskast zal worden gezet wegens het streven van de (nieuwe) staatssecretaris naar ‘complexiteitsvermindering’: zie *V-N* 2014/26.3, p. 17.

58 G.J.M.E. de Bont, ‘Mooie doelstellingen; discutabele uitwerking’, in het themanummer *Herziening AWR*, *FED* 2013/103, p. 9.

Zoals het voorgaande citaat illustreert, wordt bij veel van deze wetgeving door Financiën uitgegaan van de premisse dat een gemiddelde belastingplichtige een kwaadwillende partij is, die er alles aan zal doen om aan zijn of haar fiscale verplichtingen te kunnen ontkomen. Dat is een vertekend beeld. De voormalige Nationale Ombudsman Brenninkmeijer heeft er op gewezen<sup>59</sup> dat uit onderzoek blijkt dat het overgrote deel van de burgers en bedrijven intrinsiek gemotiveerd zijn zich aan de wet te houden. Zijn stelling in dit verband is dat het overgrote deel daarvan deugt en daarbij noemt hij een percentage van 98. Ook van de belastingaangiften blijkt 98,7% netjes binnen te komen (in dezelfde zin De Bont in het citaat hiervoor). Brenninkmeijer wijst er op dat men, afgaande op de media en de politici, het omgekeerde zou geloven. Volgens hem verstoort een sanctionerende en wantrouwende stijl een evenwichtige burger-overheidsrelatie. Hij pleit voor vertrouwen in de burger, hetgeen op fiscaal terrein betekent dat wordt uitgegaan van getrouwe aangifte en belastingafdracht. Ook beveelt hij aan om persoonlijk contact te hebben als het nodig is, respect en mensen serieus nemen en gelijkwaardigheid als ‘interface’ tussen de overheid en de burger in te zetten. Hij wijst er daarbij wel op dat door bezuinigingen en geforceerde inzet op digitale dienstverlening (zie ook het hiervoor besproken wetsvoorstel vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst) de ontwikkeling van een goede ‘interface’ tussen de belastingdienst en burgers, bedrijven en instellingen onder druk staan en komt met de volgende analyse over de oorzaken daarvan:

‘In deze tijd aanvaarden burgers de Belastingdienst steeds minder als een autoriteit die het voor het zeggen heeft, net als dat voor andere autoriteiten geldt, van rechters tot politieagenten. Het dreigen met hoge boetes en het neerzetten van burgers of ondernemers als notoire fraudeurs draagt niet bij aan de oplossing van deze legitimiteitscrisis. Deze repressieve benadering staat bovendien haaks op het gegeven dat de meeste Nederlanders deugen, rond 98%: ze sjoemelen niet moedwillig met fiscale wet- en regelgeving. Wel raken regelmatig verstrikt in de complexe regels, willen ze weten waar ze aan toe zijn en vragen ze zich af welke regels voor hen gelden en waarom.’

Hier spreekt toch een essentieel ander beeld uit dan de fiscale autoriteiten uitdragen. Uiteraard moeten die de oneigenlijke gevallen en fiscale misbruiksituaties aanpakken, maar dan liefst wel vanuit een houding dat het gaat om de uitzonderingen die de regel bevestigen. Nieuwe fiscale wetgeving dient hier op te worden afgestemd, want daar kan de fiscus juist zijn voordeel mee doen. In het voornoemde wetsvoorstel voor de vereenvoudiging van het formele rechtsverkeer kan ervoor worden gekozen de betreffende belastingen als aangiftebelastingen te behandelen, zodat het merendeel van de aangiften zichzelf regelen zonder een ingewikkeld systeem van aanslagen met herzieningsmogelijkheden.

59 A.F.M. Brenninkmeijer, ‘Belastingdienst in evenwicht met de burger’, *WFR* 2013/7000 (in het themanummer Focus op toekomstige fiscale fenomenen), p. 578-586.



## HOOFDSTUK 2

# Wordt het belastingrecht geprivatiseerd?

### 2.1 Privatize it!

Privatisering is een verschijnsel dat met name in de jaren zeventig van de vorige eeuw uit de Angelsaksische wereld is overgekomen. Vooral de namen van de toenmalige regeringsleiders Reagan<sup>60</sup> en Thatcher zijn verbonden aan de begrippen marktwerking, (neo) liberalisme en privatisering ('privatize it'), gebaseerd op een heilig geloof in de werking van de markt. Deze tendens heeft zich voortgezet in de jaren tachtig, toen het neoliberalisme verder wortel schoot. Alles wat maar even bij de overheid vandaan kon worden geplaatst, werd op afstand gezet. Daarbij zijn ook taken afgestoten, waarvan kan worden betoogd dat zij behoren tot de kerntaken van de overheid in het kader van het algemeen belang.<sup>61</sup> Dit boek is niet de plek om al te uitgebreid op dit onderwerp in te gaan, het gaat om de ontwikkelingen die hun effect hebben op het belastingrecht.

De laatste jaren is de *outsourcing* door de overheid, met name de rijksoverheid, onverminderd doorgegaan.<sup>62</sup> De redenen daarvoor zijn vooral de doorlopende drang tot bezuinigingen, zeker sinds de financiële crisis vanaf 2008, en de behoefte om te komen tot een inkrimping van het overheidsapparaat. De fiscus is en wordt door deze ontwikkelingen zeer geraakt. Aan de ene kant kan worden gezegd dat de bezuinigingsdruk partijen ertoe aanzet om kritisch naar het functioneren van het overheidsapparaat – hier dat van de fiscus – te kijken en dit kan tot creatieve oplossingen leiden. Aan de andere kant moet ervoor worden gewaakt dat de kerntaken van de overheid niet worden aangetast door deze bezuinigings- en privatiseringsdrift. Als kerntaak van de fiscus kunnen worden aangemerkt het vaststellen, controleren en innen van rijksbelastingen. Deze taken lenen zich naar mijn mening niet voor privatisering.<sup>63</sup> Ten aanzien van de inning van belastingen is nog wel voorstelbaar

60 Uit de mond Van Reagan, befaamd om zijn *oneliners* (hier betreft het een *threeliner*), is de volgende opmerking genoteerd: 'If it moves, tax it. If it keeps moving, regulate it. If it stops moving, subsidize it.' Zie de weergave in een artikel van H. Vording in *WPNR* 2013/6990, p. 831. Overigens blijkt uit dit citaat van de voormalig neo-liberale Amerikaanse president toch ook een vrij instrumentele benadering van de fiscaliteit. Voorloper van Reagan in dit opzicht was de funk/soullegende James Brown, die in 1969 al zong: 'I don't want nobody to give me nothing (open up the door, I'll get it myself)'.

61 Zie R. Kuiper, *De terugkeer van het algemeen belang*, Van Gennep 2014.

62 De lagere overheden, vooral de gemeenten, hebben de laatste tijd weer de neiging steeds meer taken zelf uit te voeren, ook al het geen specifieke publieke taken in het kader van het algemeen belang betreft. De reden hiervoor lijkt te zijn dat de gemeenten onvoldoende vertrouwen hebben dat private partijen die taken goed zullen uitvoeren, mede als gevolg van de overheidsaanbestedingen. Zie hierover Elisabetta Manunza in *Het Financieele Dagblad* van 26 februari 2014.

63 Zie eveneens de in paragraaf 2.1 zaak over het verhaal van interne kosten van de belastingdienst bij een frauderende belastingadviseur. In het daar vermelde vonnis komt de rechtbank tot het oordeel dat de controle van de aangifte en heffing van belastingen tot de kerntaken van de belastingdienst behoren. Een voorbeeld van interne overheveling van taken vormt de 'fiscale strafbeschikking' ex art. 76 Awr, ingevoerd op 1 juli 2011. Zie daarover S.F. van Immerseel en A.B. Visser in het *Tijdschrift voor sanctierecht & compliance voor ondernemingen*, november 2013. Art. 3a Iw 1990 belast de ontvanger met de invordering van de strafbeschikking.

dat de overheid dit deels uitbesteed aan private partijen, zoals ‘gewone’ deurwaarders, dus niet zijnde belastingdeurwaarders.<sup>64</sup> Van de andere kant zou het toch moeilijk vallen als een er in de toekomst wordt gewerkt met belastinginners die voor private bedrijven werken en door de fiscus worden ingehuurd. Dit zou betekenen dat een incassomedewerker de ene dag langs komt bij een schuldenaar om een openstaande belastingaanslag te incasseren en de volgende dag aanklopt voor de betaling van een telefoon- of energierekening.

Er valt in ieder geval een duidelijke tendens waar te nemen om de afwikkeling van fiscale aangelegenheden zo veel mogelijk via de band van het privaatrecht te doen plaatsvinden. Denk aan verschijnselen als de vaststellingsovereenkomst, de ruling, fiscale mediation en horizontaal toezicht, die in hoofdstuk 3 nog de revue zullen passeren. In dit opzicht wordt het belastingrecht inderdaad ‘geprivatiseerd’, zij het niet in de macro-betekenis van het woord.<sup>65</sup> Ook de grote drang bij de fiscus om het verkeer met de belastingplichtigen zo veel mogelijk te gaan digitaliseren, lijkt primair te worden ingegeven door budgettaire argumenten. Hier hoeft op zichzelf niet veel op tegen te zijn, met dien verstande dat dit wel veronderstelt dat de fiscus deze digitalisering zeer goed op orde heeft, omdat een dergelijk systeem kwetsbaar kan zijn, veel vertrouwelijke informatie bevat en vrij eenvoudig misbruik mogelijk is ten koste van andere belastingplichtigen. De automatisering bij de belastingdienst laat op dit moment te wensen over, dus op dit punt kan er een zorgelijke situatie ontstaan.<sup>66</sup> Belangrijk is dat, ondanks deze ‘privatiseringstendensen’, de fiscus een geloofwaardige en betrouwbare partij is, die op een rechtvaardige manier de fiscale verplichtingen vaststelt en de belastingschulden incasseert ten behoeve van de rijksoverheid.

Verder moet wat mij betreft in het oog worden gehouden dat de integriteit van de ambtenaren van de belastingdienst een groot goed is. Dit merk ik op naar aanleiding van een zaak bij de Nationale Ombudsman,<sup>67</sup> waaruit blijkt dat het kennelijk mogelijk is dat een belastingambtenaar betrokken is bij onderneming die op haar beurt verweekeld is in een geschil met het bedrijf van een belastingplichtige, waar diezelfde ambtenaar zich bezig houdt met een fiscaal (boeken)onderzoek. Voor mij is het onbegrijpelijk dat een dergelijke situatie

64 De werkzaamheden van de belastingdeurwaarder zijn de afgelopen jaren reeds drastisch ‘uitgekleed’. Zo worden dwangbevelen al sinds enige tijd niet meer betekend?, maar gewoon per post verstuurd. Ook zijn er aanwijzingen dat er interne instructies liggen bij de fiscus om de belastingdeurwaarder voor incasso’s beneden een bepaalde bedrag niet meer op pad te sturen. In november 2013 is een Landelijk Incasso Centrum ingesteld door de fiscus, ter bespoediging van de invordering van belastingen bij particulieren. Dit ‘incassobureau’ probeert te komen tot een telefonische incasso of een betalingsregeling, gericht op de (notoire) wanbetaler.

65 Zelfs in het strafrecht vindt privatisering plaats in de variant van het steeds meer op privaatrechtelijke wijze afdoen van strafrechtelijke kwesties. Zie daarover het bijzondere Ars Aequi-nummer *Privatisering van het strafrecht* van juli/augustus 2013.

66 Gelukkig zijn rechters wel geneigd fouten in het eigen automatiseringsproces voor rekening van de fiscus te laten komen: zie bijvoorbeeld Rb. Zeeland West-Brabant 19 juni 2013, *NTFR* 2014/546, m.nt. R.W.J. Kerckhoffs.

67 NO 10 oktober 2012, *NTFR* 2012/2664.

mogelijk is.<sup>68</sup> Indien de fiscus steeds meer gebruik zou gaan maken van uitbesteding van haar taken, zal er streng voor moeten worden gewaakt dat dergelijke integriteitsproblemen zich niet gaan voordoen. Het toont naar mijn mening aan dat deze fiscale (basis)taken bij de overheid zelf behoren te blijven.

## 2.2 Van legaliteitsbeginsel naar *soft law*

In het belastingrecht staat het legaliteitsbeginsel voorop. Belastingen van het rijk mogen slechts worden geheven via een wet in formele zin.<sup>69</sup> In de dagelijkse fiscale praktijk is deze legaliteitseis steeds verder op de achtergrond geraakt. Uitvoerings- en beleidsregels zijn de boventoon gaan voeren.<sup>70</sup> Voor de invordering van belastingen is de Leidraad Invordering 2008, in aanvulling op de Iw 1990 en de uitvoeringsregels daarbij, een zeer belangrijk stuk *soft law*.<sup>71</sup> De fiscus is in staat de Leidraad snel tussentijds aan te passen, dit gebeurt tenminste twee keer per jaar (per 1 januari en per 1 juli), om zodoende nadere aanpassingen in het beleid door te voeren. Op veel gebieden, zoals bijvoorbeeld het bodemrecht van de fiscus, is de Leidraad Invordering 2008 voor de praktijk van doorslaggevende betekenis.<sup>72</sup> Verwezen kan nog worden naar een arrest van de Hoge Raad van 21 februari 2014 over de verjaring van belastingaanslagen en het open systeem van invordering,<sup>73</sup> waarin het college, in algemene zin, heeft overwogen dat de Ontvanger bij het volgen van een civielrechtelijke route in het kader van het open systeem van invordering, slechts kan worden belemmerd door de algemene beginselen van behoorlijk bestuur of de regels van de Leidraad Invordering. Bedacht moet worden dat de fiscus de regels van de Leidraad Invordering 2008 eenvoudig kan aanpassen, bijvoorbeeld indien zij in dit opzicht belemmerend zouden werken. Het arrest komt uitgebreid aan bod in paragraaf 7.1.

Er bestaat overigens een mogelijkheid onder omstandigheden af te wijken van de beleidsregels uit de Leidraad Invordering 2008. Ook de Awb kent een dergelijke regeling in art. 4:84 Awb, te beschouwen als een ‘hardheidsclausule’, die op zichzelf niet rechtstreeks van toepassing is op de invordering door de Ontvanger (zie art. 1 lid 2 Iw 1990), maar art. 1.1.5 Leidraad Invordering 2008 schrijft wel voor dat de Ontvanger zo veel mogelijk Awb-conform opereert. In art. 1.1.5 wordt daarom aangegeven dat afwijking van de Leidraad-

68 Zie in min of meer dezelfde zin de casus die op 5 december 2013 (rapport nr. 2013/183), *NTRF* 2014/442, door de Nationale Ombudsman werd beoordeeld. Een medewerkster van de belastingdienst deed in 2010 – als een soort undercoveragent – aankopen bij een tuincentrum, zonder dat dit ‘bedrijfsbezoek’ is aangekondigd en zonder zich te legitimeren. In het dossier van de fiscus worden aantekeningen over dit bezoek gemaakt. De Ombudsman vindt dat de belastingdienst hier niet heeft gehandeld zoals van een eerlijke en betrouwbare overheid mag worden verwacht en acht dit in strijd met het vereiste van integriteit.

69 Zie hierover Tekstra, handboek, p. 72-73, met verdere verwijzingen.

70 Zie Tekstra, handboek, p. 73-76, met verdere verwijzingen.

71 In Vetter/Tekstra/Wattel, p. 7 wordt aangegeven dat de regels van de Leidraad Invordering 2008 een nog pregnantere rol spelen dan andere beleidsregels, omdat bij de totstandkoming van de Iw 1990 veel belangrijke kwesties zijn ‘doorgeschoven’ naar de Leidraad. Zie eveneens Tekstra, handboek, p. 74-75.

72 Zie met name de zeer gedetailleerde regeling van art. 22.8.10 Leidraad Invordering 2008, over de (reële) eigendom van derde die al dan niet door de ontvanger wordt ‘ontzien’ in het kader van het bodembeslag. De wet zelf (art. 22 Iw 1990) regelt daarover niets. Zie daarover Faber e.a. 2009, p. 583-584 en paragraaf 9.2.

73 HR 21 februari 2014, *JOR* 2014/154, Tekstra, *V-N* 2014/12.19, *NJ* 2014/202, m.nt. J.W. Zwemmer, *FED* 2014/52, m.nt. E.B. Pechler.

regels gerechtvaardigd is als toepassing van die regels voor één of meer belanghebbenden gevolgen zou hebben die vanwege bijzondere omstandigheden onevenredig zou zijn in verhouding tot de doelen die de Leidraad dient. Volgens art. 1.1.5 Leidraad Invordering 2008 zal dit laatste slechts bij hoge uitzondering aan de orde zijn, waarbij wordt opgemerkt dat het afwijken van beleidsregels in de regel tot schending van het gelijkheidsbeginsel leidt. Er moet daarom volgens deze regeling sprake zijn van daadwerkelijke bijzondere omstandigheden op grond waarvan onverkorte toepassing van de Leidraad onverkort nadeel voor betrokkene zou opleveren. Volgens de regeling gaat dit criterium aanzienlijk verder (lees: is het aanzienlijk strenger) dan een belangenafweging als bedoeld in art. 3:4 Awb waarin het evenredigheidsbeginsel is neergelegd.<sup>74</sup> De fiscus volgt hier een merkwaardige redenering. Het wil wel art. 4:84 Awb toepassen, maar vindt dat die toepassing niet zo ver mag gaan als art. 3:4 Awb voorschrijft, terwijl deze laatste bepaling rechtstreeks van toepassing is op de Iw 1990. Art. 3:4 lid 2 Iw 1990 schrijft voor dat de voor één of meer belanghebbenden nadelige gevolgen van een besluit niet onevenredig mogen zijn in verhouding tot de met het besluit te dienen belangen. Niet valt in te zien waarom dit toetsingskader in verband met de uitleg en toepassing van de Leidraad Invordering 2008 niet zou mogen gelden. Het nemen van invorderingsmaatregelen door de Ontvanger veronderstelt een besluit van diens zijde om tot handelen over te gaan, zodat art. 3:4 Awb door de daarbij betrokken belanghebbenden in stelling kan worden gebracht<sup>75</sup> en het handelen van de Ontvanger kan worden getoetst aan proportionaliteitsbeginsel, ook al zou het handelen plaatsvinden in lijn met de Leidraad Invordering 2008. Het argument van eventuele gevolgen voor het gelijkheidsbeginsel overtuigt in dit verband niet, want het gaat om een geval van disproportionaliteit en dat zou de doorslag moeten geven.

74 Zie over dit beginsel eveneens paragraaf 5.2.

75 Art. 3:1 lid 2 Awb bepaalt dat op andere handelingen van bestuursorganen dan besluiten art. 3:4 Awb van overeenkomstige toepassing is, voor zover de aard van de handeling zich daartegen niet verzet.



## HOOFDSTUK 3

# Van verticale naar horizontale fiscale verhoudingen

### 3.1 Een draaiend (fiscaal) wereldbeeld of schuivende panelen?

Traditioneel gezien gaat het belastingrecht uit van een verticale verhouding tussen de overheid/fiscus en de burger/ondernemer. De overheid legt de belastingen op, voert controles uit bij de belastingplichtige en vordert zo nodig de openstaande belastingen in. Langzaam naar zeker is de fiscus steeds meer horizontale instrumenten gaan invoeren. Dit sluit ook aan bij de algemene maatschappelijke tendens om de relatie tussen de overheid en de burger in een meer horizontaal perspectief te plaatsen. Hier wordt wel gesproken van een ‘Horizontal Society’.<sup>76</sup> Al lang is het fenomeen van de (fiscale) vaststellingsovereenkomst bekend, die in de relatie tussen de fiscus en de belastingplichtige in vele soorten en maten voorkomt. Een speciale verschijningsvorm van afspraken met de fiscus wordt gevormd door de rulings. De horizontalisering krijgt verder vorm door de figuur van de mediation, die ook in de fiscaliteit langzaam maar zeker ingang vindt. Een duidelijke vorm van horizontalisering vormt het horizontaal toezicht – de naam zegt het al – hoewel dit toezicht ook wel degelijk verticale elementen in zich draagt.

Binnen het bestek van dit boek zal ik de hier vermelde verschijnselen van een korte beschrijving voorzien, met in de voetnoten verdere verwijzingen naar literatuur en rechtspraak over deze onderwerpen. Er lijkt in dit verband vooral sprake te zijn van ‘schuivende panelen’, niet van een volledige kanteling van de relatie tussen de fiscus en de belastingplichtige. De kans is aanzienlijk dat de panelen van tijd tot tijd ook weer (geheel of gedeeltelijk) een terugschuivende beweging zullen laten zien, dus terug naar meer verticale verhoudingen.

### 3.2 De vaststellingsovereenkomst

Een door de fiscus veel gebruikt instrument is de vaststellingsovereenkomst.<sup>77</sup> Deze is gebaseerd op het civiele recht (zie art. 7:900 BW). Vroeger werden afspraken tussen de fiscus en de belastingplichtige ook wel aangeduid als een fiscaal compromis. Feteris geeft de volgende beschrijving van deze fiscale afspraken:<sup>78</sup>

‘Sinds jaar en dag maakt de Nederlandse fiscus afspraken met belastingplichtigen om daarmee onzekerheid en geschillen over belastingheffing te voorkomen of te beëindigen. Dit past in het beleid van de belastingdienst, die er over het algemeen voor open staat om aan de belastingplichtigen – ook van tevoren – zekerheid te bieden (.....). Dat is ook een van de factoren

76 Zie hierover A.M. Bokhorst en P.J.M. de Goede, ‘De effectiviteit van (horizontaal) toezicht’, *WFR* 2014/7037, p. 254.

77 Zie in algemene zin P.J. Huisman, *De fiscale vaststellingsovereenkomst*, Deventer: Kluwer 2013.

78 Feteris 2007, p. 533.

die Nederland aantrekkelijk maken voor de vestiging van (buitenlandse) bedrijven. De HR aanvaardt, binnen zekere grenzen, dat zowel de inspecteur als de belastingplichtige gebonden is aan een overeenkomst waarbij zij ter beëindiging of ter voorkoming van onzekerheid of geschil vaststellen wat er tussen hen rechtens geldt. De HR beschouwt de overeenkomst als een vaststellingsovereenkomst in de zin van art. 7:900, eerste lid, BW. De veelal gehanteerde term *compromis* is minder zuiver, omdat de overeenkomst ook bindend is wanneer één van de partijen geen offer heeft gebracht. Niettemin hanteert de HR met enige regelmaat ook de uitdrukking (fiscaal) *compromis*.<sup>79</sup>

In een fraai overzichtsartikel in het blad *MBB* geeft Pieterse aan dat daadwerkelijk civielrechtelijk getinte afspraken tussen de fiscus en de belastingplichtige hun oorsprong vinden in de jaren tachtig en negentig van de vorige eeuw, vanaf het moment dat de Hoge Raad had aangegeven dat toezeggingen door de fiscus en afspraken met de fiscus afdwingbaar zijn, ook als zij in strijd zouden komen met een juiste wetstoepassing (dus *contra legem* zouden zijn).<sup>79</sup> Vóór die tijd, in ieder geval vanaf het begin van de vorige eeuw, was de breed levende (verticale) gedachte dat de overheid degene is die eenzijdig een verplichting tot het betalen van een belasting oplegt, waarmee zich niet zou verdragen dat partijen hierover afspraken met elkaar zouden maken. Gaandeweg is die gedachte verlaten en inmiddels zijn dergelijke afspraken, in de vorm van een vaststellingsovereenkomst, aan de orde van de dag (zie ook paragraaf 1.1). Wel blijft als uitgangspunt gelden dat in het kader van een vaststellingsovereenkomst tussen de fiscus en een belastingplichtige geen afspraken mogen worden gemaakt die duidelijk in strijd zijn met de wet, anders gezegd: ook afspraken *contra legem* kunnen verbindende kracht hebben tenzij de vaststellingsovereenkomst zozeer in strijd is met geldende wettelijke regelingen, dat op nakoming daarvan niet mocht worden gerekend.<sup>80</sup>

De fiscale vaststellingsovereenkomst kan worden gekwalificeerd als een privaatrechtelijke rechtshandeling met publiekrechtelijke trekken.<sup>81</sup> De rechtsverhouding tussen de fiscus en de belastingplichtige wordt mede bepaald door publiekrechtelijke normen zoals de algemene beginselen van behoorlijk bestuur, met name in de vorm van het vertrouwens-, gelijkheids- en zorgvuldigheidsbeginsel. Zie eveneens de schakelbepalingen over en weer tussen de publiekrechtelijke en privaatrechtelijke bevoegdheden in art. 3:14 BW en art. 3:1 Awb. De vaststellingsovereenkomst komt, volgens de civielrechtelijke regels tot stand door aanbod en aanvaarding (art. 6:217 lid 1 BW). Belangrijk is vooral dat de belastingplichtige van de fiscus voldoende bedenktijd krijgt voordat de overeenkomst wordt getekend.<sup>82</sup> Verder zijn op de fiscale vaststellingsovereenkomst de gebruikelijke civielrechtelijke leerstukken van toepassing rondom nietigheid of vernietigbaarheid ervan, bijvoorbeeld wegens

79 L.J.A. Pieterse, 'De fiscale vaststellingsovereenkomst', *MBB* 2012/9, p. 328-336, meer in het bijzonder p. 328-329.

80 Pieterse, a.w., p. 333, met verdere verwijzingen.

81 Pieterse, a.w., p. 331.

82 Pieterse, a.w., p. 332 en 333.

wilsgebreken zoals misbruik van omstandigheden, dwaling e.d.<sup>83</sup> Vanuit bestuursrechtelijk perspectief wordt de fiscale vaststellingsovereenkomst aangemerkt als een bevoegdheids-overeenkomst.<sup>84</sup> De fiscus verplicht zich om een wettelijke bevoegdheid op een bepaalde wijze uit te oefenen en de belastingaanslag op een bepaalde wijze vast te stellen, dan wel om van het opleggen of invorderen van een bepaalde aanslag af te zien. Komt de fiscus deze verplichtingen niet na dan zal, na eventueel bezwaar, de bestuursrechter daarover oordelen. Uiteraard komt de vaststellingsovereenkomst niet in de plaats van de aanslag zelf. Een vordering tot schadevergoeding wegens het door de fiscus niet nakomen van een vaststellingsovereenkomst dient aan de burgerlijke rechter te worden voorgelegd.

Uit een arrest van 5 oktober 2012<sup>85</sup> kan worden afgeleid dat een fiscale vaststellingsovereenkomst, die tot stand is gekomen tussen gelijkwaardige en professionele partijen na langdurig onderhandelen, zo veel mogelijk naar de bewoordingen van de overeenkomst moet worden toegepast. Er is dan geen aanleiding om met toepassing van de Haviltex-maatstaf de overeenkomst anders uit te leggen, mede met gebruikmaking van de regels van de redelijkheid en billijkheid. Daarvoor is dan geen plaats. Een en ander wordt uiteraard anders indien de belastingplichtige niet kan worden aangemerkt als een aan de fiscus gelijkwaardige, professionele partij.

### 3.3 De ruling

De ruling is een speciale vorm van een afsprakenkader tussen de fiscus en belastingplichtigen, ontstaan na de Tweede Wereldoorlog. Een gespecialiseerd kantoor van de belastingdienst te Rotterdam-Zuid houdt zich exclusief bezig met het afgeven van deze rulings aan ondernemingen, veelal bestaande uit buitenlandse partijen die onderdeel uitmaken van een concern. Er zijn twee soorten rulings: de APA (Advance Pricing Agreements), voor afspraken over transfer pricing en de ATR (Advance Tax Ruling) voor de andere gevallen.<sup>86</sup> Op de site van de belastingdienst worden ze als volgt beschreven:

‘APA en ATR zijn fiscale maatwerkafspraken over internationale ondernemingsverhoudingen, gemaakt met de Belastingdienst. Een APA en een ATR geven buitenlandse investeerders in Nederland vooraf zekerheid over fiscale zaken. Via deze bindende afspraken met de Belastingdienst wordt duidelijk hoe de bestaande internationale regelgeving wordt toegepast. Hierdoor worden interpretatieverschillen achteraf voorkomen.’

83 Zie voor een mislukt beroep op dwaling ten aanzien van een vaststellingsovereenkomst door een inspecteur Hof Arnhem-Leeuwarden 5 november 2013, ECLI:NL:GHARL:2013:8748. Interessant voor de invordering is Rb. ’s-Gravenhage 15 januari 2014, ECLI:NL:RBDHA:2014:485, handelend over de vraag of dwangbevelen door een vaststellingsovereenkomst met de ontvanger zijn vervallen en of voortzetting van de executie in dat kader onzorgvuldig is.

84 Het hierna volgende is mede ontleend aan de conclusie van de A-G Langemeijer (onder nr. 2.31) bij HR 20 december 2013, *JOR* 2014/120, m.nt. P.E. Ernste, *NJ* 2014/144, m.nt. J.W. Zwemmer, handelend over de vraag onder welke omstandigheden tijdens een fiscale mediation bindende afspraken tot stand zijn gekomen en aan welke rechter geschillen daarover kunnen worden voorgelegd: zie eveneens over dit arrest paragraaf 3.4.

85 HR 5 oktober 2012, *BNB* 2013/17, *NTFR* 2012/2445, *V-N* 2012/51.8.

86 Zie voor de (vernieuwde) APA/ATR-besluiten van 3 juni 2014, *V-N* 2014/32.1.

De ruling kan worden beschouwd als een species van het genus van de vaststellingsovereenkomst, met deels het karakter van een toezegging van de zijde van de fiscus. Het is voldoende bekend dat deze rulings zeer aan internationale kritiek onderhevig zijn.<sup>87</sup> Ik laat dit verder buiten beschouwing en constateer slechts dat deze horizontale wijze van opereren tussen de fiscus en internationaal opererende ondernemingen een bijna zeventig jaar oud verschijnsel is, dat zich ook als het ware boven de hoofden van de gemiddelde (Nederlandse) belastingplichtige afspeelt.

### 3.4 Fiscale mediation

Een nieuw verschijnsel vormt de fiscale mediation, als onderdeel van de algemene mediationpraktijk, die is komen overwaaien uit de Angelsaksische landen. Mediation, als verschijningsvorm van de Alternative Dispute Resolution (ADR) kan worden omschreven als een vorm van bemiddeling in conflicten, waarbij een neutrale bemiddelaar, de mediator, de communicatie en onderhandelingen tussen partijen begeleidt om tot een gezamenlijke oplossing voor het geschil te komen.<sup>88</sup>

Mediation in belastingzaken is relatief nieuw. Naar aanleiding van een pilot met mediation in 2003 heeft de belastingdienst in 2005 fiscale mediation als ‘instrument’ naar voren geschoven voor het op alternatieve wijze oplossen van geschillen tussen de fiscus en de belastingplichtige. Sinds 2007 bieden alle gerechten, dus rechtbanken en hoven, mediation aan naast rechtspraak als mogelijkheid om een fiscaal conflict op te lossen. De belastingdienst geeft aan dat in de volgende situaties mediation aangewezen kan zijn:

- bij geschillen tijdens een belastingcontrole;
- bij een klacht over de bejegening door de fiscus;
- nadat een fiscaal beroep is ingesteld;
- tijdens de bezwaarfase;
- tijdens een klachtenprocedure;
- in alle andere situaties waarin een geschil escaleert.

Ondanks dat mediation thans kwantitatief gezien, in relatie tot andere manieren van geschilbeslechting (met name via het gerechtelijke apparaat) nog slechts in beperkte mate

87 Zie Anna Gunn, ‘Formeel onderzoek naar Nederlandse rulings’, *NtFR* 19 juni 2014, p. 1-3 en *V-N* 2014/31.14. Instructief is Barbara Baarsma, Marco Kerste en Jarst Wede, *Brievensmaatschappijen. De impact van bijzondere financiële instellingen op de Nederlandse economie*, Business Contact 2014.

88 Zie voor een accurate nadere omschrijving van het begrip mediation, met verdere verwijzingen, J.J. Draaijer en A. van Hees, ‘Pilot mediation in faillissementen’, *TvI* 2013/40, nr. 6, p. 244 e.v. Zie verder J. Kastelein en K. van Kalsbeek, ‘Wettelijke verankering van mediation?’, *NtFR* 2012/1735, M. Brink, ‘Naar een wettelijke regeling van mediation’, *NJB* 2013/30, p. 2050-2059, L.J.A. Pieterse, ‘Mediation in fiscalibus, de schroom overwonnen?’, *WFR* 2013/7020, p. 1234-1237, M.B.A. van Hout, *Mens, maatschappij en mediation in het belastingrecht* (diss. Tilburg), Den Haag: Sdu 2013 (zie de bespreking daarvan door L.J.A. Pieterse in *WFR* 2014/7032, p. 96-101; Van Hout wijst op een sterk afnemende populariteit van de fiscale mediation in de laatste jaren), E.J.M. van Beukering-Rosmuller, ‘Mediation naast rechtspraak: ontwikkelingen in praktijk en wetgeving’, *TvA* 2013/4, p. 186-193, J.A. Booij, J.G. Kuiper en J.A.H. Verstege, *Mediation in belastingzaken*, Sdu Uitgevers 2013 en L.M. Koenraad, ‘Ruimte voor mediation’, *NJB* 2014/10, p. 651-652.

wordt toegepast,<sup>89</sup> kan worden verwacht dat het fenomeen sterk zal gaan toenemen. Dit zal mede te danken zijn aan het wetgevingsproces dat thans is opgestart. Beginnend met de Europese Mediationrichtlijn, zoals die op 21 november 2012 is geïmplementeerd. Gevolgd door de op 25 april 2013 gepubliceerde initiatiefwetsvoorstellen van het tweede kamerlid Van der Steur,<sup>90</sup> bestaande uit drie onderdelen: 1. de Wet registermediation, 2. de Wet ter bevordering van mediation in burgerlijke zaken en 3. de Wet ter bevordering van mediation in het bestuursrecht. Het is de bedoeling dat, na de invoering van deze voorstellen, steeds in het inleidende processtuk door een procespartij wordt aangegeven of mediation tussen partijen is beproefd en, als dat niet is gebeurd, waarom die achterwege is gebleven. De rechter dient de zaak zo mogelijk naar mediation te verwijzen. De voorstellen voorzien er verder in dat er een register van mediators komt, waarin alleen gekwalificeerde mediators zich kunnen inschrijven. Deze register-mediator krijgt een wettelijk geregeld verschoningsrecht, op de bij de mediation betrokken partijen rust een wettelijke geheimhoudingsplicht, een aanhangige mediation schorst een mogelijke verjaring, de mediator heeft de mogelijkheid deelgeschillen ter beslechting aan de rechter voor te leggen en de rechter kan een vaststellingsovereenkomst (als resultaat van een mediation) in een voor executie vatbare vorm bekrachtigen. De Raad van State heeft zich kritisch uitgelaten over de mediationvoorstellen.<sup>91</sup> Het college vraagt zich onder meer af of verplichte mediation niet een tegenovergesteld effect zal hebben en juist zal leiden tot meer juridisering, onnodige vertragingen en kostenverhogingen. Verder is de Raad van State niet overtuigd van nut en noodzaak om fiscale mediation een wettelijke basis te geven en twijfelt het college aan de onafhankelijkheid, neutraliteit en onpartijdigheid van de ‘interne mediators’ van de fiscus.

De Hoge Raad heeft zich in een arrest van 20 december 2013<sup>92</sup> uitgelaten over de aard van de overeenkomst die ten grondslag ligt aan een fiscale mediation. Het betrof een geschil tussen een particulier en een inspecteur over de taxatie van een appartement in verband met een navorderingsaanslag voor de inkomstenbelasting. Tijdens een beroepsprocedure over deze aanslag had de belastingplichtige met de inspecteur een mediationovereenkomst gesloten. De belastingplichtige stelde zich op het standpunt dat er tijdens de daaropvolgende mediation een (tussentijdse) bindende afspraak zou zijn gemaakt met de inspecteur. De Hoge Raad stelt in zijn arrest voorop dat de mediationovereenkomst naar zijn aard meebrengt dat eventuele in het kader van de mediation gemaakte afspraken niet bindend zijn, tenzij is voldaan aan de vereisten die de overeenkomst daar zelf aan stelt (in casu was niet aan die vereisten voldaan). Volgens de Hoge Raad strookt dit met het niet verplichtende en vrijblijvende karakter van de mediation, dat meebrengt dat partijen van door hen gedane voorstellen, standpunten, mededelingen of toezeggingen kunnen terugkomen, zolang zij niet op de wijze als in de mediationovereenkomst bepaald een bindende afspraak hebben bereikt en vastgelegd. Dit brengt volgens de Hoge Raad mee dat partijen aan een tijdens de mediation gemaakte afspraak in beginsel niet het vertrouwen mogen ontnemen dat die afspraak hen na beëindiging van de mediation juridisch blijft binden, zolang niet is voldaan aan de daartoe in de mediationovereenkomst neergelegde vormvereisten.

89 Zie J. Ekelmans in *TCR* 2013/4, p. 142, met verdere verwijzingen.

90 Zie *Kamerstukken* 33 122, 33 722, 33 723 en 33 727 en V-N 2014/1.4, p. 47-48 voor verdere verwijzingen.

91 Zie de weergave in V-N 2014/30.6 met de reactie daarop van de initiatiefnemer Van der Steur en het commentaar van de redactie van V-N en zie eveneens *NTR* 2014/1644.

92 HR 20 december 2013, *JOR* 2014/120, m.nt. P.E. Ernste, *NJ* 2014/144, m.nt. J.W. Zwemmer.

In deze procedure kwam tevens aan de orde welke rechter bevoegd is bij een geschil over een fiscale mediation. De Hoge Raad overweegt dienaangaande dat de burgerlijke rechter de Staat niet kan veroordelen tot het vaststellen van een bepaalde belastingaanslag. Indien de door de belastingplichtige in casu gestelde overeenkomst betreffende de taxatie van het appartement een verplichting voor de inspecteur zou meebrengen een publiekrechtelijke bevoegdheid – in dit geval tot het opleggen van een aanslag – op een bepaalde wijze uit te oefenen, moet de overeenkomst volgens de Hoge Raad in zoverre worden aan gemerkt als een bevoegdhedenovereenkomst. Een dergelijke overeenkomst heeft een gemengd privaatrechtelijk en publiekrechtelijk karakter. De tussen de burgerlijke rechter en de bestuursrechter geldende bevoegdheidsverdeling brengt naar het oordeel van de Hoge Raad mee dat, indien de belastingplichtige naleving wenst van de door de inspecteur uit de overeenkomst voortvloeiende verplichting tot het nemen van een bepaald besluit, hier in de vorm van het opleggen van een aanslag, hij zich na een eventueel bezwaar tot de bestuursrechter dient te wenden, zowel indien het toegezegde besluit niet genomen wordt (de Hoge Raad verwijst hier naar art. 6:2 Awb in verband met een fictieve weigering) als indien het genomen besluit niet beantwoordt aan de overeenkomst. De A-G Langemeijer gaat in zijn conclusie bij dit arrest ook uitgebreid in op de kenmerken van de fiscale mediation en de daaraan ten grondslag liggende overeenkomst. Hij gaat daarbij (onder de nrs. 2.30-2.31) eveneens in op de figuur van wat hij aanduidt als het fiscale compromis (lees: de fiscale vaststellingsovereenkomst), mede ter afsluiting van een geslaagde fiscale mediation.<sup>93</sup>

### 3.5 Horizontaal toezicht

Horizontaal toezicht bestaat sinds 2005. De introductie ervan leverde een ingrijpende cultuurwijziging op in de manier waarop de belastingdienst inhoud geeft aan diens kerntaken: aanslagregeling, uitvoering van belastingcontroles en inning van belastingen.<sup>94</sup>

Uitgaande van wederzijds vertrouwen, begrip en transparantie sluit de belastingdienst met individuele ondernemers in de profit sector, met individuele organisaties in de non-profitsector en met financieel dienstverleners in het midden- en kleinbedrijf, convenanten waarin de gewenste houding en fiscaal gedrag worden vastgelegd en afspraken worden gemaakt over de wijze en intensiteit van het toezicht.<sup>95</sup> De convenanten komen tot stand nadat is vastgesteld dat bij de partij met wie door de fiscus het convenant wordt afgesloten sprake is van een voldoende op orde zijnde Tax Control Framework (TCF).<sup>96</sup> De convenanten vormen geen vaststellingsovereenkomsten: zij hebben deels het karakter van een *gentlemen's agreement* en vallen deels aan te merken als een (publiekrechtelijke) bevoegdhedenover-

93 Zie eveneens paragraaf 3.2.

94 Zie uitgebreid over horizontaal toezicht het rapport van de Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst (Commissie Stevens), *Fiscaal toezicht op maat. Soepel waar het kan, streng waar het moet*, Den Haag, juni 2012. Zie verder, in kritische zin over het verschijnsel, mijn artikel in het *Tijdschrift voor Toezicht*, 2014-3, onder de titel 'Horizontaal toezicht is geen toezicht'.

95 Er is zeer veel literatuur over horizontaal toezicht verschenen. Ik noem onder meer het themanummer horizontaal toezicht van het *TFB*, maart 2013.

96 Zie hierover de publicaties van M.E. Oenema en E.M.E. van der Enden in *WFR* 2013/6995, p. 430-436 en in *WFR* 2013/7022, p. 1294-1303. De fiscus controleert daarbij overigens het TCF zelf niet: zie E. Breedveld, 'Verslag VAR-studiemiddag: horizontaal toezicht', *TFB* 2014/4, p. 27.

eenkomsten.<sup>97</sup> Opvallend is verder dat er tot op heden een wettelijke basis ontbreekt voor horizontaal toezicht, terwijl men die toch wel zou verwachten bij een dergelijk ingrijpend fiscaal verschijnsel.<sup>98</sup> Voorts is het opmerkelijk dat de fiscus niet bereid is om in horizontaal toezicht-convenanten een geschillenregeling op te nemen.<sup>99</sup>

Het gebruik van het begrip horizontaal toezicht is enigszins misleidend, omdat verticale fiscale instrumenten daardoor niet terzijde worden gesteld.<sup>100</sup> Zie het volgende citaat uit de V-N naar aanleiding van een halfjaarrapportage van de staatssecretaris van Financiën aan de Vaste Commissie voor Financiën van de Tweede Kamer:<sup>101</sup>

‘Wij hebben al vaker betoogd dat het proces van belastingheffing verticaal toezicht niet kan missen. Horizontaal toezicht is een interessant onderdeel van dat verticaal toezicht. Ook de commissie Stevens heeft op die samenhang gewezen. Toezichthouden is een kerntaak van de Belastingdienst. Dat voor toezicht benodigde capaciteit van de Belastingdienst moet worden ingezet voor andere zaken, is ernstig. Het gebrek aan toezicht vooral in de sfeer van het MKB is alom bekend. Het kan niet anders zijn dan dat de belastingopbrengst zoals die op basis van de bestaande wetgeving mag worden verwacht, onder dat gebrek aan toezicht heeft te lijden. Zoals al verschillende malen is aangekondigd werft de Belastingdienst dit jaar 1500 controleurs voor intensiever toezicht en controle.’

Het citaat bevestigt dat door het gebrek aan capaciteit bij de belastingdienst controle bij het midden- en kleinbedrijf nog maar zelden plaats vindt. Enerzijds probeert de fiscus dat op te vangen door met de financiële advieskantoren convenanten te sluiten in het kader van het horizontaal toezicht, in de hoop en verwachting dat deze kantoren een deel van de taken van de fiscus op zich zal nemen. Anderzijds wordt er door de fiscus een grote groep controleurs geworven om het gebrek aan controlecapaciteit op te vangen. De voorwaarden waaronder zij worden aangetrokken zijn mij niet bekend, maar ik sluit niet uit dat zij in een flexibele schil rond de fiscus zullen worden opgenomen, dan wel dat deze taakstelling (deels) aan private partijen zal worden ‘uitbesteed’ (zie paragraaf 2.1). Het lijkt er op dat de fiscus vooral in het MKB met de toezichtconvenanten wil bereiken dat het toezicht (lees: de controle) wordt verplaatst naar een derde partij. Dit acht ik geen goede ontwikkeling, omdat de fiscus daarmee een belangrijke eigen (kern)taak overlaat aan derden.<sup>102</sup>

97 Zie M.E. Oenema en E.M.E. van der Enden, ‘De kracht van het convenant’, *WFR* 2013/6999, p. 548. Zie eveneens E.A.M. Huiskers-Stoop, ‘Fiscale grensverkenning binnen een convenant horizontaal toezicht’, *MBB* 2013/1.

98 Zie eveneens G.T.K. Meussen in zijn bijdrage in het themanummer horizontaal toezicht van het *Tijdschrift voor Formeel Belastingrecht*, onder de titel ‘Horizontaal toezicht en rechtsbescherming’ 2013/2, p. 8.

99 Zie hierover H.R. Herreveld, ‘Fair play en horizontaal toezicht’, *WFR* 2009/6794, p. 26, die opmerkt: ‘De stelling dat een convenant wederzijds vertrouwen inhoudt, en dus een geschillenregeling niet nodig is, snijdt evident geen hout.’

100 Zie L.G.M. Stevens, ‘Bespiegelingen rond horizontaal toezicht’, *TFB* 2013-2, p. 5 en A.M. Bokhorst en P.J.M. de Goede, ‘De effectiviteit van (horizontaal) toezicht’, *WFR* 2014/7037, p. 254-258.

101 *V-N* 2013/53.3, p. 13.

102 Zie eveneens J. Ploegstra, ‘Volledige externe controle binnen het horizontaal toezicht – fantasie of werkelijkheid?’, *Forfaitair* 2013/239.

Het ligt naar mijn mening het meeste voor de hand dat, naast het systeem met convenanten, ook een serieus systeem wordt opgezet van controle door de fiscus zelf op het fiscale gedrag van de belastingplichtigen.<sup>103</sup> Dat controlesysteem moet zodanig zijn dat alle belastingplichtigen, dus ook in het MKB, van tijd tot tijd door de fiscus worden onderzocht op de wijze waarop zij met de fiscaliteit omgaan in de onderneming. Daarmee kan de fiscus een serieuze vinger aan de pols houden en een goede inschatting maken van het fiscale gedrag van de belastingplichtigen. Ook blijft de fiscus dan zelf de kennis genereren die nodig is om in te kunnen schatten hoe dit fiscale gedrag zich ontwikkelt. Het is prima om uit te gaan van een vertrouwensrelatie, maar het is onontkoombaar dat de fiscus met een voldoende regelmaat controleert of de belastingplichtige zich aan de regels houdt en het is belangrijk dat die belastingplichtige weet dat er regelmatig controle plaats vindt. Vanuit die kerntaak en die kerncompetenties is het goed mogelijk dat de fiscus ernaar streeft de relatie met de belastingplichtigen zo horizontaal/gelijkwaardig mogelijk te maken, mede door gebruikmaking van convenanten. Daar geldt wel voor dat het vrijwel ondenkbaar is dat in dergelijke convenanten een geschillenregeling, eventueel gekoppeld aan mediation, ontbreekt. Een dergelijke geschillenregeling acht ik een basisvoorwaarde voor een volwaardige afspraak tussen deze partijen.

### 3.6 Conclusies

Uit de voorgaande beschrijvingen vallen enkele (korte) conclusies te trekken. Horizontalisering van de verhouding tussen de fiscus en de belastingplichtige is een zich steeds verder voortzettend verschijnsel. Op zichzelf valt het toe te juichen dat op deze wijze de verhoudingen tussen de fiscus en de belastingplichtigen in principe een meer gelijkwaardig karakter krijgen. De horizontalisering mag echter niet uitsluitend zijn ingegeven door bezuinigingsoverwegingen, moet echt zoden aan de dijk zetten en mag geen averechtse prikkels geven.<sup>104</sup> Niet moet worden vergeten dat de relatie tussen de fiscus en de belastingplichtige in de kern altijd een *top-down* ofwel verticaal karakter zal dragen. Uiteindelijk moet de fiscus gewoon belastingschulden vaststellen en – tijdig – innen.

103 Het hier vermelde standpunt is eveneens weergegeven in de het slotdeel van mijn artikel in het *Tijdschrift voor Toezicht* 2014, aflevering 3.

104 Zie voor enkele voorbeelden daarvan in het kader van het horizontaal toezicht het artikel van Meussen in het themanummer horizontaal toezicht van het *TFB*, 2013/2, p. 9.



## HOOFDSTUK 4

# De ‘ontcivisering’ van het belastingrecht

### 4.1 Algemeen

Het fiscale begrippenkader gaat steeds meer een eigen leven leiden, los van de civielrechtelijke implicatie en toepassing van dergelijk begrippen. In paragraaf 1.2 kwam reeds aan de orde dat er sprake is van divergentie van juridische begrippen, gezien vanuit de verschillende juridische disciplines, hier met name vanuit het civiele en fiscale recht. In zijn Groningse oratie, getiteld ‘Als je begrijpt wat ik bedoel’ spreekt Burgerhart van desintegratie onder juristen.<sup>105</sup> Hij wijst er op dat dit verschijnsel – dat ook valt aan te duiden als toenemende Babylonische juridische spraakverwarring – wel wordt toegeschreven aan de zogenoemde compartimentering van het recht. Dit houdt in de voortgaande opdeling van het recht in steeds kleinere eenheden, die elk voor zich alleen nog maar door specialisten op het betreffende gebied worden beheerst. Deze compartimentering<sup>106</sup> houdt volgens Burgerhart verband met het gegeven dat het recht een open, dynamisch en onvolmaakt systeem is. De dynamiek van het recht leidt tot een vergaande opsplitsing in deelgebieden, waarbij begrippen binnen die gebieden een eigen toegespitste betekenis kunnen krijgen. Dit leidt tot divergentie, het verschijnsel waarbij eenzelfde begrip in verschillende rechtsgebieden een verschillende betekenis krijgt.

Burgerhart vermeldt dat deze divergentie externe en interne oorzaken kent.<sup>107</sup> De externe oorzaken zijn gelegen in de almaar complexer wordende maatschappelijke verhoudingen, die dwingen tot uitbreiding en verfijning van de noodzakelijke rechtsregels. Naarmate de differentiatie in wetgeving toeneemt, wordt de rechtsbeoefening specialistischer. De interne oorzaak van de divergentie is gelegen in de eigen dynamiek van het recht, dat zich ontwikkelt volgens de eigen spelregels van rechtsvormers, rechtswetenschappers en andere rechtsbeoefenaren. Dit ligt volgens Burgerhart ‘in de aard van het beestje’. In zijn oratie geeft Burgerhart diverse voorbeelden van divergentie tussen het privaatrecht en het fiscale recht, met name vanuit de notariële rechtspraktijk.

Toch zijn er ook diverse elementen aanwezig die leiden tot convergentie tussen de verschillende rechtsgebieden. Zij worden in belangrijke mate gevormd door de ‘algemene rechts-

105 W. Burgerhart, *Als je begrijpt wat ik bedoel, Over “multilingualisme” in het recht* (oratie 2011), Den Haag: Boom 2012, p. 7 en 8.

106 Zelfs het gebruik van het begrip compartimentering toont de door Burgerhart beschreven desintegratie onder juristen – en de daarmee gepaard gaande divergentie – aan, omdat compartimentering een specifiek fiscaal verschijnsel vormt in het kader van de deelnemingsvrijstelling, gebaseerd op het compartimenteringsarrest van de Hoge Raad (HR 2 juli 1986, *BNB* 1986/305).

107 Burgerhart verwijst hier naar Gribnau/Happé in de bundel *Verkenningen op de grens van burgerlijk recht en belastingrecht*, dat reeds in paragraaf 1.2 aan de orde kwam.

beginselen' die op deze rechtsgebieden inwerken. Hierover in de eerste plaats – in meer algemene zin – Wiggers-Rust:<sup>108</sup>

'Ten slotte vraag ik aandacht voor de rol van algemene rechtsbeginselen, die een grote rechtsvormende en ook convergerende werking hebben. Zij hangen deels samen met fundamentele rechten, zoals het beginsel van non-discriminatie en het recht op een adequate rechtsbescherming; deels zijn zij bij de handhaving van het EVRM en/of het EU-recht tot (verdere) wasdom gekomen, zoals het proportionaliteits- of het evenredigheidsbeginsel, het voorzorgsbeginsel en het beginsel van overheidsaansprakelijkheid in geval van schending van het (EU-)recht.'

Meer toegespitst op de verhouding tussen het privaatrecht en het fiscale recht, laten Gribnau en Happé zich als volgt over de convergerende krachten uit:<sup>109</sup>

'De strikte scheiding tussen het privaatrecht en publiekrecht is dus verdwenen. Een aansprekend voorbeeld hiervan op het gebied van de rechtsbeginselen is de rechtspraak van de belastingkamer van de Hoge Raad met betrekking tot het vertrouwens- en gelijkheidsbeginsel. In 1978 en 1979 aanvaardt deze rechter dat strikte toepassing van de wet in die mate in strijd met het vertrouwens- en gelijkheidsbeginsel kan komen, dat die wetstoepassing achterwege dient te blijven. In 1986 en 1988 komt ook de burgerlijke rechter tot de erkenning dat beide beginselen tot een contra legem handelen kunnen leiden. Sindsdien gaat de rechtsontwikkeling van dit leerstuk op essentiële punten voor zowel het belastingrecht als het privaatrecht gelijk op.'

De rol van deze rechtsbeginselen, met name in de vorm van algemene beginselen van hoorlijk bestuur, als 'cement' tussen het privaatrecht en het (fiscale) bestuursrecht, wordt in paragraaf 5.2 nader besproken. Gribnau en Happé waarschuwen nog voor 'fiscaal isolationisme':<sup>110</sup>

'Uit hetgeen wij in het voorgaande hebben betoogd volgt dat (materiële) autonomie van een rechtsgebied altijd een relatieve zelfstandigheid inhoudt. Een volstrekt geïsoleerde ontwikkeling van enig rechtsgebied is überhaupt onmogelijk. Elk rechtsgebied wordt immers beïnvloed door ontwikkelingen in aanpalende rechtsgebieden en door maatschappelijke ontwikkelingen. Dat betekent dat begripsvorming nooit geïsoleerd van andere rechtsgebieden plaatsvindt; er is altijd sprake van enige osmose. Door die osmose kan convergentie en divergentie in de betekenisontwikkeling van begrippen plaatsvinden. Voor de verhouding tussen privaatrecht en belastingrecht kan men dan stellen dat de zelfstandigheid van het belastingrecht niet zo ver mag gaan dat de gehanteerde begrippen een op zichzelf staande werkelijkheid vormen. Ruimer geformuleerd mag de begripsvorming in het belastingrecht zich niet door onnodig vergaande specialisatie vanwege eigen methoden en begrippen isoleren van de overige rechtsgebieden.'

In de hierna volgende paragraaf (4.2) worden voorbeelden besproken waarbij het privaatrecht en het fiscale recht begripsmatig uiteen lopen. In sommige gevallen blijkt de diver-

108 L.F. Wiggers-Rust, 'Roeien tegen de stroom in? Over de verhouding tussen privaatrecht en bestuursrecht', *NJB* 2013/21, p. 1378-1379.

109 Gribnau/Happé, p. 9.

110 Gribnau/Happé, p. 9.

gentie sterk aanwezig, waardoor het fiscale recht inderdaad in een isolement terecht is gekomen. In de daarop volgende paragrafen van dit hoofdstuk wordt nog speciaal aandacht besteed aan het verschil in verjaring tussen het fiscale en civiele recht en de consequenties daarvan voor de fiscale invordering (paragraaf 4.3) en aan het civielrechtelijke leerstuk van misbruik van recht in de relatie tussen de fiscus en de belastingplichtige (paragraaf 4.4).

## 4.2 Toepassing/uitleg civielrechtelijke begrippen in het fiscale recht

Er zijn vele voorbeelden voorhanden van de toepassing van civielrechtelijke begrippen in het fiscale recht. Die toepassing vindt met grote regelmaat plaats. Deze toepassing leidt er in sommige gevallen toe dat de fiscus en/of de fiscale rechter civielrechtelijke begrippen een eigen invulling geven, die afwijkt of soms zelfs los staat van de oorspronkelijke toepassing.<sup>111</sup> Het is eveneens mogelijk dat een fiscaal begrip met een civielrechtelijke ‘basis’, niet door de fiscale rechter moet worden toegepast maar door de civiele rechter. Dit doet zich bijvoorbeeld voor bij de uitleg van de in 2008 ingevoerde regeling voor de verlegging van de omzetbelasting/btw bij de (executie)verkoop van roerende zaken tijdens een faillissement (zie hierna).<sup>112</sup> Een interessant grensgeval vormt het leerstuk van de doorbraak van aansprakelijkheid of vereenzelviging van rechtspersonen. Een standaardarrest vormt Ontvanger/Rainbow,<sup>113</sup> waarin de Hoge Raad te kennen heeft gegeven dat vereenzelviging van rechtspersonen ten behoeve van de fiscus naar Nederlands recht niet toelaatbaar is. De fiscus zal in deze gevallen een vordering uit onrechtmatige daad moeten instellen.<sup>114</sup>

De Hoge Raad heeft zich diverse malen in abstracte zin uitgelaten over de wijze waarop civielrechtelijke begrippen in het fiscale recht dienen te worden uitgelegd en toegepast. Daarbij stelt de Hoge Raad steeds voorop dat in beginsel de civielrechtelijke toepassing doorslaggevend zal zijn. Voor een afwijking van dit uitgangspunt – met als gevolg dat een bepaald civielrechtelijk getint begrip toch in aanmerking komt voor een ‘zelfstandige civielrechtelijke kwalificatie’ – indien de aan de civielrechtelijke kwalificatie verbonden fiscale

111 Illustratief is de volgende overweging van de Rechtbank Noord-Holland in een uitspraak van 17 juni 2013, ECLI:NL:RBNHO:2013:7335 in een zaak over de toepassing van art. 9 Successiewet (Sw): ‘Nu derhalve de wetgever met de invoering van de fictiebepaling van artikel 9 Sw expliciet heeft gekozen voor afwijking van het civiele recht kan het standpunt van eiser dat fiscaalrechtelijk het civiele recht gevolgd dient te worden, niet slagen.’ In een uitspraak van 26 februari 2013, *NTR* 2013/939 oordeelde het Hof Arnhem-Leeuwarden dat de terugwerkende kracht van een buitengerechtelijke vernietiging van een aandelenoekening in een arbeidsovereenkomst fiscaal geen effect sorteert.

112 Een andere variant is die waarbij de civiele rechter fiscale begrippen dient toe te passen, meestal in gevallen waarin fiscale bepalingen een overeenkomst zijn opgenomen en over de uitleg of toepassing daarvan discussie tussen de contractpartijen is ontstaan (bekend is het PontMeyer-arrest, *NJ* 2007/575, over de uitleg door de civiele rechter van een fiscale garantie). Zie over dit onderwerp R.J. Bondrager, ‘Fiscale zaken bij de civiele rechter’, *Forfaitair* 2013/240. Deze variant blijft hier buiten beschouwing: onderwerp van deze paragraaf is immers de toepassing van civielrechtelijke begrippen in fiscalibus. In het verlengde hiervan ligt nog HR 26 februari 2010, *V-N* 2010/12.27 waarin de Hoge Raad bepaalde dat het enkele feit dat belastingaanslagen zijn opgelegd aan één echtgenoot en die als belastingschuldige moet worden aangemerkt, niet maakt dat deze belastingschulden om die reden aan de betreffende echtgenoot zijn verknocht in de zin van art. 1:94 lid 3 BW en daardoor buiten de huwelijkse gemeenschap zouden vallen.

113 HR 13 oktober 2000, *NJ* 2000/698, m.nt. J.M.M. Maaijer, *V-N* 2000/48.23.

114 Zie verder Tekstra, handboek, p. 282-284 en Vetter/Tekstra/Wattel, p. 193-194.

gevolgen niet aanvaardbaar zijn gezien het economische resultaat ervan en gelet op de strekking van de belastingwet.<sup>115</sup> In het navolgende zal ik enkele opvallende afwijkingen in fiscale zin van civielrechtelijke begrippen bespreken. Het gaat om de volgende onderwerpen:

- de gevolgen voor de overdrachtsbelasting bij het civielrechtelijk terugdraaien van een kooptransactie;
- het leerstuk van de onzakelijke lening en de toetsing door de fiscale rechter van eigen vermogen en vreemd vermogen van een rechtspersoon; en
- de fiscale invulling van borgstellingen.

Een onderwerp met zowel een civielrechtelijke als een fiscaalrechtelijke invalshoek vormt het executiebeprij in het kader van de btw-verleggingsregeling voor roerende zaken, zoals die sinds 2008 in Nederland geldt. Deze verleggingsregeling, die vooral is bedoeld om te voorkomen dat financiers/zekerheidshouders zich op grond van het zogenoemde Renteskasarrest<sup>116</sup> op de omzetbelasting (btw) kunnen verhalen, wordt in paragraaf 9.3 nader besproken. Daarbij komt aan de orde dat het executiebeprij in de verleggingsregeling evenzeer een Europeesrechtelijke uitleg en toepassing kan opleveren, omdat de btw-regelgeving in Europees verband geharmoniseerd is.

### (1) *Overdrachtsbelasting*

Een ‘schisma’ tussen het civiele en het fiscale recht doet zich voor bij de overdrachtsbelasting. Op grond van art. 19 lid 1 Wet op belastingen van rechtsverkeer 1970 (‘WBR’) kan teruggaaf van overdrachtsbelasting worden verkregen indien de toestand van vóór de verkrijging/overdracht zowel feitelijke als rechtens wordt hersteld als gevolg van de vervulling van een ontbindende voorwaarde, nietigheid of vernietigbaarheid of ontbinding wegens niet-nakoming van een verbintenis. De staatssecretaris van Financiën heeft in een besluit van 3 mei 2005<sup>117</sup> geprobeerd deze wettelijke regeling civielrechtelijk te duiden, maar is daar duidelijk niet in geslaagd, met ernstige kritiek uit de civielrechtelijke hoek als gevolg.<sup>118</sup> Inmiddels is er een nieuwe besluit afgekondigd,<sup>119</sup> maar daaruit blijkt niet dat het ministerie van Financiën op enigerlei wijze kennis heeft genomen van de civielrechtelijke

115 Zie met name HR 15 september 1999, *BNB* 2000/126. Het door de Hoge Raad gebruikte – nogal ongrijpbare – (afwijking)s-criterium van het economische resultaat wordt kritisch onder de loep genomen door G.M.J.E. de Bont, ‘De economische realiteit’ in de Rijkersbundel (afscheidsbundel A.C. Rijkers), Tilburg University 2013, p. 13 e.v. Dit begrip economische realiteit, ter correctie van civielrechtelijke verhoudingen (zoals vastgelegd in overeenkomsten), speelt ook in Europees verband een rol in het kader van de btw: zie daarover F. Tromp, ‘Paul Newey en de rechtsvinding’, *WFR* 2014/7039, p. 316-321. Het hier aan verwante begrip economische eigendom heeft zich met name ontwikkeld in het belastingrecht: zie onder meer de weergave uit een pleitnota van G.J.M.E. de Bont en J.M. Sitsen in *NJB* 2014/24, p. 1629-1630 met een algemene schets van de economische eigendom in het fiscale recht.

116 HR 6 mei 1983, *NJ* 1984/228, m.nt. W.M. Kleijn, *BNB* 1984/85.

117 Nr. CPP 2005/370 M, *V-N* 2005/25.16.

118 Zie met name H.C.F. Schoordijk en F.C.E. Schoordijk, ‘Ongerief rond de hersteleis van art. 19 lid 1 WBR’, *WPNR* 2009/6813, p. 774-783. Een citaat: “Hierbij komt dat de staatssecretaris in zijn besluit van 3 mei 2005 civielrechtelijke beschouwingen ten beste geeft, waarin de beoefenaar van burgerlijk recht zich in het geheel niet kan herkennen.”

119 Besluit van 30 augustus 2012, nr. BKLB/2012/791M, *V-N* 2012/50.21.

opmerkingen uit de literatuur.<sup>120</sup> Op deze manier neemt de kloof tussen het civiele recht en het fiscale recht (verder) toe, terwijl dat onnodig is.<sup>121</sup>

(2) *Onzakelijke lening*

Op het gebied van de kwalificatie van (gelieerde) geldleningen – meestal in de vorm van aandeelhoudersleningen – lopen het civiele recht en het fiscale recht onderling sterk uit de pas. In het civiele recht bestaat niet de neiging om onder omstandigheden een geldlening aan een gelieerde vennootschap aan te merken als behorende tot het eigen vermogen. Wel is het mogelijk dat de geldverstrekker overgaat tot een contractuele achterstelling van diens vordering bij de andere – concurrente – vorderingen. Die achterstelling is dan gebaseerd op art. 3:277 lid 2 BW. Er gaan wel steeds meer stemmen op om, analoog aan het Duitse en Spaanse recht, aandeelhoudersleningen op grond van de wet een achtergesteld karakter toe te kennen ten opzichte van de ‘gewone’ crediteuren (meestal de handelscrediteuren), maar dat is zeker nog geen staande praktijk. De Commissie Insolventierecht heeft bij het Voorontwerp Insolventiewet aangegeven dat dit onderwerp aan de rechtsontwikkeling kan worden overgelaten.<sup>122</sup> Inmiddels zijn enkele uitspraken voorhanden waarin de civiele rechter, onder bijzondere omstandigheden, heeft aangenomen dat geldverstrekkingen door aandeelhouders in het kader van een faillissementsafwikkeling als achtergestelde leningen moeten worden behandeld.<sup>123</sup>

Geheel anders loopt de fiscale behandeling van aandeelhoudersleningen. Ook hier wordt de civielrechtelijke kwalificatie als uitgangspunt genomen, maar al sinds jaar en dag heeft de Hoge Raad uitzonderingen geformuleerd. De basis daarvoor is gelegd in het Unilever-arrest,<sup>124</sup> waarin tot uitdrukking werd gebracht dat een lening in fiscale zin als een (informele) kapitaalverstrekking moet worden beschouwd indien sprake is van een schijnlening, een deelnemerschapslening of een bodemlozeputlening. Deze begrippen zijn in rechtspraak en literatuur goed uitgekristalliseerd.<sup>125</sup> In een arrest van 9 mei 2008 ging de Hoge Raad echter een belangrijke stap verder door daaronder ook te scharen een lening met een ‘onzakelijk debiteurenrisico’.<sup>126</sup> Dit arrest bleek geen eendagsvlieg, want werd door de Hoge Raad bevestigd in de zogenoemde 25 november-arresten (uit 2011). De kritiek op deze lijn van de Hoge Raad is zeer groot en er is geen fiscaal onderwerp waarover zo veel is

120 Zie het commentaar in *V-N* 2012/50.22, waaronder de opmerking: “Wij vinden het jammer dat in een besluit dat gaat over heffing van overdrachtsbelasting, gezien de civielrechtelijke wortels, civielrechtelijke termen onzuiver worden gebruikt.”

121 Zie over de toepassing door de rechter van de hersteleis van art. 19 lid 1 WBR Hof Arnhem-Leeuwarden 11 juni 2013, *NTRF* 2013/1751, in cassatie (met toepassing van art. 81 Wet RO) HR 7 maart 2014, *ECLI:NL:2014:504*.

122 Voorontwerp Insolventiewet, p. 311. Zie eveneens R.J. de Weijts, *Faillissementspauliana, Insolvenzanfechtung & Transaction Avoidance in Insolvencias* (diss. UvA), Deventer: Kluwer 2010, p. 317 e.v.

123 Zie hierover B. Wessels, *Achtergestelde vorderingen*, Kluwer 2013, p. 22-24 en Rb. Breda 7 juli 2010, *JOR* 2010/293, Tekstra (Oude Grote Bevelsberg q.q./Louwerier q.q.).

124 HR 27 januari 1988, *BNB* 1988/217.

125 Zie Tekstra, handboek, p. 296 e.v. met verdere verwijzingen.

126 HR 9 mei 2008, *BNB* 2008/191.

geschreven als over deze ‘ODR-leningen’.<sup>127</sup> Meussen geeft via enkele retorische vragen aan waar de pijn zit in deze rechtspraak van de Hoge Raad, die het college zo maar uit de hoogte heeft getoverd zonder enige wetssystematische aanwijzing.<sup>128</sup>

‘Heeft de Hoge Raad zich eigenlijk wel gerealiseerd wat hij met dit arrest heeft aangericht? Het ligt voor de hand dat dit arrest, dat in het voordeel van de fiscus uitwerkt, door die fiscus in elk denkbare situatie zal worden uitgemolken. Dus niet alleen bij een lening van beneden naar boven, maar ook omgekeerd, van boven naar beneden, naar opzij en in de sfeer van de terbeschikkingstellingsregeling.’

Met deze rechtspraak is de Hoge Raad ver afgedreven van het civielrechtelijke kader. Meussen signaleert terecht dat deze rechtspraak de fiscus een sterk wapen geeft om te pas en te onpas te stellen dat financieringsverhoudingen tussen gelieerde vennootschappen onzakelijk zijn. Die onzakelijkheid wordt dan beoordeeld vanuit de positie van die partijen. Het is de vraag of dat terecht is. Zeker als het gaat om zekerheden jegens een derde (garanties, borgstellingen e.d.), kan worden aangenomen dat die zekerheden op een zakelijke basis worden gevraagd. Toch gaat de Hoge Raad door op deze dwaalweg. Dat blijkt uit een arrest van 1 maart 2013 over de fiscale gevolgen van een paraplukrediet en het aanspreken door de banken van enkele groepsvennootschappen.<sup>129</sup> In het insolventierecht zijn voorbeelden te vinden van rechtspraak die door vrijwel de gehele literatuur werd ‘afgekeurd’, waarna de Hoge Raad vervolgens is omgegaan.<sup>130</sup> Het ligt echter weinig voor de hand dat de Hoge Raad dat bij deze fiscale rechtspraak gaat doen; het college lijkt zich erg in het onderwerp te hebben vastgebeten en wil zo te zien kost wat kost vasthouden aan zijn eigen lijn. De enige oplossing zou dan zijn dat de wetgever hier ingrijpt. Financiën zal daar niet veel behoefte toe voelen omdat de rechtspraak de fiscus een mooi handvat geeft om in gelieerde verhouding geen enkele fiscale afwaardering te accepteren ook al staat vast dat er feitelijk een nadeel wordt geleden. De Hoge Raad heeft nog wel een tweetal correcties toegepast op deze rechtspraak. De jurisprudentie geldt ten eerste (in beginsel) niet als de geldlening wordt verstrekt vóórdat de geldverstrekker aandeelhouder is.<sup>131</sup> Ten tweede is de Hoge Raad niet bereid aan te nemen dat, daar waar naar civielrechtelijke maatstaven sprake is van

127 ODR staat voor onzakelijk debiteurenrisico. Ik zal dan ook niet alle rechtspraak en literatuur over de ODR-lening gaan benoemen en volsta met een verwijzing naar het hierna te bespreken artikel van Meussen in de Rijkersbundel. Daarnaast zijn overzichten te vinden in G.H. Soeten, ‘De onzakelijke (debiteurenrisico-) lening: een goede rechtsontwikkeling?’, *NTFR* 20 februari 2014, p. 9-15, A.C.P. Bobelsdijk en R.L.P. van der Velden, ‘De onzakelijke lening anno 2014’, *MBB* 2014/5 en 6, C. Maas en H. Vermeulen, ‘Het karakter van geldverstrekkings’, *WFR* 2014/7047, p. 597-605 en P.G.H. Albert, ‘De onzakelijke lening: hoe nu verder?’, *WFR* 2014/7051, p. 724-731.

128 G.T.K. Meussen, ‘De lening met een onzakelijk debiteurenrisico: een catastrofale ontwikkeling in de fiscale rechtspraak’, *Rijkersbundel* (afscheidsbundel A.C. Rijkers), Tilburg University 2013, p. 271 e.v.

129 HR 1 maart 2013, *JOR* 2013/195, Tekstra, *NTFR* 2013/586. Zie eveneens M.E.P. van Breggen en D. Lierens ‘kredietgaranties binnen groepsverband: gegarandeerd onzakelijk?’, *WFR* 2014/7032.

130 Bekend is het arrest Koot Beheer/Tideman q.q. over boedelschulden in faillissement, waarin de Hoge Raad na ongeveer twintig jaar vaste rechtspraak omging, mede vanwege bijna unanieme afkeuring in de literatuur van de oude rechtspraak over het zogenoemde toedoen criterium. Zie HR 19 april 2013, *JOR* 2013/224, G.A.J. Boekraad, *NJ* 2013/291, m.nt. F.M.J. Verstijlen, *FIP* 2013/4, p. 126-133, Tekstra.

131 HR 3 mei 2013, LjN BZ9156, *BNB* 2013/171 en BW1971. Dit oordeel heeft de Hoge Raad herhaalt in HR 28 februari 2014, *V-N* 2014/12.12 (zie r.o. 3.3.3.1, waarin de Hoge Raad de uitzondering op de regel aangeeft).

aandelenkapitaal in een vennootschap, deze rechtsrelatie fiscaal zou worden gekwalificeerd als vreemd vermogen, dan wel als (onzakelijke) lening.<sup>132</sup> Hier is en blijft de civielrechtelijke vorm dus wel doorslaggevend.

### (3) *Borgstelling*

Een geheel eigen figuur vormt de terbeschikkingstellingsregeling (ook wel aangeduid als tbs-regeling) van art. 3.92 lid 1 wet IB in verband met het door een aanmerkelijk belanghouder aangaan van een borgstelling ten behoeve van diens vennootschap. Lange tijd is een discussie gevoerd over de vraag op welke wijze fiscaal moet worden omgegaan met een verlies op deze borgstelling, met name in het geval de bank de borg heeft aangesproken en de regresvordering op de vennootschap geen waarde blijkt te hebben. De Hoge Raad had daar in een tweetal arresten van 9 maart 2012 een voor de aanmerkelijk belanghouder gunste beslissing in genomen, die mede leek te zijn ingegeven door de civielrechtelijke rechtspraak van de Hoge Raad omtrent de borg.<sup>133</sup> Precies een maand later kwam de Hoge Raad echter met een nieuw civiel arrest over de borg, die een ommezwaai leek te betekenen ten opzichte van diens eerdere rechtspraak.<sup>134</sup> Gelukkig kon de Hoge Raad al weer kort daarna in een fiscale zaak aangeven of het nieuwe civiele arrest inzake ASR/Achmea gevolgen had voor de fiscale rechtspraak. Volgens de Hoge Raad was dit niet het geval, omdat de eerdere rechtspraak specifiek was gebaseerd op de tbs-regeling uit de Wet IB.<sup>135</sup> Wel wordt de mogelijkheid open gehouden dat de fiscus ook hier het standpunt gaat innemen dat de borgstelling een onzakelijk debiteurenrisico oplevert. Daarmee zijn we weer terug bij af (zie hiervoor).<sup>136</sup>

## 4.3 Verjaring van fiscale vorderingen en de verhouding met het civiele recht

De verjaring van fiscale vorderingen was tot 1 juli 2009 exclusief geregeld in art. 27 Iw 1990. per die datum is een deel van de verjaringsregels verplaatst naar de generieke bepalingen voor de bestuursrechtelijke geldschulden van de art. 4:104-111 Awb. Een ander deel is, in gewijzigde vorm gehandhaafd in art. 27 Iw 1990. De verjaringsregels zijn inhoudelijk meer in lijn gekomen met de civielrechtelijke verjaringsregels, zoals terug te vinden in Titel 11 van Boek 3 BW, meer in het bijzonder met de art. 3:316-318 BW over de mogelijkheden om de verjaring te stuiten. In die zin heeft de wetgever gepoogd de bestuursrechtelijke verjaringsregels in lijn te brengen met die van het civiele recht.<sup>137</sup>

De hoofdregel voor de verjaring is te vinden in art. 4:104 lid 1 Awb: de rechtsvordering tot betaling van een bestuursrechtelijke geldsom verjaart vijf jaren nadat de voorgeschreven

132 HR 7 februari 2014, *V-N* 2014/9.12.

133 HR 9 maart 2012, *JOR* 2012/171 en 172, Tekstra.

134 HR 9 april 2012, *JOR* 2014/172, N.E.D. Faber en N.S.G.J. Vermunt (ASR/Achmea).

135 HR 14 september 2012, *JOR* 2012/346, Tekstra. Zie in dit verband eveneens hof Amsterdam 30 mei 2012, *V-N* 2013/42.8: de tbs-regeling blijft van toepassing na afwaardering van de regresvordering.

136 Zie eveneens nr. 4 van mijn noot in *JOR* 2012/172 en *V-N* 2014/27.15.

137 Zie Vetter/Tekstra/Wattel, p. 331. De stuitingsregeling wordt uitgebreid besproken in p. 330-331 van voornoemd boek.



betalingstermijn is verstreken. Volgens het tweede lid kan het bestuursorgaan, na voltooiing van de verjaring zijn bevoegdheden tot aanmaning en verrekening en tot uitvaardiging en tenuitvoerlegging van een dwangbevel niet meer uitoefenen.<sup>138</sup> Art. 4:111 Awb somt een aantal gevallen op waarin de verjaringstermijn wordt verlengd. Daaronder vallen een verleend uitstel van betaling, een civiele procedure die schorsing van een dwangbevel tot gevolg heeft en de periode van surseance van betaling, faillissement of WSNP bij de belastingschuldige. Een bijzondere regeling in verband met de verjaring biedt artikel 27 lid 2 Iw 1990, ingevoerd per 1 juli 2009. Die geeft de Ontvanger de mogelijkheid de verjaring van een belastingvordering te stuiten bij een derde-aansprakelijkgestelde, indien de belastingplichtige heeft opgehouden te bestaan.<sup>139</sup> Het civiele recht kent een verlengingsregeling voor vorderingen op en een niet meer bestaande rechtspersoon (zie art. 2:23c lid 2 BW) waar de fiscus mogelijk een beroep op kan doen. Die regeling veronderstelt echter dat de vereffening van de rechtspersoon eerst wordt heropend. Die stap slaat de Ontvanger blijkbaar liever over.

Verjaring van de fiscale vordering ontnemt de Ontvanger het recht om op andere wijze, bijvoorbeeld via de civielrechtelijke weg, tot invordering of verrekening over te gaan. Ondanks dat het open systeem van invordering deze ruimte wellicht wel zou bieden, schrijft art. 27.7 Leidraad Invordering 2008 – gebaseerd op een toezegging tijdens de totstandkoming van de Iw 1990 – voor dat de Ontvanger geen gebruik mag maken van de mogelijkheid om in te vorderen door middel van een (civiele) dagvaarding na intreding van de verjaring.<sup>140</sup> Hoewel op papier de verjaring van een fiscale vordering aldus ‘exclusieve werking’ heeft, blijkt de Ontvanger in de praktijk openingen te zoeken om ondanks de verjaring van een belastingvordering toch nog tot ‘incasso’ daarvan te komen. Zo stelt de Ontvanger zich op het standpunt dat deze regeling onverlet laat dat de Ontvanger een derde aanspreekt op grond van onrechtmatige daad, wegens verkorting van zijn verhaalsrechten. De regeling zou volgens de Ontvanger alleen maar zien op een civiele dagvaardingsprocedure jegens de belastingschuldige zelf. Daar kan ook de redenering tegenover worden geplaatst dat als de vordering van de Ontvanger in fiscale zin wegvalt door verjaring, daarmee de kous af is, ook in civielrechtelijk zin via welke actie dan ook, bij de belastingschuldige of derden.<sup>141</sup> De Hoge Raad blijkt hier echter getuige een arrest van 21 februari 2014 anders over te denken, zich baserend op het open systeem van invordering en een ‘enge’ uitleg van de regels van de Leidraad hieromtrent.<sup>142</sup>

138 Art. 4:109 Awb bepaalt nog wel dat, indien de schuldeiser van het bestuursorgaan (dus hier de fiscus) een recht tot verrekening heeft, dit recht niet eindigt door verjaring van de rechtsvordering. Zie verder Tekstra, dissertatie, p. 96.

139 Zie eveneens HR 6 december 2013, *JOR* 2014/89, m.nt. Tekstra, *NJ* 2014/87, m.nt. J.W. Zwemmer (Transautex) over de stuiting van de verjaring in een dergelijk geval voordat art. 27 lid 2 Iw 1990 zijn huidige vorm kreeg.

140 Zie Vetter/Tekstra/Wattel, p. 333.

141 Zie in dezelfde zin, met uitgebreide onderbouwing: F.A. Piek en A.A. Kan, ‘De exclusieve werking van het fiscale verjaringsregime’, *TFB* 2013/8, p. 32-36.

142 Zie HR 21 februari 2014, *JOR* 2014/154, m.nt. Tekstra, *V-N* 2014/12.19, *NJ* 2014/202, m.nt. J.W. Zwemmer, *FED* 2014/52, E.B. Pechler, welk arrest nader wordt besproken in paragraaf 7.1 bij de behandeling van het open systeem van invordering.



#### 4.4 Misbruik van recht door of ten opzichte van de fiscus

Misbruik van recht is een civielrechtelijk leerstuk, dat in fiscale relaties ook een rol van betekenis kan spelen. De regeling is opgenomen in art. 3:13 BW. Het eerste lid bepaalt dat degene aan wie een bevoegdheid toekomt, haar niet kan inroepen voor zover hij haar misbruikt. In het tweede lid worden enkele belangrijke voorbeelden van rechtsmisbruik beschreven. Een bevoegdheid kan onder meer worden misbruikt: a. door haar uit te oefenen met geen ander doel dan een ander te schaden, of b. met een ander doel dan waarvoor zij is verleend (*détournement de pouvoir*: zie eveneens paragraaf 5.3 bij de algemene beginselen van behoorlijk bestuur), of c. ingeval men, in aanmerking nemende de onevenredigheid tussen het belang bij de uitoefening en het belang dat daardoor wordt geschaad, naar redelijkheid niet tot die uitoefening had kunnen komen. Daar voegt het derde lid nog aan toe dat uit de aard van een bevoegdheid kan voortvloeien dat zij niet kan worden misbruikt. Van deze laatste uitzondering zijn geen concrete voorbeelden voorhanden en het is weinig aannemelijk dat deze uitzondering opgeld doet in de relatie tussen de fiscus en een belastingplichtige, dan wel een betrokken derde partij.

Dit leerstuk van rechtsmisbruik speelt bij de invordering van belastingen regelmatig een rol. Bij een faillissementsaanvraag door de fiscus komt het veelvuldig aan de orde, bijvoorbeeld in het kader van de vraag welk belang de fiscus heeft bij een faillissement van een belastingsschuldige als er geen actief aanwezig is: zie paragraaf 9.1. In het kader van het al dan niet meewerken door de Ontvanger aan een crediteurenakkoord kan misbruik van recht eveneens aan de orde komen.<sup>143</sup> Daarnaast zijn er enkele invorderingssituaties waarin de fiscus meent dat de belastingplichtige of derde-belanghebbende jegens de fiscus misbruik van recht maakt. Twee sprekende gevallen houden verband met de verzetsmogelijkheid voor een belastingsschuldige of een derde. Het gaat dan ten eerste om een verzet tegen een door de Ontvanger uitgevaardigd dwangbevel en ten tweede om een verzet door een derde tegen een door de Ontvanger gelegd bodembeslag. Art. 17 Iw 1990 geeft een belastingsschuldige de mogelijkheid verzet in te stellen tegen een namens de Ontvanger uitgevaardigd dwangbevel.<sup>144</sup> Het verzet, dat slechts op een beperkt aantal gronden kan worden ingesteld, heeft op grond van art. 17 lid 2 Iw 1990 schorsende werking. Dit berust op een afweging door de wetgever. De schorsende werking dient in het bestaande systeem door de rechter te worden opgeheven. Desondanks meent de fiscus in sommige gevallen, met een beroep op het leerstuk van misbruik van recht en een regeling in de Leidraad,<sup>145</sup> buiten de rechter de schorsende werking van een verzet te kunnen negeren. De fiscus probeert hier als het ware via de Leidraad de formele wet opzij te zetten. Zowel de Nationale Ombudsman als een deel van de rechters<sup>146</sup> meent dat de fiscus dit niet op eigen kracht kan doen, maar inmiddels zijn er ook rechters die de fiscus hier wel ‘eigen rechtertje’ laten spelen.<sup>147</sup>

<sup>143</sup> Tekstra, handboek, p. 114-115 en hof Leeuwarden 16 oktober 2012, *JOR* 2013/284, *V-N* 2013/12.21.

<sup>144</sup> Zie voor dit verzet verder Tekstra, handboek, p. 53-55.

<sup>145</sup> Art. 17.2 Leidraad Invordering 2008.

<sup>146</sup> Zie met name het rapport van de Nationale Ombudsman van 23 juni 2010, *V-N* 2010/33.27 en Rb. Utrecht 14 september 2011, *ECLI:NL:RBUTR:2011:BT7282*.

<sup>147</sup> Hof Arnhem-Leeuwarden 15 oktober 2013, *V-N* 2013/54.17. Zie voor kritische vragen over het onderhavige beleid van de fiscus en de beantwoording daarvan: *V-N* 2010/56.4, p. 97 en 98.

Iets gelijksoortigs doet zich voor bij een verzet door een derde-eigenaar tegen een bodembeslag door de fiscus op 'zijn' zaak. Volgens art. 435 lid 3 Rv leidt een tijdig ingediend verzet ertoe dat het aanvankelijke executoriale beslag door de fiscus van rechtswege wordt omgezet in een conservatoir beslag. De Ontvanger zal dan zelf naar de civiele rechter moeten stappen om een titel te verkrijgen om tot executie van deze zaak van de derde-eigenaar over te kunnen gaan. Hoewel het evident is dat het de Ontvanger na een dergelijke derdenverzet niet vrij staat executiemaatregelen te treffen, gebeurt het met een zekere regelmaat dat de Ontvanger toch tot executie overgaat zonder voorafgaande rechterlijke toestemming, met als argument dat de derde-eigenaar misbruik van recht zou maken. Feitelijk is hier sprake van eigenrichting door de Ontvanger (zie eveneens paragraaf 7.5).

## HOOFDSTUK 5

# Inbedding van het fiscale recht in het bestuursrecht: de mooie kleren van de keizer?

### 5.1 Algemeen

Het is in beginsel de bedoeling dat het fiscale recht steeds verder wordt ingebed in het bestuursrecht. Ten aanzien van het fiscale procesrecht valt dit af te leiden uit het feit dat de fiscale procedure sinds 2005, in twee feitelijke instanties, plaats vindt bij de (fiscale) bestuursrechter.<sup>148</sup> Voor wat betreft het fiscale invorderingsrecht is het beeld meer diffuus. Aan de ene kant heeft de invoering van de vierde tranche Awb ervoor gezorgd dat er een uniforme regeling is getroffen voor de vaststelling en invordering van bestuursrechtelijke geldschulden. Aan de andere kant is de fiscus, die circa 80% van deze bestuursrechtelijk geldschulden ‘genereert’,<sup>149</sup> voor een groot deel van deze nieuwe regels uitgezonderd. Dat leidt tot een merkwaardige situatie. In ieder geval betekent deze uitzonderingspositie dat de zeer matig geregelde rechtsbescherming in het kader van de invordering van belastingen in stand is gebleven. In paragraaf 5.5 wordt dit tekort in de rechtsbescherming besproken.

Inmiddels is de regeling voor de bestuursrechtelijke geldschulden uit 2009 (Titel 4.4. Awb) geëvalueerd.<sup>150</sup> De betrokken onderzoekers wijzen in hun rapport naar aanleiding van de evaluatie op het feit dat de geldschuldentitel op lang niet alle bestuursrechtelijke geldschulden wordt toegepast. Met name de belastingschuld vormt een grote lacune. Er bestaan volgens de onderzoekers nog steeds te veel verschillende invorderingsystemen naast elkaar en de afwijkingen in de bijzondere wetten, zoals de Iw 1990, doen afbreuk aan de beoogde uniformiteit en eenvoudige toepasbaarheid van de geldschuldentitel in de Awb. De onderzoekers noemen de fiscale invordering een ‘geduchte concurrent’ van de invordering krachtens de Awb.<sup>151</sup> Overigens heeft de Hoge Raad inmiddels wel de geldschuldenregeling van de Awb van toepassing geacht op de door de fiscus te vergoeden wettelijke rente ingeval de fiscus in verzuim is om tijdig heffingsrente te betalen.<sup>152</sup> De Hoge Raad acht, in afwijking van de Awb-regels, de regels van Titel 4.4 Awb van toepassing omdat er geen specifieke regeling in een wet in formele zin (zoals de Awr of de Iw 1990) geldt voor een geval als dit.

In art. 1.1.5 van de Leidraad Invordering 2008 wordt op een duidelijke manier uiteen gezet wat de rol is van de Awb en de algemene beginselen van behoorlijke bestuur. Uitgangspunt is dat de Ontvanger bij de invordering zo veel mogelijk handelt in overeenstemming met de Awb en het Besluit Fiscaal bestuursrecht, ondanks dat volgens art. 1 lid 2 Iw 1990 de toepasselijkheid van art. 3:40, titels 4.1 tot en met 4.3, art. 4:125, titel 5.2, de hoofdstuk-

148 Zie verder over deze rechtsgang Feteris 2007, p. 427 e.v.

149 Zie Tekstra, dissertatie, p. 17.

150 Zie *Kamerstukken II* 2013/14, 29 452, nr. 168.

151 Zie p. 204 van het rapport.

152 HR 20 juni 2014, *V-N* 2014/31.6.

ken 6 en 7 en afdeling 10.2.1 Awb voor het invorderingsrecht zijn uitgesloten.<sup>153</sup> Ingaande 1 juli 2013 is een belangrijkkende toevoeging in art. 1.1.5 van de Leidraad Invordering 2008 aangebracht in verband met de toepassing van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur door de Ontvanger. Op deze beginselen wordt in paragraaf 5.2. overigens nader ingegaan, vanuit bestuursrechtelijk en privaatrechtelijk perspectief. Voorheen stond in art. 1.1.5 Leidraad Invordering 2008 over dit onderwerp alleen vermeld dat de Ontvanger, naast het zo veel mogelijk handelen in overeenstemming met de Awb, bij zijn handelen de algemene beginselen van behoorlijk bestuur in acht moet nemen, ook als sprake is van privaatrechtelijke handelingen zoals beslag, executoriale verkoop e.d. Opvallend is overigens dat dit privaatrechtelijke lijstje nogal beperkt is, daar waar de Ontvanger sinds de invoering van het open systeem van invordering alle civielrechtelijke instrumenten (erbij) heeft gekregen, die aan de gewone private crediteuren toekomen. De twee voorbeelden die de Leidraad geeft zijn dus wel heel beperkt en suggereren dat het privaatrechtelijke acteren door de Ontvanger een uitzondering zou zijn. Dat is geenszins het geval. Het gebruikmaken van het privaatrecht door de Ontvanger is een sterk toenemend verschijnsel. Zie daarover hoofdstuk 7.

De toevoeging per 1 juli 2013 in art. 1.1.5 Leidraad Invordering 2008 ziet op de toetsing door de Ontvanger van onherroepelijke aanslagen. Normaal gesproken zal de Ontvanger zich niet inlaten met de vraag of de openstaande aanslagen materieel wel juist zijn, zeker niet als die aanslagen definitief zijn. Toch creëert de Leidraad ruimte voor de Ontvanger om de in te vorderen aanslagen – zij het marginaal – op hun juistheid te toetsen. Dit kan een positieve ontwikkeling genoemd worden. Na de passage over het zo veel mogelijk handelen conform de Awb door de Ontvanger en het handelen in overeenstemming met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur, wordt over de toetsing van onherroepelijke aanslagen door de Ontvanger opgemerkt:

‘Dit betekent onder meer dat als de belastingschuldige in een verzoek aan de belastingdienst aannemelijk heeft gemaakt dat er gegronde twijfels zijn bij de verschuldigdheid van een onherroepelijk geworden belastingaanslag, de Ontvanger de belastingaanslag marginaal toetst. Onder een onherroepelijk vaststaande belastingaanslag wordt in dit verband verstaan een aanslag waartegen geen beroep of bezwaar meer open staat en waarvoor evenmin een ambtshalve beoordeling is in verband met termijnoverschrijding. Wanneer bij de marginale toetsing blijkt dat een belastingaanslag in materiële zin niet verschuldigd kan worden geacht, neemt de Ontvanger voor een dergelijke aanslag geen invorderingsmaatregelen. Onder invorderingsmaatregelen worden niet alleen dwangmaatregelen zoals de tenuitvoerlegging van een dwangbevel, maar ook de verrekening van een belastingaanslag met belastingteruggaven begrepen. Uitgangspunt hierbij is dat de marginale toetsing zich beperkt tot feiten die de Ontvanger bekend zijn op het moment dat hij tot invordering overgaat. De verrekening van een belastingaanslag waarvan is gebleken dat die in materiële zin niet verschuldigd is met een belastingteruggave wordt niet ongedaan gemaakt, tenzij het verzoek daartoe heeft plaatsgevonden binnen één maand nadat de verrekening is bekendgemaakt.’

153 Zie eveneens paragraaf 2.2 voor een voorbeeld van het hinken op twee gedachten door de fiscus bij het toepassen van de Awb, betreffende de (on)mogelijkheid in concrete gevallen af te wijken van de regels van de Leidraad Invordering 2008.

## 5.2 De formele rechtskracht in het belastingrecht

Met de toetsing door de Ontvanger van onherroepelijke aanslagen, zoals in de vorige paragraaf besproken, houdt eveneens verband het leerstuk van de formele rechtskracht van belastingaanslagen. Die ziet op de werking van vaststaande aanslagen ten opzichte van derde-betrokkenen. Hierover heeft de Hoge Raad zich enkele malen uitgelaten. In de zaak die leidde tot het arrest Intertrust/Ontvanger<sup>154</sup> stelde de Ontvanger een trustbedrijf aansprakelijk op grond van onrechtmatige daad vanwege het niet betalen van kapitaalbelasting door een vennootschap waar Intertrust (voorheen MeesPierson Trust) bestuurder van was. De Hoge Raad stelt in het arrest voorop dat uit de aard van deze aansprakelijkheid voortvloeit dat de Ontvanger als schade van Intertrust niet meer kan vorderen dan het naar objectieve maatstaven te berekenen bedrag van de materiële belastingschuld. Verder vindt de Hoge Raad dat in dit geval de civiele rechter de materiële juistheid van de aanslag kapitaalbelasting dient te toetsen. Volgens de Hoge Raad kan niet worden aanvaard dat de omvang van de door de aangesproken derde te vergoeden schade zonder meer zou worden bepaald door de aanslag, waarvan hij niet langs bestuursrechtelijke weg de rechtmatigheid heeft kunnen doen vaststellen. Dat zou ook, gelet op de in de Iw 1990 geboden rechtsbescherming aan een derde die hoofdelijk aansprakelijk wordt gesteld voor een belastingschuld van een derde, niet passen in het wettelijk stelsel. De Hoge Raad geeft hiermee aan dat toepassing van het open systeem van invordering door de Ontvanger er niet toe mag leiden dat een aansprakelijk gestelde derde in een slechtere positie komt dan onder de werking van de Iw 1990.<sup>155</sup> Het standpunt van de Ontvanger, dat de inspecteur de onderliggende aanslag zou verminderen ingeval die onmiskenbaar onjuist zou zijn, vond (terecht) geen genade bij de Hoge Raad.

Dit arrest leek de deur te openen om als partij, bij wie de Ontvanger verhaal zoekt voor een belastingschuld van een ander, steeds het standpunt in te nemen dat de materiële juistheid van de onderliggende aanslagen dient te worden getoetst. Denk aan de eigenaar van een bodemzaak, waar de Ontvanger bodembeslag op heeft gelegd, die twijfel heeft over de juistheid van de aanslagen waarvoor het beslag is gelegd. Uit een kort hierna gewezen arrest inzake Dumatrust/Ontvanger<sup>156</sup> bleek echter dat de Hoge Raad dit een stap te ver vindt. Aan het arrest lag een voor Dumatrust zeer ‘zure’ casus ten grondslag, die ik hier verder niet zal bespreken.<sup>157</sup> De Hoge Raad zag om te beginnen geen grond om, op basis van de

154 HR 8 juli 2011, *JOR* 2011/285, m.nt. Tekstra, *NJ* 2011/477, m.nt. J.W. Zwemmer. Een voorganger van dit arrest vormde HR 3 februari 2006, *NJ* 2006/325, m.nt. M.R. Mok (Staat/SFR). Een interessante variant is te vinden in hof 's-Hertogenbosch 4 maart 2014, ECLI:NL:GHSHE:2014:581 (Van der Knijff q.q.), welke uitspraak in paragraaf 8.1 nader wordt besproken. Het hof vindt dat een door een curator aangesproken bestuurders (desgewenst) in de gelegenheid moeten worden gesteld om de fiscale schuld in het faillissement, waarvoor zij in privé kunnen worden aangesproken, te bestrijden, ook al zijn de onderliggende aanslagen onherroepelijk. Het gaat in die zaak om een (altijd lastige) discussie over een herinvesteringsreserve die al dan niet zou zijn vrijgevallen. De civiele rechter moet daar in deze procedure een oordeel over geven.

155 Zie echter het in paragraaf 7.1 te bespreken arrest van de Hoge Raad van 21 februari 2014 over de verjaring van een belastingaanslag in de relatie tot een op grond van onrechtmatige daad aangesproken derde.

156 HR 9 september 2011, *JOR* 2011/356, m.nt. Tekstra, *NJ* 2011/553, m.nt. J.W. Zwemmer

157 Zie daarover P.J. Wattel, ‘De fiscus en het slachtoffer’, *NJB* 2013/43, p. 2985.

hardheidsclausule van art. 63 Awr,<sup>158</sup> de Ontvanger te verplichten af te zien van diens fiscale voorrecht, aangezien dit een discretionaire bevoegdheid van de Ontvanger vormt. Daarnaast geeft de Hoge Raad aan dat als hoofdregel dient te gelden dat een derde, die wordt geconfronteerd met invorderingsmaatregelen van de fiscus, de in te vorderen aanslagen niet inhoudelijk kan betwisten. Wordt de invordering aan de civiele rechter voorgelegd, dan toetst die slechts of de invorderingsmaatregelen betrekking hebben op één of meer invorderbare/openstaande aanslagen. Een inhoudelijke toetsing zal vindt in die gevallen niet plaats, behoudens de mogelijkheid van een vermindering omdat de aanslagen – op grond van de marginale toetsing – ‘onmiskenaar onjuist’ zijn (zie de hiervoor geciteerde regeling van art. 1.1.5 Leidraad Invordering 2008). Een uitzondering op deze hoofdregel is volgens de Hoge Raad aan de orde indien de derde door de Ontvanger ‘in diens vermogen’ aansprakelijk wordt gehouden voor of in verband met het onbetaald blijven van een belastingsschuld. In dat geval zal de civiele rechter de aanslagen wel inhoudelijk kunnen beoordelen, indien en voor zover de derde die ter discussie stelt. Dit geval zal zeker aan de orde zijn bij een vordering uit onrechtmatige daad, zoals die in het arrest *Intertrust/Ontvanger*. De Hoge Raad gaat echter in het arrest *Dumatrust/Ontvanger* niet in op het geval van het bodembeslag, zodat niet duidelijk is of in die situatie de uitzondering op de hoofdregel van toepassing is, omdat de derde in diens vermogen (via het verhaal op de bodemzaak) aansprakelijk wordt gehouden door de Ontvanger. Het lijkt er op dat de Hoge Raad voor dit geval de hoofdregel zal toepassen en geen inhoudelijke toetsing wenst toe te laten.<sup>159</sup>

Het voorlopige sluitstuk van de leer van de formele rechtskracht van belastingaanslagen vormt een arrest van de Hoge Raad van 7 februari 2014.<sup>160</sup> Het (civiele) hof was in die zaak uitgegaan van de formele rechtskracht van een beschikking van de Arubaanse Raad van Beroep, terwijl de Raad zich in die beschikking onbevoegd had verklaart om over een aanslag te oordelen omdat tegen deze aanslag, houdende een ambtshalve vermindering geen rechtsmiddelen openstaan. Volgens de Hoge Raad kan hier niet worden gesproken van formele rechtskracht, omdat niet kan worden gezegd dat tegen de beschikking van de Raad een met voldoende waarborgen omklede procedure bij de Arubaanse belastingrechter heeft opengestaan.

### 5.3 De doorkruisingsleer in het belastingrecht

Naast de leer van de formele rechtskracht speelt ook de doorkruisingsleer, als bestuursrechtelijk leerstuk, een rol in het belastingrecht, mede toegespitst op het privaatrecht. Als uitgangspunt geldt voor de overheid de tweewegenleer, inhoudende dat de overheid zich in beginsel zowel van publiekrechtelijke bevoegdheden mag bedienen als van privaatrechtelijke bevoegdheden. Een correctie hierop vormt de leer van de (onaanvaardbare) doorkruising. Kort samengevat, komt de hierover ontwikkelde rechtspraak van de Hoge Raad

<sup>158</sup> Deze hardheidsclausule uit de Awr ziet overigens in beginsel op de heffingskant en niet op de invorderingskant. Veelzeggend is dat de Iw 1990 geen hardheidsclausule kent, zoals de Awr die wel kent.

<sup>159</sup> Zie mijn noot bij *Dumatrust/Ontvanger* in *JOR* 2011/356, onder nr. 3.

<sup>160</sup> HR 7 februari 2014, ECLI:NL:HR:2014:275.

op het volgende neer.<sup>161</sup> Het antwoord op de vraag of de overheid, dan wel een overheidsorgaan, in het geval dat aan haar ter behartiging van publiekrechtelijke belangen bij een publiekrechtelijke regeling bevoegdheden zijn toegekend, daartoe ook privaatrechtelijke bevoegdheden en instrumenten mag gebruiken, hangt er in eerste instantie van af of die publiekrechtelijke regeling in de beantwoording van die vraag voorziet. Is dat laatste niet het geval, dan is beslissend of gebruikmaking van de privaatrechtelijke bevoegdheden de publiekrechtelijke regeling op onaanvaardbare wijze doorkruist. Daarbij moet worden gelet op de inhoud en de strekking van de regeling, de wijze waarop en de mate waarin in die regeling belangen van de burgers zijn beschermd en op de vraag of de overheid door de gebruikmaking van de publiekrechtelijke regeling een vergelijkbaar resultaat kan bereiken als door het gebruik van een privaatrechtelijke bevoegdheid. Indien dit het geval is, is dat een aanwijzing dat er voor de overheid geen ruimte is om de privaatrechtelijke weg te volgen.

Toegespitst op het fiscale recht kan worden geconcludeerd dat in het kader van de invordering van belastingen de wetgever uitdrukkelijk heeft gekozen voor het open systeem (zie paragraaf 7.1). Daarmee is in feite de bestuursrechtelijke tweewegenleer gelegitimeerd en kan het niet snel gebeuren dat de privaatrechtelijke ‘invordering’ door de fiscus van onbetaalde belastingen, meestal via de band van de onrechtmatige daad, leidt tot een onaanvaardbare doorkruising van het publiekrecht. Uit de rechtspraak van de Hoge Raad blijkt ook dat een dergelijke doorkruising bij de fiscale invordering vrijwel niet zal spelen.<sup>162</sup> De grenzen worden slechts gesteld door de – door Financiën zelf vast te stellen en snel te wijzigen – regels van de Leidraad Invordering 2008 en de algemene beginselen van behoorlijk bestuur.<sup>163</sup> Buiten de invordering van belastingen is het beter voorstelbaar dat de doorkruisingsleer een relevant toetsingskader kan vormen. In paragraaf 1.2 werd reeds een (lopende) procedure besproken waarin de fiscus probeert bij een frauderende belastingadviseur de ‘interne kosten’ van de belastingdienst te verhalen. De Rechtbank Midden-Nederland heeft in een vonnis van eind 2013 geoordeeld dat de belastingwetgeving geen systeem kent voor het verhaal van deze kosten en dat de werkzaamheden waarvan de fiscus probeert vergoeding te vorderen (controle van aangifte en heffing van belastingen) tot de kerntaken van de belastingdienst behoort. Het langs privaatrechtelijke weg verhalen van deze kosten zou

161 Zie vooral de volgende arresten: HR 14 april 1989, *NJ* 1990/172, m.nt. C.J.H. Brunner en J.C. Schultsz (Benckiser/Staat), HR 26 januari 1990, *NJ* 1991/393 (Staat/Windmill), HR 9 juli 1990, *NJ* 1991/394, m.nt. M. Scheltema (De Pina/Helmond), HR 11 december 1992, *NJ* 1994/639, m.nt. M. Scheltema (Vlissingen/Rize; verhaal brandweerkosten) HR 30 januari 2004, *NJ* 2004/197, m.nt. J.W. Zwemmer (Ontvanger/Heerenbeek Holding) en HR 7 mei 2004, *NJ* 2005/23, m.nt. P.C.E. van Wijmen (Gemeente Heerde/Goudsmid). De hier beschreven maatstaf is mede gebaseerd op een uitspraak van de rechtbank Midden-Nederland van 12 maart 2014, *NJF* 2014/252 over de (on)mogelijkheid voor de gemeente om een civielrechtelijke schadevergoedingsvordering tegen een ex-ambtenaar in te dienen. De rechtbank vond dit een onaanvaardbare doorkruising.

162 Zie met name HR 30 januari 2004, *NJ* 2004/197, m.nt. J.W. Zwemmer (Ontvanger/Heerenbeek Holding) en HR 21 februari 2014, *JOR* 2014/154, m.nt. Tekstra, over de mogelijkheid voor de ontvanger een derde aan te spreken op grond van onrechtmatige daad terwijl de ‘onderliggende’ aanslagen reeds zijn verjaard (dit arrest nader te bespreken in paragraaf 7.1). Zie voor kritische kanttekeningen bij de rechtspraak over dit onderwerp: Vetter/Tekstra/Wattel, p. 324 e.v.

163 Zie met name rechtsoverweging 3.5 van HR 21 februari 2014, *JOR* 2014/154, m.nt. Tekstra en verder paragraaf 7.1.

volgens de rechtbank een onaanvaardbare doorkruising van de publiekrechtelijke regeling opleveren.<sup>164</sup> Het wordt interessant hoe de Hoge Raad hierover denkt.

#### 5.4 Beginselen van behoorlijk bestuur als sleutels die op alle sloten passen

Het grote belang van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur in het belastingrecht is reeds aan de orde gekomen.<sup>165</sup> Voor de stroomlijning van het civiele recht en het (fiscale) bestuursrecht via de beginselen van behoorlijk bestuur is van cruciale betekenis geweest het arrest IKON Beleidsconsulenten/Gemeente Amsterdam.<sup>166</sup> Sinds dit arrest staat vast dat alle rechters – ook de civiele rechter in het kader van onrechtmatig overheidsoptreden – het handelen van het bestuur dienen te toetsen aan de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Aldus vormen deze beginselen de sleutels die op alle sloten passen. De Hoge Raad heeft dat nog eens bevestigd in een arrest van 21 februari 2014,<sup>167</sup> handelend over de vraag of de fiscale verjaringsregels ook van toepassing zijn indien de Ontvanger een derde aansprakelijk stelt voor het mislopen van belastinginkomsten op grond van het civiele recht. De Hoge Raad overweegt in het arrest dat het open systeem van invordering inhoudt dat de Ontvanger vrij is in de keuze van de middelen die hij aanwendt om belastingsschulden in te vorderen. Dat betekent volgens de Hoge Raad dat de Ontvanger tegenover de belastingsschuldenaar ook de privaatrechtelijke bevoegdheden mag uitoefenen die hij ontleent aan zijn positie van schuldeiser, welke keuzevrijheid slechts wordt begrensd door het bepaalde in de Leidraad invordering en door de algemene beginselen van behoorlijk bestuur.

Thans worden de voor het belastingrecht belangrijke beginselen van behoorlijk bestuur kort besproken. Ik wijs er daarbij op dat deze beginselen zijn te beschouwen als een onderdeel van de categorie algemene rechtsbeginselen.<sup>168</sup> Deze categorie kent nog een aantal andere beginselen, die een meer internationaal karakter hebben en in toenemende mate (mede vanuit de EU) de Nederlandse rechtssfeer binnendringen. Een duidelijk voorbeeld daarvan is het Europeesrechtelijke verdedigingsbeginsel.<sup>169</sup> Deels overlappen de internati-

164 De overwegingen van de rechtbank lijken mij niet geheel sluitend. De rechtbank stelt nu juist vast dat er geen sprake is van een bestuursrechtelijke regeling voor het verhaal van deze kosten. Van een doorkruising kan dan ook in strikte zin geen sprake zijn. Wat de rechtbank kennelijk vooral tot uitdrukking wil brengen, is dat de kosten voor het uitvoeren van de kerntaken van de fiscus voor rekening van het Rijk dienen te blijven. Daar kan verschillend over worden gedacht. De zaak heeft enige gelijkenis met die van het privaatrechtelijke verhaal van de brandweerkosten: HR 11 december 1992, *NJ* 1994/639, m.nt. M. Scheltema (Vlissingen/Rize). Dat verhaal was echter uitgesloten in de publiekrechtelijke regeling (de Brandweerwet), wat een belangrijke aanwijzing voor de Hoge Raad vormde om aan te nemen dat privaatrechtelijk verhaal een onaanvaardbare doorkruising zou opleveren.

165 Zie paragraaf 1.2. Zie verder Tekstra, handboek, p. 78 e.v. en Vetter/Tekstra/Wattel, p. 315 e.v.

166 HR 27 maart 1987, *NJ* 1987/727, m.nt. MS.

167 HR 21 februari 2014, *JOR* 2014/154, m.nt. Tekstra, *V-N* 2014/12.19; zie verder over dit arrest paragraaf 7.1.

168 Toetsing door de Nederlandse rechter van wetten in formele zin aan algemene rechtsbeginselen (tenzij rechtstreeks voortvloeiend uit in Nederland geldende supranationale regels) lijkt nog ver in de toekomst te liggen. Zie daarover onder meer de conclusie van de A-G Niessen van 19 december 2013, weergegeven in *V-N* 2014/8.3. De Hoge Raad heeft bij arrest van 21 februari 2014, *V-N* 2014/11.2 deze zaak afgedaan met toepassing van art. 81 Wet RO.

169 Zie daarover paragraaf 6.2.



onale rechtsbeginselen de Nederlandse beginselen – denk aan het vertrouwensbeginsel<sup>170</sup>, het gelijkheidsbeginsel en het evenredigheidsbeginsel – maar zij kunnen onderling toch een andere inhoud en uitwerking hebben. Deze supranationale beginselen komen in hoofdstuk 6 nader aan bod. De in Nederland geldende beginselen van behoorlijk bestuur zijn:<sup>171</sup> het gelijkheidsbeginsel, het verbod van *détournement de pouvoir*, en het zorgvuldigheidsbeginsel.

Het gelijkheidsbeginsel heeft voor het belastingrecht een vrij specifieke invulling gekregen.<sup>172</sup> De fiscale rechter neemt niet snel een schending van dit beginsel aan, overigens ook niet bij toetsing van regelgeving aan het internationale gelijkheidsbeginsel.<sup>173</sup> De voorwaarden die voor het gelijkheidsbeginsel als algemeen beginsel van behoorlijk bestuur bij concrete handelingen van de fiscus gelden, zijn: 1. er is sprake van een bestuurshandeling van de fiscus; 2. de fiscus voert een begunstigend beleid dan wel de fiscus behandelt gelijke gevallen ongelijk met een oogmerk van begunstiging; 3. er is een meerderheid van met het betreffende geval vergelijkbare gevallen waarin een juiste wetstoepassing achterwege is gebleven (de meerderheidsregel); en 4. er bestaat voor de inbreuk op het gelijkheidsbeginsel geen objectieve en redelijke rechtvaardiging.

Relevant is eveneens het verbod van *détournement de pouvoir*: de fiscus mag zijn bevoegdheden niet gebruiken voor andere doelen dan waarvoor zij zijn toegekend. Dit beginsel is uitdrukkelijk neergelegd in art. 3:3 Awb.<sup>174</sup> Verwant hieraan is het verbod van willekeur: de fiscus moet, alle belangen in aanmerking genomen, in redelijkheid tot een bepaalde handelwijze/beslissing zijn gekomen. Een ander beginsel van behoorlijk bestuur vormt het rechtszekerheidsbeginsel, met als belangrijke pendant het vertrouwensbeginsel. Een beroep op het vertrouwensbeginsel zal in het belastingrecht niet snel slagen, omdat de fiscale rechter daar strenge eisen aan stelt.<sup>175</sup> Van belang is verder het evenredigheids- of proportionaliteitsbeginsel. Art. 3:4 lid 2 Awb verwoordt dit beginsel aldus, dat de voor een of meer belanghebbenden (lees: belastingplichtigen) nadelige gevolgen van een besluit niet onevenredig mogen zijn in verhouding tot het met het besluit te dienen doel. Dit beginsel vindt, samen met het verbod van *détournement de pouvoir*, zijn civielrechtelijke pendant in het leerstuk van misbruik van bevoegdheid, geregeld in art. 3:13 BW. Zie daarover paragraaf 4.4.

170 Het douanerecht kent een specifieke regeling voor het vertrouwensbeginsel bij een controle door de douane: zie art. 220 lid 2, letter b, Communautair douanewetboek (CDW) en HR 20 juni 2014, *V-N* 2014/31.8 (bevroren knofook) en *V-N* 2014/31.9 (*self inflatable* matrassen).

171 Zie voor een meer uitgebreide beschrijving van deze beginselen Tekstra, handboek, p. 78-82, waar deze opsomming deels aan is ontleend.

172 Het gelijkheidsbeginsel kan een rol spelen bij de vraag of de ontvanger in het kader van de fiscale bestuurdersaansprakelijkheid van art. 36 e.v. Iw 1990 alle bestuurders aansprakelijk dient te stellen. Zie daarover Tekstra, handboek, p. 271 en Vetter/Tekstra/Wattel, p. 69.

173 Zie paragraaf 6.1.

174 *Détournement de pouvoir* vormt eveneens een onderdeel van het (civielrechtelijke) leerstuk van misbruik van recht: zie paragraaf 4.4.

175 Zie recentelijk HR 6 december 2013, *JOR* 2014/89, m.nt. Tekstra, *NJ* 2014/87, m.nt. J.W. Zwemmer (Transautex), mede handelend over de vraag of Transautex er op basis van uitlatingen van de inspecteur op mocht vertrouwen dat zij eigenbouwer was, zodat zij niet onder de inlenersaansprakelijkheid van art. 34 Iw 1990 zou vallen (hof en Hoge Raad vinden van niet). Het arrest gaat ook over stuiting van de verjaring van een belastingvordering bij een niet meer bestaande belastingschuldige. Zie daarover eveneens paragraaf 4.3.

En tot slot het zorgvuldigheidsbeginsel. Dit beginsel kent een formeel aspect en een materieel/inhoudelijk aspect.<sup>176</sup> Ondanks dat schending van het formele zorgvuldigheidsbeginsel (zie art. 3:2 Awb), waaronder begrepen zijn het motiveringsbeginsel, het beginsel van hoor en wederhoor en het beginsel van *fair play*, zich over het algemeen vrij eenvoudig laten ‘helen’, worden deze beginselen in toenemende mate met succes aan de fiscus tegengeworpen. Het materiële zorgvuldigheidsbeginsel, neergelegd in art. 3:4 lid 2 Awb, vindt in het belastingrecht steeds meer toepassing. Men zou het beginsel wellicht kunnen beschouwen als algemene weergave van hiervoor vermelde beginselen als het vertrouwensbeginsel, het evenredigheidsbeginsel en het verbod van willekeur. Daarnaast kan men stellen dat het zorgvuldigheidsbeginsel met name een civielrechtelijk getint criterium vormt, in het kader van de onrechtmatigheidstoets. De Hoge Raad lijkt de zorgvuldigheid van het handelen van de fiscus steeds kritischer onder de loep te nemen. Het beginsel van *fair play* duikt regelmatig op bij de toetsing door de rechter (of de Nationale Ombudsman) aan het handelen van de Ontvanger.<sup>177</sup>

## 5.5 Gebrekkige fiscale rechtsbescherming bij de invordering van belastingen

Het is bij de invordering van belastingen slecht gesteld met de rechtsbescherming. En dan druk ik mij mild uit. In veel gevallen is er tegen een beslissing van de Ontvanger slechts intern beroep mogelijk bij de directeur der belastingen. De fiscus blijft dit onderwerp stelselmatig stiefmoederlijk behandelen. Ik laat hier een tweetal ambtenaren van ministerie van Financiën aan het woord in een inleiding/brochure voor een door hen te geven (postacademische) cursus:

### ‘Rechtsbescherming

Bij welke instantie kan ik terecht in geval ik het met de invorderingshandelingen van de Ontvanger niet eens ben? De rechtsbescherming in de Invorderingswet 1990 is ronduit slecht geregeld. Voor de ene kwestie met je bij de belastingrechter zijn, voor de andere bij de civiele rechter en vaak houdt het bij de directeur van de Belastingdienst op. Hoe kan ik toch mijn recht halen? Er zijn ook van die incassomogelijkheden waarmee men pas geconfronteerd wordt als het ‘kwaad’ al is geschied. Denk maar aan de overheidsvordering of verrekening. Hoe verweer ik mij daartegen?’

Over de regels voor uitstel van betaling voor belastingsschulden merken de betreffende ambtenaren van Financiën het volgende op:

<sup>176</sup> Zie eveneens L.J. Boone, ‘De rol van het zorgvuldigheidsbeginsel in het fiscale bestuursrecht’, *WFR* 2013/6997, p. 497-502. Interessant is nog de vraag in hoeverre een derde een zorgplicht kan hebben jegens de fiscus. Dit speelde in het kader van art. 40 Iw 1990, die een hoofdelijke aansprakelijkheid geeft voor een verkoper van aandelen in een vennootschap met een fiscale claim die onbetaald blijft (vaak in verband met vervangingsreserves/herinvesteringsreserves, ook wel aangeduid als HIR’s). Zie daarover HR 5 oktober 2012, *JOR* 2012/380, m.nt. A.J. Tekstra. De A-G IJzerman formuleert in zijn conclusie bij het arrest een zorgplicht die is gebaseerd op het civiele recht. De Hoge Raad gaat daar in het arrest (helaas) niet op in.

<sup>177</sup> Zie voor enkele voorbeelden Tekstra, handboek, p. 80-81, inclusief voetnoot 183.

‘Waar kan ik al die ingewikkelde regeltjes vinden? Ook dient de vraag zich regelmatig aan of het beroep tegen een afgewezen uitstel bij de directeur wel zin heeft. “Het is toch allemaal één pot nat...” zo hoort men wel eens.’

Deze opmerkingen over de fiscale rechtsbescherming<sup>178</sup> staan haaks op het standpunt van hun collega Peters van hetzelfde ministerie van Financiën, die in een forumbijdrage aan het WFR stelde ‘Nederland kent een evenwichtige fiscale rechtsbescherming’.<sup>179</sup> Deze stelling is gespeend van realiteitszin, want de rechtsbescherming laat zeer te wensen over, zeker in het kader van de invordering.<sup>180</sup> In dat segment staat het er gewoonweg slecht voor. Hier is nog een lange weg te gaan.

In de volgende, voor de praktijk belangrijke gevallen bestaat de ‘rechtsbescherming’ uit het, in het laatste citaat als één pot nat aangeduide, interne beroep bij de directeur van de belastingdienst:

- Een afwijzing van een verzoek om uitstel van betaling voor openstaande belastingen, het beëindigen door de Ontvanger van een eerder verleend uitstel en het niet tijdig door de Ontvanger beslissen op een uitstelverzoek.<sup>181</sup>
- Een afwijzing van een verzoek om kwijtschelding van belastingschulden.<sup>182</sup>
- Een afwijzing van het bezwaar tegen een bodembeslag.<sup>183</sup>
- Een weigering door de Ontvanger om in te stemmen met een cessie of verpanding van een vordering op de fiscus.<sup>184</sup>

Degene die aldus beroep instelt, wordt in veel gevallen inderdaad, zoals weergegeven in het voorgaande citaat, geconfronteerd met een directeur die een weinig kritische houding zal aannemen ten opzichte van de onderliggende beslissing van de Ontvanger. De directeur zal alleen maar (marginaal) beoordelen of de Ontvanger in redelijkheid tot het betreffende besluit heeft kunnen komen.<sup>185</sup> Eventuele vlekjes in de beslissing van de Ontvanger wor-

178 Zie in dezelfde zin (een andere medewerker van de belastingdienst): F. Gill, ‘De directeur van de Belastingdienst een “quasi” beroepsinstantie’, *TFB* 2007/3, p. 20-24. Hij pleit – geheel terecht – voor het openstellen van volledig bezwaar en beroep, zoals in de Awr geregeld, ter zake van beschikkingen van de ontvanger.

179 Faustina Peters, *WFR* 2014/7035, p. 209. Gelukkig biedt Van Leijenhorst nog enig tegengas in datzelfde nummer (*WFR* 2014/7035, p. 208), maar hij beperkt zich helaas tot beroep en bezwaar onder de Awr.

180 Zie eveneens voor enkele specifieke gevallen J.J. Vetter, ‘Twee rechtstekorten in de invordering en hun implementeerbare oplossing’, *FED* 2007/25.

181 Zie Tekstra, handboek, p. 107. Art. 25.7.5 Leidraad Invordering 2008 geeft in dit verband ook een merkwaaardige regeling. Indien een herhaald uitstelverzoek wordt gedaan voor eenzelfde belastingschuld, kan de ontvanger op grond van die (beleids)bepaling dit als een beroepschrift aanmerken en naar de directeur doorgeleiden, tenzij de ontvanger aanleiding ziet een gunstiger beslissing te nemen, dan neemt hij wel zelf een nieuwe voor beroep vatbare beschikking. In de praktijk verwijst de ontvanger een nieuw uitstelverzoek standaard door, meestal zonder de verzoeker te horen, ook als sprake is van nieuwe feiten en omstandigheden. Hier ontbreekt elke rechtsbescherming.

182 Zie Tekstra, handboek, p. 119-121, waarin ik verder inga op deze onvolwaardige ‘rechtsgang’.

183 Zie Tekstra, handboek, p. 172-174 en mijn bijdrage in Faber e.a. 2009, p. 580-581.

184 Zie Tekstra, dissertatie, p. 91-92 en Tekstra, handboek, p. 218-219. Zie eveneens paragraaf 9.5.

185 Het gebeurt steeds vaker dat de directeur er op aandringt dat het horen van de ‘klager’, een regel uit de Awb die de fiscus dient na te leven, telefonisch zal geschieden. De klager krijgt dan een mobiel nummer van een ambtenaar van de afdeling en dient die zelf te bellen. Regelmatig wordt een verkeerd nummer doorgegeven of is de betreffende persoon niet aanwezig.

den door de directeur weggewerkt, het beroep wordt afgewezen en de fiscus gaat over tot de orde van de dag. Voor de civiele rechter is hier, als restrechter, slechts een beperkte taak weggelegd, nog los van het ervaringsfeit dat deze rechter over het algemeen nogal makkelijk de fiscus pleegt te volgen. Een klacht bij de Nationale Ombudsman behoort wel tot de mogelijkheden, maar ook dat levert een beperkte procesgang op. Het is onbegrijpelijk – en ook tekenend voor de dominante positie van (de invorderaars bij) het ministerie van Financiën – dat er geen daadwerkelijke actie wordt ondernomen om een einde te maken aan deze ‘belabberde’ rechtsbedeling bij de invordering van belastingen, die het Nederlandse rechtssysteem onwaardig is. Het volgende citaat heeft helaas niets aan actualiteit ingeboet:<sup>186</sup>

‘Als het gaat om de veiligstelling van de eigen bijzondere bevoegdheden als schuldeiser, benadrukt de regering juist het publiekrechtelijke karakter van de invordering, maar als het gaat om het buiten de deur houden van de verhoogde rechtsbescherming van de Awb voor de belastingsschuldige of aansprakelijkgestelde, wordt het civielrechtelijke karakter van de invordering benadrukt. Dat doet opportunistisch aan.’

In het verlengde van deze gebrekkige rechtsbedeling bij de invordering door de Ontvanger, ligt de uitsluiting van art. 3:40 Awb voor de invordering van belastingen (zie art. 1 lid 2 Iw 1990). Art. 3:40 Awb bepaalt kort en bondig dat een (bestuursrechtelijk) besluit niet in werking treedt voordat het is bekendgemaakt. Deze eis wordt dus niet gesteld aan de besluiten/beschikkingen van de Ontvanger. Dat is hoogst merkwaardig. Het ministerie van Financiën beroept zich in dit verband op de massaliteit van het invorderingsproces, maar dat komt mij niet overtuigend voor. Het mag toch als basisvereiste worden beschouwd dat een besluit van of namens de overheid pas zijn werking kan hebben indien het aan de geadresseerde van het besluit kenbaar is gemaakt. Een voorbeeld van dit manco in de invordering ziet op de verrekening door de fiscus op de voet van het speciale fiscale verrekeningsregime van art. 24 Iw 1990. Ook hier vindt de wetgever dat de verrekening als zijn effect kan hebben voordat de belastingplichtige daarvan in kennis is gesteld door de Ontvanger. In de Leidraad Invordering 2008 (art. 24.4) wordt zelfs gesteld dat het achterwege laten van een bekendmaking van de verrekening niet tot gevolg heeft dat de verrekening ‘nietig’ is.<sup>187</sup> Gelukkig is de rechter bereid in voorkomende gevallen de regel van art. 3:40 Awb op de invordering van toepassing te achten.<sup>188</sup>

186 Vetter/Tekstra/Wattel, p. 312; dit citaat nam ik eveneens op in mijn dissertatie, p. 76.

187 Zie verder Tekstra, dissertatie, p. 73-74.

188 Zie Hof's-Hertogenbosch 7 juli 2011, LJN BT8229, over de betekening van een dwangbevel in Zwitserland nadat de aanslag naar een onjuist adres was verstuurd.

## HOOFDSTUK 6

# Supranationale beïnvloeding op de grenzen van het privaatrecht en het belastingrecht

### 6.1 Algemeen

De rol van internationale en supranationale regels neemt door de jaren heen stap voor stap toe. Daarbij moet ten eerste worden gedacht aan belastingverdragen, zowel bilaterale als unilaterale verdragen. Ten tweede de nog immer in belang toenemende Europeesrechtelijke regelgeving, met name in de vorm van EU-verordeningen en EU-richtlijnen, gekoppeld aan de door het Hof van Justitie van de EU geformuleerde communautaire rechtsbeginselen (zie paragraaf 6.1). In de derde plaats spelen in het belastingrecht mensenrechtenverdragen, zoals het EVRM en het IVBPR, in toenemende mate een rol.<sup>189</sup> De werking van deze internationale en supranationale regels binnen onze rechtssfeer en de toetsing aan deze regels vindt plaats via de art. 93 en 94 Grondwet. Van belang is te melden dat art. 120 van de Grondwet de rechter verbiedt de grondwettigheid van wetten en verdragen te toetsen.<sup>190</sup> Dit impliceert bijvoorbeeld dat de rechter niet mag onderzoeken of een bepaalde wet in formele zin wel in overeenstemming is met het grondwettelijke gelijkheidsbeginsel (art. 1 Grondwet). Dit beginsel vloeit echter eveneens voort uit rechtstreeks werkende bepalingen uit mensenrechtenverdragen, met name art. 26 IVBPR, waardoor toetsing van dit beginsel aan formele wetten en verdragen toch kan plaatsvinden. Daarnaast plegen ook in belastingverdragen antidiscriminatiebepalingen te zijn opgenomen.<sup>191</sup>

De toetsing aan de mensenrechten(verdragen) hebben er vooral in de jaren tachtig en negentig van de vorige eeuw toe geleid dat de belastingrechter, met inbegrip van de Hoge Raad, regelmatig tot het oordeel dat bepaalde fiscale regels buiten toepassing moesten blijven wegens strijd met deze rechten.<sup>192</sup> Op enig moment heeft een kentering plaatsgevonden en zijn de meeste rechters, de Hoge Raad voorop, fiscale kwesties steeds marginaler

<sup>189</sup> Zie Tekstra, handboek, p. 76, met verdere verwijzingen en Niessen 2010, p. 140 e.v.

<sup>190</sup> Zie eveneens Tekstra, handboek, p. 77 en recentelijk nog de conclusie van de A-G Niessen bij HR 21 februari 2014, *V-N* 2014/11.2 (conclusie *V-N* 2014/8.3: de Hoge Raad deed de kwestie af via art. 81 Wet RO).

<sup>191</sup> Het gelijkheidsbeginsel kan ook volgen uit de toepassing van Europees recht, bijvoorbeeld in het kader van de (geüniformeerde) btw: zie HR 12 april 2013, *BNB* 2013/235, m.nt. R.H. Happé.

<sup>192</sup> Een sprekend – en ook veelbesproken – voorbeeld vormt HR 17 november 1993, *BNB* 1994/36, m.nt. P.J. Wattel, *AA* 1994, p. 526-534, m.nt. J.W. Zwemmer, over de toetsing van de fiscale aftrek van studeerkamerkosten en koffiegeld aan het discriminatieverbod van art. 26 IVBPR. De Hoge Raad achtte ten aanzien van de studeerkamerkosten een schending van dit verbod aanwezig.

gaan toetsen aan de mensenrechten.<sup>193</sup> De verdragen bieden ook veelal die mogelijkheid, doordat bijvoorbeeld het EVRM bij toetsing aan het gelijkheids- of antidiscriminatiebeginsel<sup>194</sup> de fiscale rechter – mede gegeven de belangen van de schatkist/belastingheffing – een ruime ‘margin of appreciation’ toekent.<sup>195</sup> Een recent voorbeeld van deze terughoudende toetsing vormen de procedures rond de bedrijfsopvolgingsfaciliteit (BOF) in de Successiewet. De Hoge Raad oordeelde daaromtrent in zijn arresten van 22 november 2013<sup>196</sup> dat de faciliteit op een keuze van de wetgever berust, waarvan niet gezegd kan worden dat zij evident van redelijke grond ontbloomt is.<sup>197</sup>

In het kader van de invordering van belastingen en de (punitieve) aanpak van onjuist fiscaal gedrag blijven de mensenrechtenverdragen een belangrijke rol spelen. Actueel is het onderwerp van de verstrekking van informatie aan de fiscus, of andere partijen – zoals een faillissementscurator – die deze informatie zouden kunnen (doen) gebruiken voor ‘punitieve maatregelen’, zoals strafvervolgning in het kader van faillissementsfraude of fiscale/bestuurlijke beboeting. De nationale rechter stelt hier duidelijke grenzen aan het gebruik van dit materiaal, welke grenzen worden gebaseerd op de rechtspraak van het EHRM, met name op de arresten Saunders en Chambaz.<sup>198</sup> Ook kan worden gewezen op het steeds toenemende verschijnsel dat de belastingdienst bij derden een grote hoeveelheid data uit hun administratie opvraagt, om op basis daarvan na te gaan of een bepaalde groep belastingplichtige zich wel aan de fiscale wetgeving houden. De Hoge Raad laat dit in ruime

193 Een onderwerp waar in dit verband veel over te doen is, betreft de invoering van nieuwe fiscale wetgeving met (formele of materiële) terugwerkende kracht. Zie hierover uitgebreid M.R.T. Pauwels, *Terugwerkende kracht van belastingwetgeving: gewikt en gewogen* (diss. Tilburg), Den Haag: Sdu 2009, p. 401 e.v. Uit HvJ EU van 12 december 2013, C-362/12 (Aegis), volgt dat het met terugwerkende kracht verkorten van de verjaringstermijn (zonder overgangsrecht) ten aanzien van het terugvorderen van onverschuldigd betaalde belastingen in strijd is met het EU-recht (in dit geval het doeltreffendheidsbeginsel). De Hoge Raad heeft kennelijk minder moeite met fiscale wetgeving met (materiële) terugwerkende kracht: zie bijvoorbeeld HR 20 juni 2014, *V-N* 2014/31.18 over de belastingheffing over een bovenmatige vertrekregeling, mede gebaseerd op loon over de periode vóór de invoering van de regeling. G.J. van Mulbregt merkt in zijn commentaar in *NTFR* 2014/1649 bij dit arrest veelzeggende op: “Ondertussen lijkt duidelijk dat de wetgever alle denkbare ruimte krijgt van de Hoge Raad bij de toetsing aan art. Eerste Protocol (bij het EVRM). Vrij vertaald: Zolang het doel van de wetgeving maar enigszins verdedigbaar was, doet het er nauwelijks nog toe hoe de wetgever dat doel wil bereiken. Daar is één uitzondering op, namelijk in een individueel geval sprake is van een buitensporige last.” Zie in deze lijn de arresten van de Hoge Raad over de kansspelbelasting: HR 27 juni 2014, *ECLI:NL:HR:2014:1524* en 1525.

194 De fiscale rechter is zeer terughoudend bij toetsing van regelgeving aan het internationale gelijkheidsbeginsel. Zie daarover R.E.C.M. Niessen, ‘Mensenrechtenarresten naar een Grote Kamer?’, *NTFR* 13 februari 2014, p. 1-2 en R. van der Hulle en R. van der Hulle, ‘Hoe ver strekt het in mensenrechtenverdragen opgenomen discriminatieverbod bij discriminatoire belastingwetgeving?’, *WFR* 2014/7036, p. 230-236.

195 Zie daarover onder meer H. Vording in *WPNR* 2013/6990, p. 831 en C. Bruijsten, ‘Hoe ver reiken de fundamentele rechten van de mens?’, *NTFR* 5 december 2013, p. 1-5.

196 HR 22 november 2013, *BNB* 2014/31, *V-N* 2013/59.21. Zie eveneens HR 28 maart 2014, *BNB* 2014/106, *FED* 2014/34, *V-N* 2014/16.25.

197 Hoe lastig het voor de rechter is om in dit soort kwesties een oordeel te vellen, valt te constateren bij raadpleging van de polemiek over deze BOF: H. Vording in *WPNR* 2013/6990, p. 829-833, J.L.M. Gribnau, ‘Respect voor het recht: de koninklijke weg’, *NTFR* 7 maart 2013, p. 1 e.v., W.R. Kooiman, ‘Gelijkheid in fiscalibus: mensenrecht of heffingsbeginsel’, *NTFR* 20 juni 2013, p. 1 e.v., de column van L.G.M. Stevens in *V-N* 2041/2, G.T.K. Meussen in *NTFR* 2 januari 2014, p. 1 en J.P. Boer, A.O. Lubbers en H. Vording in *WFR* 2014/7042.

198 Zie hierover mijn bijdrage aan het *Insolad* Jaarboek 2013, p. 142-145, waaraan kan worden toegevoegd HR 24 januari 2014, *NJ* 2014/70, *RI* 2014/50.

mate toe,<sup>199</sup> maar soms zijn er rechters die dit ‘grasduinen’ door de fiscus in gegevens van de burgers te ver vinden gaan in het licht van het in art. 8 EVRM neergelegde recht op respect voor hun privéleven.<sup>200</sup> Overigens blijft ook art. 6 EVRM in fiscalibus een rol spelen, al dan niet op de achtergrond. Dit blijkt bijvoorbeeld uit het Yukos-arrest van het EHRM, die zich afspeelt op het terrein van zowel het belastingrecht als het insolventierecht.<sup>201</sup>

Twee onderwerpen illustreren nog het doorlopende belang van de mensenrechtenverdragen voor de rechtsbescherming in de fiscaliteit. In een uitspraak van 14 mei 2013<sup>202</sup> oordeelde het Hof van Justitie van de EU dat het toepassen van een belastingtarief van 98% op een ontslagvergoeding van een Hongaarse ambtenaar disproportioneel is, vanwege de excessieve en individuele last die dit oplevert, zodat dit een schending van art. 1 Eerste Protocol EVRM oplevert. IJzerman, fiscale A-G bij de Hoge Raad, heeft in een tweetal conclusies aangegeven – en uitvoering toegelicht – dat naar zijn oordeel een financieel onvermogene, in dit geval failliet belastingplichtige in staat moet worden gesteld (gehele of gedeeltelijke) ontheffing te krijgen van de verplichting tot het betalen van griffierecht, omdat hij anders ten onrechte van de rechter wordt ‘afgehouden’, hetgeen onder meer strijdig is met de mensenrechten.<sup>203</sup>

Vanuit meer ‘reactionaire’ hoek komt het pleidooi om de toetsing van nationale wetgeving aan mensenrechten weg te halen bij de rechter en over te laten aan het parlement.<sup>204</sup> Dit zou, los van de constatering dat het parlement niet bijzonder geëquipeerd lijkt te zijn voor een dergelijke beoordeling en het nu juist de taak van de rechter is om in een specifieke zaak een toetsing aan de rechtsregels uit te voeren, een grote stap terug zijn in de tijd. De voorstellen zouden leiden tot een wijziging van de Grondwet.

199 Zie onder meer HR 10 december 1974, *NJ* 1975/178 (Stad Rotterdam), HR 28 januari 1998, *BNB* 1998/147 en HR 22 september 2006, *BNB* 2007/45.

200 Ziede Voorzieningenrechter van de rechtbank Oost-Brabant 26 november 2013, ECLI:NL:RBOBR:2013:6553 (Staat/SMS Parking; door de Staat is hoger beroep ingesteld), waarover Maarten Sanders, ‘Big Data taboe voor de belastingdienst’, het Financieele Dagblad 3 januari 2014 en Priscilla de Haas in *V-N* 2014/14.0. In deze zaak wil de belastingdienst alle parkeergegevens van SMS Parking hebben, om daarin vervolgens op zoek te gaan naar ‘hits’: zie r.o. 4.17 van het vonnis. Het gaat hier dus om een fiscale *fishing expedition*, waar de Katwijkse en Volendamse vissers jaloers op kunnen zijn. Zie voorts J.J. Lamper, ‘De leaserijder en het recht op privacy’, *NTRF* 5 december 2013, p. 21-25.

201 EHRM 20 september 2011, nr. 14904/04, *FED* 2012/27. De volledige naam van Yukos is OAO Nefityanaya Kampaniya YUKOS. Zie over het arrest I. Leenders en G.H. Ulrich, ‘Is Nederland Yukos-proof?’, *TFB* 2012/8, p. 7-14. Deze zaak komt eveneens kort aan de orde in paragraaf 9.1 in verband met de faillissementsaanvraag door de fiscus en in paragraaf 5.2 bij de formele rechtskracht van belastingaanslagen.

202 HvJ EU 14 mei 2013, *NJB* 2013/2015 en *FED* 2013/79.

203 Conclusies van 26 juli 2013, ECLI:NL:PHR:2013:642, *NTRF* 2013/1959 en 1969, gevolgd door de Hoge Raad bij arrest van 28 maart 2014, *BNB* 2014/135, *V-N* 2014/16.8, *FED* 2014/41.

204 Zie het wetsvoorstel van het VVD tweede kamerlid Taverne, zoals ingediend op 6 september 2012, Kamerstukken II, 2011-2012, 33 359 en daarover onder meer de zeer kritische adviezen van de Raad van State en de Raad voor de Rechtspraak, alsmede T. Barkhuysen in *NJB* 2013/33, p. 2243 en T. Spronken in *NJB* 2013/44, p. 3059.



## 6.2 Van belang zijnde (doorwerkende) beginselen

Bij de invordering van belastingen zijn met name twee algemene rechtsbeginselen sterk in opkomst, te weten het verdedigingsbeginsel en het proportionaliteitsbeginsel. Zij zijn afkomstig uit het Europese recht.<sup>205</sup> Daarnaast doet zich een interessante ontwikkeling voor op het gebied van het leerstuk misbruik van belastingrecht, ook wel aangeduid als *fraus legis*. Ik zal deze ontwikkelingen kort beschrijven, omdat zij de positie tussen de fiscus en de belastingplichtige sterk beïnvloeden en ook van invloed kunnen zijn op de civielrechtelijke kant van de verhouding tussen de fiscus en de belastingplichtige.

Het verdedigingsbeginsel is door het Hof van Justitie van de EU definitief op de kaart gezet in het zogenoemde Sopropé-arrest, een zaak over douanerechten.<sup>206</sup> Het beginsel volgde reeds uit oudere rechtspraak van het Hof, maar is in de Sopropé-zaak uitgebouwd tot een breed omlijnd, algemeen rechtsbeginsel voor de EU, waar de lidstaten en hun organen zich aan moeten houden.<sup>207</sup> In dit arrest heeft het Hof bepaald dat de eerbiediging van de rechten van de verdediging een algemeen beginsel van gemeenschapsrecht vormt, dat van toepassing is wanneer de administratie/overheid voornemens is een bezwarend besluit ten opzichte van een bepaalde (rechts)persoon te nemen. Op grond van dit beginsel moet deze partij, voordat de administratie een beslissing neemt, in de gelegenheid worden gesteld zijn standpunt over de elementen waarop de administratie het besluit wil baseren, kenbaar te maken. In het belastingrecht geldt dit verdedigingsbeginsel zowel voor de heffingsfase als voor de invorderingsfase. Het beginsel kent de volgende onderdelen:<sup>208</sup>

- het recht om het eigen standpunt kenbaar te maken (*fair hearing*);
- het recht op geheimhouding van zakengeheimen en andere vertrouwelijke stukken;
- het recht op voldoende (tijd ter) voorbereiding van de verdediging;
- het recht op (juridische) bijstand en *legal privilege*;
- het recht om zichzelf niet te incrimeren.

Dit verdedigingsbeginsel kruipt langzaam maar zeker ons fiscale rechtssysteem binnen,<sup>209</sup> eveneens met repercussies voor de civielrechtelijke verhoudingen. De Nederlandse rechter is nog niet erg gevoelig voor een beroep op dit beginsel in de relatie belastingplichtige-

205 Zie eveneens E. Poelmann, D.M. Weber e.a., *Europese grondrechten en beginselen in het belastingrecht*, Den Haag: Sdu 2014.

206 Hof van Justitie 18 november 2008, C-349/07, *FED* 2009/2011, m.nt. J.A.R. van Eijdsden.

207 Zie J.M. van Arkel, 'Evenredig verdedigd? De (recente) ontwikkelingen van twee communautaire rechtsbeginselen in het fiscale recht', *TFB* 2012/7, p. 22.

208 Zie Van Arkel, a.w., p. 22, de noot van J.A.R. van Eijdsden in *FED* 2009/2011 en M.H.W.N. Lammers, 'Het verdedigingsbeginsel', *MBB* 2012/6. Zie eveneens art. 41 van het Europees Handvest (over de uit dit Handvest volgende beginselen: J.M. van der Vegt, 'Kroniek formeel Europees belastingrecht', *TFB* 2013/6/7, p. 45-48).

209 Zie, vooral toegespitst op de positie van de douane, B.J.B. Boersma, 'De balans na 3,5 jaar arrest Sopropé (recht op verdediging)', *TFB* 2012/5, p. 9-19. Opvallend is dat bij de (sterk toenemende) internationale uitwisseling van informatie in het kader van de belastingheffing de kennisgeving vooraf aan de belastingplichtige dreigt te worden afgeschaft: zie K.R.M. Jonas en J.A.R. van Eijdsden, 'De kennisgeving vooraf bij internationale uitwisseling van informatie verdwijnt. En daarmee de rechtsbescherming ook!', *WFR* 2013/7019, p. 1180-1188. Zie eveneens J.M. van der Vegt, 'Kroniek formeel Europees belastingrecht', *TFB* 2013/6/7, p. 48.



fiscus,<sup>210</sup> maar de verwachting is dat dit nog wel zal gaan komen. Voor de invorderingspraktijk speelt het verdedigingsbeginsel bijvoorbeeld een rol bij de vraag of de Ontvanger derden aansprakelijk kan stellen in het kader van de hoofdelijke aansprakelijkheden uit de Iw 1990 (zoals de fiscale bestuurdersaansprakelijkheid van art. 36 e.v. Iw 1990), zonder voorafgaand daaraan die derde over het voornemen daartoe te informeren en die in de gelegenheid te stellen diens standpunt kenbaar te maken.<sup>211</sup> Daarnaast dient kritisch te worden gekeken naar de praktijk waarbij de Ontvanger, zonder voorafgaande waarschuwing, tot versnelde invordering op de voet van art. 10 Iw 1990 overgaat.<sup>212</sup> Een belangrijke vraag die zich daarnaast voordoet, is welke consequenties verbonden moeten worden aan een vastgestelde schending van dit verdedigingsbeginsel. De Hoge Raad heeft daarover op 22 februari 2013 prejudiciële vragen aan het Hof te Luxemburg gesteld.<sup>213</sup>

Het evenredigheids- of proportionaliteitsbeginsel is eveneens van toenemende importantie, met name vanuit het Europees recht.<sup>214</sup> Daarnaast geldt dat ook de mensenrechtenverdragen de rechter vaak noopt tot een beoordeling of een bepaalde regeling voldoende proportioneel is. In dit verband kan worden gewezen op het arrest Gasus/Nederland uit 1995<sup>215</sup>, waarin het EHRM oordeelde dat het Nederlandse bodemrecht een inbreuk maakt op het *right of property* van art. 1 lid 1 Eerste Protocol EVRM, maar dat het, mede gegeven de belangen van de schatkist, kort gezegd niet een disproportioneel middel is. Er gaan al stemmen op dat het bodemrecht zoals het luidt sinds de invoering van de meldingsregeling van art. 22bis Iw 1990 per 1 januari 2013 niet meer aan die proportionaliteitseis voldoet. Zie hierover verder paragraaf 8.4. Het Europese evenredigheidsbeginsel is aan de orde geweest in de rechtspraak over de melding betalingsonmacht in het kader van de fiscale bestuurdersaansprakelijkheid. In een uitgebreide conclusie uit 2009 stelde de (voormalig) A-G bij de Hoge Raad Van Ballegooijen dat de meldingsregeling voor betalingsonmacht van art. 36 lid 4 Iw 1990 in strijd is met de communautaire evenredigheidsbeginsel, in ieder geval ten aanzien van de bonafide bestuurder die niet slaagt in het bewijs dat de te late melding van de betalingsonmacht hem niet valt te verwijten. De Hoge Raad achtte in het daaropvolgende arrest van 21 januari 2011 de regeling van art. 36 lid 4 Iw 1990 echter niet disproportioneel.<sup>216</sup>

210 Zie het overzicht bij Van Arkel, a.w., p. 23 e.v. en G.J. van Slooten, 'Over Sopropé en het horen in de Awb als regeling van aanvullend recht', *WFR* 2013/6983, p. 43-52.

211 Zie Hof Arnhem-Leeuwarden 5 maart 2013, *NTFR* 2013/718, R.H.B. Beune (geen schending aangenomen) en rechtbank Gelderland 14 mei 2013, *NTFR* 2013/1473, M.C.J. Kop (wel een schending van het verdedigingsbeginsel, maar volgens de rechtbank geen benadeling, waardoor de rechtbank de beschikking aansprakelijkstelling in stand laat).

212 Zie Rb. 's-Gravenhage 25 januari 2011, *NTFR* 2011/1834, m.nt. R.A. Wolf.

213 HR 22 februari 2013, ECLI:NL:HR:2013:BR0671. Het betreft hier een douanezaak. Zie voor de conclusie van de A-G van het EU Hof *V-N* 2014/13.8. Hij meent dat een schending van het verdedigingsbeginsel door de Nederlandse overheid onder omstandigheden zonder gevolgen kan blijven. Zie eveneens *NTFR* 2014/945, met commentaar van R.W.J. Kerckhoffs, die het waarschijnlijk acht dat de zaak als een nachtkars zal uitgaan.

214 Ook het Handvest van de grondrechten van de EU kan daarin een (toenemende) rol spelen: zie E. Poelmann, 'Enige fiscale raakpunten van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie', *WFR* 2014/7034, p. 150-157 en P.J. Wattel, 'Grondrechtelijke *competence creep*', *NJB* 2012/13, p. 861.

215 EHRM 23 februari 1995, LJN AV7914, *BNB* 1995/262, m.nt. M.W.C. Feteris.

216 Zie voor de conclusie van de A-G en het arrest: *JOR* 2011/68, Tekstra.

De Hoge Raad overweegt dat de regeling als doel heeft de rechten van de schatkist te beschermen, meer in het bijzonder door te bewerkstelligen dat de Ontvanger op een vroeg tijdstip op de hoogte geraakt van de betalingsmoeilijkheden van een lichaam, zodat de Ontvanger de benodigde maatregelen kan nemen ter verzekering van de inning van de belasting. Om dit te bereiken bevat de regeling een ‘krachtige stimulans’ voor de bestuurder om ervoor te zorgen dat onverwijld aan de Ontvanger mededeling wordt gedaan van betalingsonmacht. De Hoge Raad stelt daarbij dat de regeling niet verder gaat dan de wetgever voor dit doel redelijkerwijs noodzakelijk kon achten. Volgens de Hoge Raad is het voor een bestuurder als regel niet onmogelijk of uiterst moeilijk ervoor te zorgen dat in geval van betalingsmoeilijkheden tijdig mededeling daarvan aan de Ontvanger wordt gedaan. Dat de regeling ook geldt indien niet is gebleken van enig misbruik en dat de mededeling moet worden gedaan binnen de door de Iw 1990 bepaalde termijn, wil zij de bestuurder ontlasten, doet naar het oordeel van de Hoge Raad aan het voorgaande niet af. Op deze overwegingen van de Hoge Raad valt het nodige af te dingen.<sup>217</sup> Het arrest toont aan dat de Hoge Raad de belangen van de schatkist zeer hoog – zo niet alles overstijgend – acht.<sup>218</sup> Uit nieuwe rechtspraak van het Hof van Justitie<sup>219</sup> valt af te leiden dat het Hof een schending van het evenredigheidsbeginsel aanneemt bij fiscale aansprakelijkheidsbepalingen die geen ruimte laten aan partijen die te goeder trouw of niet-verwijtbaar hebben gehandeld om zich te disculperen. De disculpatiemogelijkheid van art. 36 lid 4 Iw 1990 ziet alleen maar op het verwijt van te laat melden en ziet niet op de vraag of de aangesproken derde een verwijt valt te maken ten aanzien van het kennelijk onbehoorlijke bestuur. In die zin zou bij art. 36 Iw 1990 inderdaad sprake kunnen zijn van een vorm van risicoaansprakelijkheid, die strijdig is met het evenredigheidsbeginsel.

Een ander in Europees verband doorgedrongen verschijnsel betreft het leerstuk van het misbruik van belastingrecht. Ijkpunt in deze ontwikkeling vormt het Halifax-arrest van 21 februari 2006.<sup>220</sup> In die uitspraak heeft het Hof van Justitie van de EG voor de omzetbelasting expliciet het leerstuk van misbruik van recht geïntroduceerd. Daarvoor moet, kort gezegd, aan de volgende twee voorwaarden zijn voldaan: a. er wordt een belastingvoordeel verkregen in strijd met de bedoeling van de wettelijke bepalingen en b. uit objectieve factoren blijkt dat het verkrijgen van een belastingvoordeel het wezenlijke doel is van de gebruikte constructie.<sup>221</sup> Na het Halifax-arrest heeft het EG-Hof in nieuwe arresten het leerstuk van misbruik van recht bij btw-constructies nader uitgewerkt. Van belang is onder

217 Zie mijn noot in *JOR* 2011/68, onder nr. 3.

218 De Hoge Raad volgde bij arrest van 21 september 2012, *JOR* 2012/379 eenzelfde redenering bij een toetsing van de meldingsregeling betalingsonmacht aan art. 1 Eerste Protocol EVRM. Zie voor algemene kritiek op de rechtspraak van de Hoge Raad inzake art. 36 Iw 1990: J.J. Vetter, ‘Zijn wetgeving en rechtspraak bestuurdersaansprakelijkheid nog wel van deze tijd en stuurt de Hoge Raad wel de goede kant op?’, *TFB* 2011/8, p. 14-18.

219 Met name Hof van Justitie 21 december 2011, *V-N* 2012/8.24 (Vlaamse Oliemaatschappij).

220 HvJ EG 21 februari 2006, C-255/02, *BNB* 2006/170. Het hierna volgende is deels ontleend aan mijn *JOR*-noot bij HR 10 februari 2012, *JOR* 2012/135, handelend over een btw-constructie in de ziekenhuiswereld, mede door de vorming van een fiscale eenheid omzetbelasting die naar het oordeel van de Hoge Raad misbruik van recht opleverde.

221 Zie hierover de uitgebreide conclusie van de A-G Van Hilten bij HR 10 februari 2012, *JOR* 2012/135, met name onder nr. 6 en eveneens haar conclusie bij het gelijktijdig uitgesproken arrest met LJN-nummer BQ4228.

meer het arrest inzake Weald Leasing van 22 december 2010.<sup>222</sup> Daarin heeft het Hof te kennen gegeven dat het leerstuk geen toepassing vindt indien geen sprake is van een belastingvoordeel, maar slechts van een financieringsvoordeel.

De Hoge Raad moest het Europese leerstuk van misbruik van recht inpassen in het Nederlandse fiscale systeem. Dit heeft de Hoge Raad gedaan door aan te sluiten bij het Nederlandse *fraus legis*-beginsel.<sup>223</sup> Dat lijkt kunstmatig, omdat de Europese doctrine van misbruik van recht een paar stappen verder gaat dan de Nederlandse *fraus legis*. De Hoge Raad heeft *fraus legis* in het kader van de omzetbelasting in het verleden nimmer toegepast. De Hoge Raad heeft als het ware een *fraus legis*-nieuwe stijl ontwikkeld, zijnde een gelijk-schakeling met het door het EG-Hof ontwikkelde leerstuk.<sup>224</sup> De gelijk-schakeling door de Hoge Raad van het *fraus legis*-criterium met het Europese misbruikcriterium heeft verder tot gevolg dat het Europese criterium niet alleen geldt voor belastingen die op Europese leest zijn geschoeid, zoals de omzetbelasting en een deel van de vennootschapsbelasting, maar voor alle Nederlandse belastingsoorten. Steeds moet worden gezien wat het doel en de strekking van de onderliggende fiscale wetgeving is. Het leerstuk van *fraus legis* is aldus, dankzij het Europese recht, nieuw leven ingeblazen. Wij zullen er naar verwachting nog veel van horen.<sup>225</sup> Dit Europese leerstuk van misbruik van belastingrecht staat overigens geheel los van het civielrechtelijke leerstuk van misbruik van recht (art. 3:13 BW) dat ook een rol kan spelen in de relatie fiscus-belastingplichtige. Zie over het civielrechtelijke rechtsmisbruik in deze relatie paragraaf 4.4.

222 HvJ EG 22 december 2010, *V-N* 2011/8.18, *NTFR* 2011/81.

223 Zie met name HR 10 februari 2012, *JOR* 2012/135, Tekstra, *NTFR* 2012/639 en *V-N* 2012/12.23. Nederland kent nog het aan *fraus legis* verwante leerstuk van de richtige heffing (art. 31 e.v. Awr), maar dat is in de vergetelheid geraakt.

224 Zie eveneens R.E.C.M. Niessen, 'Fraus legis in de 21e eeuw', *NTFR* Beschouwingen 2011/2, p. 5-10 en M. Chin-Oldenziel en M. Belkaid-Koubia, 'Fraus legis, het normvereiste geanalyseerd', *WFR* 2013/7028, p. 1492-1498. In HR 7 februari 2014, *V-N* 2014/9.12, de procedure waarin de fiscus – zonder succes – probeerde te bewerkstelling dat eigen vermogen in een vennootschap (aandelenkapitaal) fiscaal zou worden gekwalificeerd als vreemd vermogen, werd subsidiair door de fiscus nog gesteld dat sprake zou zijn van *fraus legis* en daarmee strijdigheid met de Wet op de vennootschapsbelasting. De Hoge Raad overwoog: "Deze stelling wordt verworpen. In het systeem van de Wet ligt besloten dat een belastingplichtige keuzevrijheid heeft bij de financiering van een vennootschap waarin zij deelneemt. Benutting van die keuzevrijheid vormt, mede in aanmerking genomen de strekking van de deelnemingsvrijstelling, geen handelen in strijd met doel en strekking van de Wet." Dit arrest is eveneens aangehaald in paragraaf 4.2.

225 Zie het themanummer Misbruik van het recht van het Tijdschrift Fiscaal Ondernemingsrecht van maart 2013 en HR 15 maart 2013, *NTFR* 2013/699 (het ontgaan van overdrachtsbelasting door het aangaan en een dag later weer ontbinden van een geregistreerd partnerschap is *fraus legis*/wetsontduiking). In de HIR-arresten van 23 mei 2014, *V-N* 2014/26.12-18 is de Hoge Raad de fiscus te hulp geschoten met toepassing van het leerstuk van *fraus legis*. De AG Wattel adviseerde in deze zaken de tekst van de wet te volgen, aangezien het antimisbruikwetgeving betreft.



## HOOFDSTUK 7

# Het open systeem van invordering: de ontvanger als een civiele pionier?

### 7.1 De Big Bang

Een belangrijke trendbreuk deed zich voor in 1990, met de invoering van de Iw 1990. De overheid besloot toen de Ontvanger in het kader van de invordering van belastingen, naast het uitgebreide arsenaal van invorderingsmogelijkheden van de Iw 1990 zelf, dezelfde bevoegdheden toe te kennen als een gewone crediteur. Dit zogenoemde open systeem van invordering was aanvankelijk neergelegd in art. 3 lid 2 Iw 1990. Per 1 juli 2009 is het uitgangspunt van het open systeem van toepassing verklaard op alle bestuursrechtelijke geldschulden en als zodanig neergelegd in art. 4:124 Awb. Voor de hoofdelijke aansprakelijkheden uit hoofdstuk VI Iw 1990 volgt het open systeem uit art. 32 lid 1 Iw 1990. Daarin staat dat de bepalingen van hoofdstuk VI, behoudens voor zover anders is vermeld, onverlet laten het bepaalde met betrekking tot de aansprakelijkheid in enige ander wettelijke regeling. Daarbij kan met name worden gedacht aan een aansprakelijkheid op grond van een onrechtmatige daad jegens de Ontvanger, zoals aan de orde was in het in de volgende alinea's te bespreken arrest van de Hoge Raad over de verjaring. In het kader van dit boek zullen niet alle aspecten van het open systeem worden besproken.<sup>226</sup> Inmiddels kan worden geconstateerd dat de invoering van het open systeem – en de ruimte die de rechter (lees: de Hoge Raad) in dat kader geeft – mede gekoppeld aan de zeer uitgebreide bevoegdheden die de Ontvanger aan de Iw 1990 kan ontnemen, de Ontvanger inmiddels tot een 'omnipotente' partij heeft gemaakt. De Ontvanger wordt bij diens invorderings- en incassoactiviteiten in feite vrijwel niet meer belemmerd. Lukt het de Ontvanger niet om via de Iw 1990 tot incasso van een belastingschuld over te gaan, dan kan altijd nog het civiele recht in stelling worden gebracht.<sup>227</sup> In sommige gevallen slaat de Ontvanger de fiscale weg via de Iw 1990 gewoon over, om meteen de civiele weg te volgen.

Begin 2014 heeft de Hoge Raad de sluizen van het open systeem (nog) verder open gezet, in een procedure waarin de Ontvanger een belastingadviseur aansprak op grond van onrechtmatige daad, (kort gezegd) wegens het meewerken aan constructies waarmee werd geprofiteerd van vervangingsreserves<sup>228</sup> terwijl de in verband daarmee op te leggen belastingaanslagen niet werden voldaan.<sup>229</sup> De Ontvanger kon kennelijk niet één van de vele hoofdelijke aansprakelijkheden van de Iw 1990 in stelling brengen, zodat voor de civiele

<sup>226</sup> Zie in uitgebreide zin Tekstra, handboek, p. 56 e.v. en Vetter/Tekstra/Wattel, hoofdstuk 11 (open systeem algemeen) en p. 324 e.v. (het open systeem in relatie tot de algemene beginselen van behoorlijk bestuur en de twee wegenleer).

<sup>227</sup> Zie over de 'koerswijziging' door de ontvanger van het fiscale systeem naar het civiele systeem, of andersom: Tekstra, handboek, p. 59 e.v.

<sup>228</sup> Tegenwoordig aangeduid als herinvesteringsreserve of HIR.

<sup>229</sup> HR 21 februari 2014, *JOR* 2014/154, m.nt. Tekstra, *V-N* 2014/12.19, *NJ* 2014/202, m.nt. J.W. Zwemmer, *FED* 2014/52, m.nt. E.B. Pechler.

weg werd gekozen. Tijdens de civiele procedure tegen de belastingadviseur verjaarden de onderliggende belastingaanslagen. De belastingadviseur stelde zich op het standpunt dat daarmee ook de civiele vordering van de Ontvanger zou zijn vervallen. Voor die stelling waren ook diverse aanwijzingen voorhanden in de wetsgeschiedenis van de Iw 1990 en de Leidraad Invordering 2008. De Hoge Raad wil hier echter niet van weten. In algemene zin overweegt het college:

‘Het in art. 3 lid 2 (oud) Iw 1990 neergelegde “open systeem” houdt in dat de Ontvanger vrij is in de keuze van de middelen die hij aanwendt om belastingschulden in te vorderen. Dat betekent dat hij tegenover de belastingschuldenaar ook de privaatrechtelijke bevoegdheden mag uitoefenen die hij ontleent aan zijn positie van schuldeiser.

Zijn keuzevrijheid wordt slechts begrensd door het bepaalde in de Leidraad Invordering 1990 en door de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. In HR 28 juni 1996, ECLI:NL:HR:1996: ZC2120, NJ 1997/102 (Van Maarseveen c.s./Ontvanger), is geoordeeld dat de bevoegdheden van een schuldeiser – en dus ook van de Ontvanger – zich mede uitstrekken tot maatregelen om tegen verkorting van zijn verhaalsrecht op te komen. Het stelsel van art. 3 lid 2 (oud) Iw 1990 laat derhalve toe dat de Ontvanger schadevergoeding vordert van een derde zoals [eiser] op de grond dat deze onrechtmatig de invordering van belastingschulden heeft verhinderd. Opmerking verdient dat hetzelfde geldt voor het thans geldende art. 4:124 Awb (...).’

De Hoge Raad voegt hier aan toe art. 3 lid 2 (oud) Iw 1990 en thans art. 4:124 Awb niet meebrengen dat voor de uitoefening van de privaatrechtelijke bevoegdheden door de Ontvanger andere regels gelden dan uit het privaatrecht voortvloeien. Dit betekent volgens de Hoge Raad dat voor een door de Ontvanger ingestelde vordering tot vergoeding van schade wegens onrechtmatige daad – tegen de belastingschuldige of tegen een derde – de verjaringsregels van het BW gelden. De Hoge Raad onderzoekt vervolgens of uit de Leidraad Invordering<sup>230</sup> voortvloeit dat de Ontvanger zijn privaatrechtelijke bevoegdheden (voor een geval als dit) niet onverkort mag uitoefenen. Toetsing van de van belang zijnde regels van de Leidraad leidt in de ogen van de Hoge Raad tot de conclusie dat die regels de Ontvanger niet beperken.<sup>231</sup>

Door de Hoge Raad wordt verder overwogen dat evenmin grond bestaat voor het oordeel dat beginselen van behoorlijk bestuur steeds meebrengen dat de Ontvanger geen vordering als de onderhavige mag instellen, of een reeds aangevangen procedure moet staken, na verjaring van de belastingschuld waarvan het verhaal onrechtmatig is verhinderd. Weliswaar volgt uit de Leidraad<sup>232</sup> dat de Ontvanger bij zijn keuze voor gebruikmaking van civielrechtelijke in plaats van fiscale bevoegdheden het belang van de invordering moet afwegen tegen de belangen van de belastingschuldige en eventuele derden, maar daaruit volgt volgens de Hoge Raad nog niet dat de belangen van zodanige derden steeds moeten worden

230 In deze procedure toetst de Hoge Raad nog aan de Leidraad Invordering 1990, die intussen is vervangen door de Leidraad Invordering 2008, onder aanpassing van art. 27.2 ten opzichte van het voorheen geldende art. 27 par. 2, waaraan de Hoge Raad in het arrest toetst.

231 Zie voor kritiek op de in dit verband door de Hoge Raad gevolgde redenering mijn noot bij dit arrest in de *JOR*.

232 Zie thans art. 3.1 Leidraad Invordering 2008.

ontzien. Ook overigens valt naar het oordeel van de Hoge Raad niet in te zien waarom enig beginsel van behoorlijk bestuur zou meebrengen dat de Ontvanger steeds of in beginsel gehouden is de belangen te ontzien van derden die door onrechtmatig handelen zijn verhaal hebben belemmerd. De Hoge Raad voegt daar aan toe dat wat betreft een verjaringskwestie als de onderhavige nog opmerking verdient dat de identiteit van een zodanige derde langdurig voor de fiscus verborgen kan zijn gebleven. Dit maakt het in de redenering van de Hoge Raad temeer gerechtvaardigd om tot uitgangspunt te nemen dat de Ontvanger zijn bevoegdheid tot verhaal van schade kan uitoefenen totdat de rechtsvordering volgens art. 3:310 BW is verjaard. Het arrest lijkt te gaan leiden tot rechtsongelijkheid.<sup>233</sup> De vraag is of de Hoge Raad zich dat heeft gerealiseerd.

Het arrest heeft inmiddels alweer geleid tot een wijziging van de Leidraad Invordering 2008. Per 1 juli 2014 wordt in art. 27.7 van de Leidraad bepaald dat na het intreden van de verjaring van een belastingvordering de Ontvanger geen gebruik maakt van de mogelijkheid een belastingschuld in te vorderen door middel van een dagvaarding. In de toelichting bij deze wijziging<sup>234</sup> wordt gesteld dat volgens de Hoge Raad in het hiervoor behandelde arrest van 21 februari 2014 de regeling in de Leidraad, zoals door de Hoge Raad getoetst, alleen op de invordering van de belastingschuld en niet op een vordering tot schadevergoeding wegens onrechtmatige daad van de belastingschuldige of een derde. Deze ‘verfijning’ wordt in de Leidraadaanpassing overgenomen. Financiën neemt op deze manier een loopje met de rechtspraak van de Hoge Raad. Art. 27.7 Leidraad Invordering 2008 heeft als kop: ‘Na verjaring geen civiele invordering’. Financiën legt nu het arrest van de Hoge Raad zo uit dat het de fiscus nog wel vrij staat een onbetaalde en verjaarde belastingschuld te verhalen bij de belastingschuldige of een derde, mits dit gaat via de band van de onrechtmatige daad. Verhaal bij een derde wordt inderdaad niet (meer) belemmerd door de regels van de Leidraad. Maar verhaal via de civiele weg bij de belastingschuldige zelf kan niet de bedoeling zijn. Daarvoor is nu juist art. 27.7 Leidraad Invordering 2008 geschreven, met de hiervoor vermelde kop, mede naar aanleiding van een toezegging tijdens de totstandkoming van de Iw 1990.<sup>235</sup> Het zou in ieder geval niet mogelijk moeten zijn de belastingschuldige nog aan te spreken op grond van onrechtmatige daad, dan wel op enige andere grond, als de belastingschuld zelf is verjaard.<sup>236</sup>

233 Zie mijn noot bij het arrest in de *JOR*, onder nr. 7.

234 Zie de *Staatscourant* van 27 juni 2014, nr. 17976.

235 Zie *Kamerstukken II* 1988/89, 20 588, nr. 6, p. 17-18: “Daarom zal in de Leidraad Invordering 1989 worden opgenomen dat nadat de verjaring is ingetreden, inning van de belastingschuld met gebruikmaking van aan de civiele rechtsvordering ontleende bevoegdheden, achterwege blijft.”

236 J. Elbers, zelf werkzaam bij de belastingdienst, merkt hierover in zijn artikel ‘Voor bevoegdheden krachtens art. 4:124 Awb gelden niet de verjaringsregels van het BW!’, *WFR* 2014/7-50, p. 698, voetnoot 31, het volgende op: ‘In theorie zou de ontvanger naar mijn mening na verjaring van de belastingschuld in sommige gevallen zelfs een onrechtmatige-daadactie tegen de belastingschuldige kunnen instellen, al lijkt mij dit in de praktijk een onaanvaardbare doorkruising van de Invorderingswet 1990.’

## 7.2 De voorsprong van de Ontvanger

Al eerder is ter sprake gekomen dat de Ontvanger bij zijn invorderingsactiviteiten beschikt over een breed arsenaal aan incassobevoegdheden.<sup>237</sup> Die geven hem een grote voorsprong op de andere crediteuren. Gedacht kan onder meer worden aan de mogelijkheid voor de Ontvanger om zichzelf door het uitvaardigen van een dwangbevel een executorialie titel te verschaffen en de mogelijkheid om onder omstandigheden tot versnelde invordering over te gaan. Daarnaast bevat de Iw 1990 bijvoorbeeld de mogelijkheid om vereenvoudigd derdenbeslag te leggen en kan de fiscus, in het kader van de zogenoemde overheidsvordering, vrij simpel beslag onder een bank leggen, zelfs op beschikbare kredietruimte. Voor beslaglegging door de Ontvanger geldt ook een andere/lagere beslagvrije voet dan ten opzichte van andere beslag leggende crediteuren. Verder geldt dat de Iw 1990 vol staat met hoofdelijke aansprakelijkheden voor anderen dan de belastingschuldigen, opgenomen in hoofdstuk VI Iw 1990. In totaal gaat het om zo'n veertig hoofdelijke aansprakelijkheden, waar regelmatig nieuwe aan worden toegevoegd. In mijn dissertatie over verrekening door de fiscus heb ik het standpunt ingenomen dat de specifieke *dwang*invorderingsmogelijkheden<sup>238</sup> zoals opgenomen in hoofdstuk III Iw 1990 voor de fiscus een voldoende instrumentarium bevatten ten behoeve van diens invordering.<sup>239</sup> Het gaat dan vooral om de art. 11 t/m 15 Iw 1990, die de kern van dwanginvorderingsmogelijkheden: die zijn op zichzelf al vergaande maar acceptabel ten behoeve van een voortvarend invorderingsproces. De overige invorderingsmiddelen uit de Iw 1990, zoals de verhaalsrechten uit hoofdstuk IV, afdeling 1 en 2, Iw 1990, die met name handelen over het bodemrecht, het bodemvoorrecht en verrekening, versterken de positie van de fiscus op een onevenredige wijze en schaden naar mijn mening te zeer de belangen van andere partijen.<sup>240</sup> Deze middelen komen mij in hun uitwerking en toepassing niet rechtvaardig voor, waarbij dient te worden bedacht dat de Ontvanger naast de dwanginvorderingsmiddelen sinds 1 juni 1990 via het open systeem van invordering ook nog eens beschikt over alle bevoegdheden van een gewone crediteur.

De overheid heeft de invoering van het open systeem van invordering voor de fiscus per 1 juni 1990 niet aangegrepen om de invorderingsmiddelen van de fiscus nog een kritisch tegen het licht te houden. Integendeel, de overheid is sindsdien druk bezig allerlei nieuwe bevoegdheden en mogelijkheden in te voeren in de Iw 1990 om de fiscus in een nog sterkere positie te brengen dan waarin hij zich al bevindt.<sup>241</sup> De overheid heeft zich de civielrechtelijke bevoegdheden toegeëigend, zonder zich kritisch af te vragen of een breed invorderingsarsenaal in de Iw 1990 dan nog wel nodig is. Gezien de wijze waarop de recht-

237 Zie eveneens Vetter/Tekstra/Wattel, p. 6-7 en Tekstra, dissertatie, p. 29-30.

238 Het woord *dwang* heb ik cursief weergegeven om te benadrukken dat ook de wetgever van de Iw 1990 zich heeft gerealiseerd hoe vergaand de invorderingsmiddelen voor de ontvanger zijn: hoofdstuk III Iw 1990 heeft ook als wettelijke aanduiding 'Dwanginvordering'.

239 Tekstra, dissertatie, p. 31. Het hierna volgende is ontleend aan de beschouwingen in dit verband uit mijn dissertatie.

240 In paragraaf 8.1 komt nog aan de orde mijn observatie dat de fiscus bij de invordering van belastingen onvoldoende actief opereert, mede omdat de medewerkers van de fiscus uitgaan van de (betwistbare) gedachte dat de ontvanger altijd wel kan terugvallen op diens sterke invorderingsmogelijkheden. Ik duid dit aan als het 'warme bad' van de fiscus.

241 De overheid lijkt in dit verband een Rupsje Nooitgenoeg: zie J.H.S.G.K. Timmermans in Faber e.a. 2009, p. 782.



spraak van de Hoge Raad over het open systeem zich ontwikkelt, dringt de gedachte zich op dat het voor de Ontvanger steeds aantrekkelijker wordt om bij de aansprakelijkstelling van derden voor belastingschulden niet de Iw 1990 te gebruiken maar het civiele recht, met name door middel van een vordering op grond van onrechtmatig daad. Over de verjaring van de onderliggende aanslagen hoeft de Ontvanger zich dan bijvoorbeeld niet meer druk te maken: zie het arrest van de Hoge Raad van 21 februari 2014, zoals hiervoor besproken aan het slot van paragraaf 7.1.

Uit een arrest van 27 september 2012 van de Hoge Raad<sup>242</sup> valt af te leiden dat bij de beoordeling van de vraag of sprake is van een ‘nieuw feit’ in de zin van art. 16 lid 1 Awr kennis van bepaalde feiten bij de Ontvanger niet kan worden toegerekend aan de inspecteur. De Hoge Raad heeft het cassatieberoep tegen het hierop gebaseerde oordeel van het hof ongegrond verklaard onder toepassing van art. 81 wet RO. Met andere woorden: kennis van de Ontvanger van bepaalde feiten belemmert de inspecteur niet in diens handelen (en andersom). Ik zou mij goed een redenering kunnen indenken waarbij de kennis van de Ontvanger, als mede-onderdeel van dezelfde belastingdienst, aan de inspecteur wordt toegerekend en kennis van de inspecteur aan de Ontvanger. Bij andere (privaatrechtelijke) rechtspersonen is een dergelijke toerekening heel gebruikelijk.

### 7.3 Civielrechtelijke grensverkenning door de fiscus

De fiscus blijft doorgaan met het verkennen van de grenzen van het open systeem en heeft daarbij duidelijk de smaak te pakken (oftewel: het smaakt naar meer). De Hoge Raad legt tot nu toe de fiscus vrijwel geen strobreed in de weg: zie het arrest over de verjaring van een belastingaanslag in relatie tot een vordering uit onrechtmatige daad door de Ontvanger, zoals besproken aan het slot van paragraaf 7.1. Een voorbeeld van het kiezen voor de civielrechtelijke route sinds het invoeren van het open systeem van invordering vormt de conservatoire beslaglegging door de Ontvanger. Dit kan met name aan de orde zijn als de fiscus bang is dat er vermogensbestanddelen bij een belastingschuldige, of een aansprakelijk gestelde derde, kunnen verdwijnen, terwijl er nog geen executoriale titels voor de Ontvanger voorhanden zijn.<sup>243</sup> De Ontvanger zal in dat geval naar de burgerlijke rechter moeten stappen om verlof te verkrijgen voor het leggen van dergelijke conservatoire beslagen. Meestal zal het dan nog niet mogelijk zijn binnen afzienbare termijn de wettelijk voorgeschreven ‘eis in hoofdzaak’ in te stellen (art. 700 lid 3 Rv). Ook hier is de Hoge Raad de Ontvanger tegemoet gekomen door in het arrest *Ontvanger/Heemhorst* te bepalen dat een belastingaanslag eveneens als eis in hoofdzaak kan gelden.<sup>244</sup> Een andere belangrijke actie voor de fiscus die voortvloeit uit het open systeem van invordering betreft de faillissementsaanvraag door de Ontvanger. Dat middel komt in paragraaf 9.1 nader ter sprake.

242 HR 27 september 2013, *NTR* 2013/1911.

243 Overigens zal het leggen van bodembeslag door de ontvanger op de voet van art. 22 lid 3 Iw 1990, dus op zaken van derden op de bodem van de belastingschuldige, alleen zijn toegestaan in de vorm van een executoriaal beslag. Dat volgt uit de tekst van art. 22 lid 3 Iw 1990 zelf, waarin staat dat sprake moet zijn van naheffingsaanslagen ter zake van de daar genoemde zakelijke belastingen.

244 HR 3 oktober 2003, *NJ* 2004/557, *V-N* 2003/50.23: zie verder *Vetter/Tekstra/Wattel*, p. 188.

Een nieuwe loot aan de stam is de poging door de fiscus om diens ‘apparataatskosten’ te verhalen op een derde die onrechtmatig heeft gehandeld. De procedure waarin de fiscus deze interne kosten probeert te verhalen op een frauderende belastingadviseur is in paragraaf 1.2 reeds uitgebreid aan de orde gekomen. Vooralsnog vindt de rechter (de Rechtbank Midden-Nederland) dat de werkzaamheden betrekking hebbende op de controle van de aangifte en de heffing van belastingen behoren tot de kerntaken van de belastingdienst, die niet voor verhaal in aanmerking komen. Verwacht mag worden dat deze kwestie uiteindelijk aan de Hoge Raad zal worden voorgelegd.

Een andere in het oog springende civielrechtelijke actie, die de laatste jaren een hoge vlucht heeft genomen, betreft het opvorderen door de fiscus van informatie via de civiele rechter. Eigenlijk betreft dit geen toepassing van het open systeem van invordering, want het is meestal niet de Ontvanger die de informatie opvraagt maar de inspecteur. In een arrest uit 2009 heeft de Hoge Raad toegestaan dat de informatieverplichting van art. 47 Awr langs civielrechtelijke weg – meestal in kort geding – wordt afgedwongen, op verbeurte van een dwangsom.<sup>245</sup> De Hoge Raad acht dit geen onaanvaardbare doorkruising van het stelsel van de Awr. In paragraaf 1.4 is reeds geschetst hoe ondanks de invoering van de informatiebeschikking per 1 juli 2011 in art. 52a Awr, bedoeld ter bescherming van de positie van de belastingplichtige, deze civielrechtelijke weg niet is afgesloten. De fiscus gaat hier onverminderd mee voort.<sup>246</sup> Op het moment dat belastingplichtigen eenzelfde gang naar de civiele rechter maken om informatie van de staat te vragen over de wijze waarop de fiscus, via een tipgever, aan bepaalde informatie is gekomen, vangen zij bot.<sup>247</sup> Een belangrijk correctiemiddel dat inmiddels door de Hoge Raad is aangebracht, houdt verband met rechtspraak van het EHRM, er op neer komend dat de door de fiscus via het civiele recht afgedwongen informatie, voor zover die valt te beschouwen als ‘wilsafhankelijk materiaal’ niet mag worden gebruikt voor *criminal charges*, zoals strafvervolgning of fiscale beboeting.<sup>248</sup> Eenzelfde beperking geldt indien een curator in een faillissement via dwangmiddelen uit de Fw, zoals gijzeling van een failliet, probeert wilsafhankelijke informatie te verkrijgen. Rechter stellen daar de voorwaarde aan dat de curator die informatie alleen mag gebruiken in het kader van de afwikkeling van het faillissement.<sup>249</sup>

## 7.4 Inbreuken op het civielrechtelijke systeem door de fiscus

Er zijn diverse voorbeelden voorhanden van inbreuken op het civiele recht door de fiscale wetgeving. Dat is opmerkelijk, omdat men zou verwachten dat de wetgever er bedacht is

245 HR 18 september 2009, *BNB* 2010/21, *NTRF* 2010/2048. Zie over dit arrest onder meer S. Bharat-singh, ‘Verstrekken van informatie op straffe van een dwangsom noopt tot rechtsbescherming’, *WFR* 2010/6889/277, p. 47-54.

246 Zie bijvoorbeeld Rechtbank Limburg 15 juli 2013, *RF* 2013/72, Rechtbank Limburg 6 november 2013, *NJF* 2014, 8 en Hof Amsterdam 25 februari 2014, *ECLI:NL:GHAMS:2014:500* (appel van Rechtbank Amsterdam 6 mei 2013, *NJF* 2013, 279).

247 HR 25 oktober 2013, *NJ* 2013/559, m.nt. J.W. Zwemmer, *V-N* 2013/54.5, *NTRF* 2013/2222.

248 HR 12 juli 2013, *JOR* 2013/339, m.nt. S.M.C. Nuyten, *NJ* 2013/435, m.nt. J.W. Zwemmer, *V-N* 2013/37.7, *NTRF* 2013/1586. Zie eveneens HR 12 juli 2013, *ECLI:NL:HR:2013:BZ3640*.

249 Zie hof 's-Gravenhage 23 juli 2013, *RI* 2013/110. Zie eveneens mijn bijdrage in het *Insolad* Jaarboek 2013, p. 142-145.

dat de civielrechtelijke regels overeind blijven en niet door flankerende fiscale wetgeving worden ‘uitgekleed’. Toch is dit wel wat er gebeurt. Het ministerie van Justitie is onvoldoende alert op dit soort U-bochten van de zijde van het ministerie van Financiën, dan wel durft die geen halt toe te roepen. Een eerste voorbeeld van een dergelijke U-bocht betreft positie van de pand- en hypotheekhouders. Het ministerie van Financiën is er al sinds jaar en dag op uit om de positie van deze partijen te verzwakken, ten gunste van de positie van de fiscus. Hoewel het civiele recht het meest aangewezen ‘forum’ zou zijn om deze positie van de pand- en hypotheekhouders aan te tasten – hetgeen mij overigens een slechte zaak lijkt, maar dat is een ander verhaal<sup>250</sup> – worden de inbreuken op deze positie steeds via een achterdeur ingevoerd, vooral via fiscale wetgeving. Een recent voorbeeld daarvan vormt de meldingsregeling van art. 22bis Iw 1990, zoals die per 1 januari 2013 is ingevoerd.<sup>251</sup> Die tast de positie van de houders van pandrechten op bodemzaken in ernstige mate aan, overigens ook die van derde-eigenaren van bodemzaken. Bij de – stormachtige – totstandkoming van deze meldingsregeling, die is ingevoerd via een jaarlijks Belastingplan, zijn er nog meer inbreuken op de positie van de zekerheidsgerechtigde in het vooruitzicht gesteld. Zie het volgende citaat uit de Kamerstukken:<sup>252</sup>

‘De maatregel is wat het kabinet betreft niet bedoeld als “definitieve regeling” inzake het bodemrecht in de zin van art. 70 van de IW 1990. Dit blijkt ook uit het feit dat geen nieuwe zekerheden worden voorgesteld, zoals een wettelijk pandrecht of een fiscaal voorrecht dat in rang boven het recht van hypotheek gaat.’

Uit dit citaat blijkt dat, als het aan het ministerie van Financiën ligt, er nog meer aantastingen van het civiele recht in het verschiet liggen, uit te voeren via fiscale wetgeving. Een tweede voorbeeld van een inbreuk op het civielrechtelijke systeem door de fiscus betreft de btw-verleggingsregeling bij executie. Deze U-bochtconstructie wordt in paragraaf 9.3 nader besproken. Hier kan worden geconstateerd dat de wetgever niet bereid is tot een aanpassing in het BW, waar het probleem zich voordoet, maar de oplossing zoekt in flankerende fiscale maatregelen – in dit geval een verleggingsregeling – die slechts leidt tot een verdere complicatie van het onderwerp. Een derde voorbeeld van een fiscale inbreuk op het civielrechtelijke systeem vormt de in art. 24 Iw 1990 opgenomen regeling voor de verrekening door de Ontvanger. Een dergelijke regeling hoort in feite niet in het de fiscale wetgeving thuis en behoort te worden geïntegreerd in het civielrechtelijke verrekenings-systeem van Boek 6 BW.<sup>253</sup>

250 Zie Tekstra, dissertatie, p. 29: “Normaal gesproken worden de door deze ondernemingen en burgers aan de financierende instelling gegeven zekerheden door de overheid gerespecteerd. Op zichzelf is dat een logisch verschijnsel. Immers, als de overheid zich een sterkere positie zou toemeten dan de financiers met zekerheden, dan zou geen kredietverlening (onder normale condities) aan de ondernemingen en particulieren plaatsvinden. Het gevolg daarvan zou zijn dat de overheid veel belastinginkomsten zal mislopen, omdat er minder economische activiteit plaatsvindt.”

251 Zie over deze meldingsregeling onder meer mijn artikelen in *FIP* 2012/7, p. 228-236, *FIP* 2012/8, p. 284-288, *Ondernemingsrecht* 2013/7, p. 261-267 en *TFB* 2014/5, p. 10-14 met verdere verwijzingen en paragraaf 9.2.

252 Belastingplan 2013, 33 402, nr. 14, p. 40.

253 Zie verder Tekstra, dissertatie, met name p. 243 e.v. en paragraaf 9.5.

## 7.5 Eigenrichting door de Ontvanger

De Ontvanger heeft wel eens de neiging om juridische barrières, die hem niet welgevallig zijn, te negeren en over te gaan tot een zekere vorm van ‘eigenrichting’. In sommige gevallen probeert het ministerie van Financiën dit *contra legem* handelen van de Ontvanger te legitimeren door in de Leidraad Invordering 2008, of in andere beleidsregels op te nemen dat het handelen van de Ontvanger is toegestaan. Duidelijk moge zijn dat daarmee geen wetgeving opzij kan worden gezet. In paragraaf 4.4 gaf ik al twee voorbeelden daarvan, te weten het negeren door de Ontvanger van de schorsende werking van het verzet tegen een dwangbevel en het verzet tegen een bodembeslag, met de redenering van de fiscus dat onder omstandigheden sprake zou zijn van misbruik van recht en de fiscus om die reden de schorsende werking zou kunnen negeren, zonder de wettelijk voorgeschreven voorafgaande toestemming van de civiele rechter.

Een ander voorbeeld van eigenrichting door de Ontvanger houdt verband met de wijze van verkoop van door de fiscus beslagen zaken. De wet schrijft in art. 463 lid 1 Rv bij beslaglegging door de fiscus voor dat de fiscus dient over te gaan tot openbare verkoop van de beslagen zaken. De Hoge Raad heeft in een arrest uit 2001<sup>254</sup> ook expliciet bepaald dat dit de wettelijke voorgeschreven executiemogelijkheid voor de fiscus is. Onderhandse verkoop is alleen toegestaan indien de eigenaar van de beslagen zaken – de belastingschuldige als het diens zaken zijn, of een derde als de zaken toebehoren aan deze partij en sprake is van een bodembeslag in de zin van art. 22 lid 3 Iw 1990 – met deze wijze van verkoop instemt. In veel gevallen wordt deze instemming niet gevraagd en verkoopt de Ontvanger de zaken eigenmachtig onderhands. De Ontvanger beroept zich daarbij veelal op art. 14.1.10 Leidraad Invordering 2008, waarin staat vermeld dat de Ontvanger kan kiezen voor onderhandse verkoop als deze naar verwachting aanzienlijk meer oplevert dan de verwachte opbrengst bij openbare verkoop. Deze Leidraadbepaling staat echter op gespannen voet (lees: is strijdig met) de regeling van art. 463 lid 1 Rv.<sup>255</sup>

254 HR 24 januari 2001, *BNB* 2001/127, *V-N* 2001/9.26.

255 Zie over dit onderwerp in meer uitgebreide zin: Tekstra, ‘Onbevoegde onderhandse verkoop door de Belastingdienst van in beslag genomen zaken’, *FIP* 2010/2, p. 40-44.

## HOOFDSTUK 8

# De fiscus in het insolventierecht; algemene aspecten

### 8.1 Inleiding

De fiscus neemt in het insolventierecht in veel opzichten een bijzondere positie in. Het begint er mee dat de fiscus in de meeste insolventiegevallen een belangrijke en vaak grote crediteur is. De positie van de fiscus is versterkt door diverse voorrangrechten boven de andere – gewone – crediteuren.<sup>256</sup> Deze voorrangpositie volgt uit de wettelijke preferenties voor de fiscus, onder te verdelen in het algemene fiscale voorrecht van art. 21 lid 1 Iw 1990 en het zogenoemde bodemvoorrecht van art. 21 lid 2 Iw 1990. Een bijzonder voorrangpositie kan de Ontvanger verder ontlenen aan de figuur van het bodembeslag van art. 22 lid 3 Iw 1990. Dit betreft een verhaalsrecht op zaken van derde, die zich op de bodem van een belastingschuldige bevinden. Dit bodembeslag is al sinds jaar en dag erg omstreden, maar de fiscus wil het niet prijsgeven. Met de per 1 januari 2013 ingevoerde meldingsregeling van art. 22bis Iw 1990 is het bodemrecht van de fiscus juist versterkt (zie daarover verder de paragrafen 7.4 en 9.2).

Ondanks een insolventiesituatie zal de belastingplichtige zich in beginsel aan diens fiscale verplichtingen moeten (blijven) voldoen. Dat geldt bijvoorbeeld voor de aangifte- en informatieverplichtingen jegens de fiscus. Er wordt daarom wel gesproken van het beginsel van fiscale continuïteit bij insolventie.<sup>257</sup> Anders dan bij een faillissement of een schuldsanering natuurlijke personen (WSNP) is bij een aan de belastingschuldige verleende (voorlopige) surseance van betaling de betalingsverplichting jegens de fiscus niet ‘bevroren’ of opgeschort. Dat volgt uit art. 232 sub 1 Fw. In veel gevallen zal de Ontvanger in een surseance van betaling wel uitstel van betaling willen verlenen voor de openstaande belastingschulden, mits de belastingschuldige/sursiet de nieuw opkomende verplichtingen ‘stip nakomt’ (zie art. 25.4.4 Leidraad Invordering 2008). Ten aanzien van het fiscale kwijtscheldingsbeleid geldt dat het voor de fiscus in beginsel niet uitmaakt of de kwijtschelding plaats vindt in het kader van een gerechtelijk of buitengerechtelijk akkoord. Wel stelt de fiscus voor toetreding aan een crediteurenakkoord de voorwaarde dat alle andere crediteuren met het akkoord instemmen, waarbij de fiscus tenminste het dubbele percentage van de gewone crediteuren moet ontvangen.<sup>258</sup>

<sup>256</sup> Zie over deze voorrangpositie verder in uitgebreide zin: Tekstra, handboek, hoofdstuk 5 en Vetter/Tekstra/Wattel, hoofdstuk 9 en 14. Zie eveneens paragraaf 9.2. De Commissie Insolventierecht heeft in het kader van het Voorontwerp Insolventiewet geadviseerd de preferente positie van de fiscus te laten vervallen en, vooruitlopend daarop, de fiscus steeds een dubbel percentage te geven ten opzichte van de concurrente crediteuren: zie het Voorontwerp Insolventiewet, p. 152-153

<sup>257</sup> Zie verder Tekstra, handboek, p. 4 e.v.

<sup>258</sup> Zie over kwijtschelding door de fiscus verder Tekstra, handboek, p. 108 e.v. en Vetter/Tekstra/Wattel, hoofdstuk 8.

De vaststelling van fiscale vorderingen in een faillissement gaat in feite buiten de verificatieprocedure in een faillissement om. Als een curator het met een bepaalde aanslag niet eens is, dient hij of zij volgens de fiscale regels bezwaar of beroep daartegen te maken. Het is niet mogelijk de aanslag te betwisten tijdens de verificatievergadering.<sup>259</sup> Art. 19 lid 3 Iw 1990 geeft de Ontvanger een specifiek opvorderingsrecht jegens een curator in het faillissement. Die dient op vordering van de Ontvanger 'penningen', die hij ten behoeve van de (failliete) belastingschuldige onder zich heeft, aan te wenden voor de betaling van de belastingschulden van de gefailleerde en is daar ook uit eigen beweging toe bevoegd. Deze bepaling, die op grond van art. 19 lid 9 Iw 1990 niet van toepassing is op belastingaanslagen ten aanzien waarvan de schuldsanering natuurlijke personen werkt, is verworden tot een dode letter.<sup>260</sup> De fiscus dient te wachten tot er voldoende middelen aanwezig zijn om, na betaling van de zogenoemde boedelschulden, de fiscale schuld te voldoen. In art. 25.4.4 Leidraad Invordering 2008 wordt daarom bepaald dat zo lang onzeker is of alle boedelschulden uit de boedel (van de failliet) kunnen worden voldaan, de Ontvanger voor de betaling van de openstaande belastingschulden uitstel van betaling verleent.

Het faillissement valt nog steeds te beschouwen als de lakmoesproef van het recht, in die zin dat bij faillissement duidelijk wordt welke van de betrokken partijen de beste rechten kan claimen. Traditioneel gezien is hier sprake van een wedloop tussen de fiscus en de financiers/kredietverleners (banken, leasemaatschappijen e.d.), waar de gewone/concurrerende crediteuren meestal de dupe van worden. In dit verband is van belang dat in de rechtspraak van de Hoge Raad zowel de positie van de financiers/kredietverleners als die van de fiscus – lees 's Rijks schatkist – in hoge mate wordt beschermd.<sup>261</sup> J.J. Van Hees schrijft in dit kader over de positie van de kredietverleners (en de curatoren):<sup>262</sup>

'Zo valt op dat de Hoge Raad de lijn heeft voortgezet om de belangen van kredietverleners hoger te stellen dan de belangen van andere schuldeisers, in het bijzonder de handelscrediteuren en de fiscus. Dit uit zich onder meer in uiterst liberale rechtspraak met betrekking tot de vestiging en uitwinning van zekerheidsrechten. Deze rechtspraak heeft overigens wel een zorgwekkend neveneffect. De toegenomen reikwijdte van de ten behoeve van kredietverleners gevestigde zekerheidsrechten draagt ertoe bij dat er steeds minder opbrengsten in de boedel beschikbaar komen waaruit de kosten van de afwikkeling van het faillissement kunnen worden voldaan. Curatoren worden steeds vaker geconfronteerd met lege boedels, waaruit het hun toekomende salaris niet of slechts gedeeltelijk kan worden voldaan. Dit leidt tot het ongewenste gevolg dat er onvoldoende prikkel is voor curatoren om dergelijke faillissementen adequaat af te wikkelen en er minder advocaten bereid zijn benoemingen als curator te aanvaarden.'

In zijn noot bij het Danvo-arrest<sup>263</sup> – een zaak over het bodemvoorrecht van de fiscus versus het vuistloze pandrecht van de bank – gaat Verstijlen als volgt in op de relatie tussen de kredietverleners, de fiscus en de handelscrediteuren:

259 Zie verder Tekstra, handboek, p. 8-12 met verdere verwijzingen. Daar wordt ook aangegeven dat (en hoe) de Commissie Insolventierecht op dit punt een gewijzigd systeem heeft voorgesteld.

260 Zie Tekstra, handboek, p. 9.

261 Zie ook paragraaf 8.5 naar aanleiding van het daar te behandelen arrest ABN AMRO Lease/Ontvanger.

262 J.J. van Hees, 'Kroniek van het insolventierecht', *NJB* 2012/15, p. 1079.

263 HR 13 december 2013, *NJ* 2014/89, zie eveneens *JOR* 2014/58, m.nt. Tekstra, *V-N* 2014/2.20, *RI* 2014/15.

‘Geldverstrekkers hebben een ijzersterke positie als het op de vestiging van zekerheden aankomt. De gedachte aan een correctie op die positie in de executiefase is al eerder opgekomen, ook bij de Hoge Raad Zie HR 1 februari 2013, NJ 2013/156, m.nt. F.M.J. Verstijlen (*Van Leuveren q.q./ING Bank*). Men kan de onderhavige beslissing zien als een bescheiden correctie, al is die enigszins arbitrair, afhankelijk van het afkondigen van een afkoelingsperiode – die toch niet als zo’n correctie was bedoeld – en zonder een erg aansprekende rechtvaardiging voor de verschillende behandeling van de pandhouder ten opzichte van de andere zekerheidsgerechtigden. En van deze correctie profiteert slechts de fiscus, die al bepaald niet onderbedeeld is. Nu de gewone (handels)crediteuren nog.’

In de landelijke pers werd begin 2014 aandacht besteed aan het beleid van de fiscus voor uitstel van betaling, zoals dat sinds 2009 vanwege de economische crisis is gevoerd.<sup>264</sup> Er werd becijferd dat op dat moment door de Ontvanger voor een bedrag van circa € 1 miljard aan uitstel van betaling was verleend. In de publicaties van het FD wordt er op gewezen dat het uitstel kan leiden tot concurrentievervalsing. Verder komt als pregnant voorbeeld het faillissement van drukkerij Thieme aan bod, waarin de belastingschulden – meer in het bijzonder de loon- en omzetbelasting – in zes maanden tijd opliepen met € 10 miljoen, terwijl de bankschuld in deze periode terugliep. In de publicaties wordt nog een suggestie gedaan om bij de fiscus, net als bij de banken, een afdeling bijzonder beheer in te stellen. De berichtgeving lijkt er op te wijzen dat de fiscus het bij bedrijven in financiële problemen stelselmatig zou afleggen tegen de financiers. Bij financiers moet overigens niet alleen worden gedacht aan de banken, maar ook aan leasemaatschappijen, factorbedrijven e.d. als verschaffers van werkkapitaal. Al snel wordt dan weer het (‘animalistische’) beeld geschetst van de *rat race* tussen de fiscus en de financiers. Ik denk dat hier sprake is van een vertekende beeldvorming. Mijn stelling is dat in de rolverdeling tussen de fiscus en de financiers die twee partijen heel goed uit elkaars vaarwater kunnen blijven, zonder dat één van hen daar schade van ondervindt.

Het belangrijkste kenmerk van de fiscale positie van een gemiddelde onderneming is dat zij inhoudingen doet van belastingen, die kort daarna aan de fiscus moeten worden aangegeven en (veelal gelijktijdig) afgedragen. De belangrijkste posten zijn de loonbelasting, inclusief de werknemerspremies, en de omzetbelasting. Voor de loonbelasting geldt dat de onderneming maandelijks brutoloonsummen beschikbaar dient te hebben ten behoeve van de werknemers. Daarvan ontvangen de werknemers het nettoloon en de inhouding dient de onderneming aan de fiscus af te dragen. Voor de omzetbelasting dient de onderneming, uitgaande van het in de meeste gevallen gehanteerde factuurstelsel, te kijken naar de in een bepaald tijdvak – meestal een maand – uitgaande en inkomende facturen. De omzetbelasting in de door de onderneming verstuurd facturen zal de onderneming dienen af te dragen en die in de inkomende facturen kan de onderneming in vooraftrek nemen. Deze twee posten worden in de aangifte omzetbelasting gesaldeerd.

<sup>264</sup> Zie met name het Financieele Dagblad van 13 en 14 maart en 10 april 2014 en mijn opinie in die krant van 7 mei 2014, getiteld ‘Zorg dat fiscus en financiers uit elkaars vaarwater blijven’. Deze opinie is in het hierna volgende mede verwerkt.



Stel dat een onderneming in een bepaalde maand een bedrag van € 1 miljoen ‘verloont’, leidende tot een nettoloonbetaling van € 600.000 en een afdrachtverplichting van € 400.000. Daarnaast wordt in dezelfde maand € 3.025.000 inclusief btw aan facturen verstuurd en voor € 1.452.000 inclusief aan facturen ontvangen. De netto-afdrachtverplichting voor de omzetbelasting zal dan over die maand € 273.000 zijn. De onderneming dient aldus binnen een maand na ommekomst van het tijdvak een bedrag van € 673.000 aan de fiscus af te dragen. Voor dit bedrag treedt de onderneming op als ‘tollenaar’ voor de fiscus. Het bedrag staat weliswaar een korte tijd, al dan niet liquide, ter beschikking van de onderneming maar behoort de onderneming niet toe. Ook de financiers laten dit bedrag buiten hun financieringsprofiel (het behoort ook niet tot de eigenlijke *cash flow*) en zullen het er mee eens zijn dat de onderneming moet zorgen dat zij in staat is deze afdracht te doen. Is zij dat niet, dan moet de conclusie zijn dat de onderneming gelden aanwendt die niet in de onderneming thuishoren. Die gelegenheid moet de onderneming niet worden geboden. Gesteld kan worden dat anders naar buiten toe een schijn van kredietwaardigheid wordt gewekt, doordat een onderneming die niet in staat is deze afdrachten van ingehouden bedragen aan de fiscus te doen toch haar activiteiten kan voortzetten.

Voor de fiscus moet het vrij eenvoudig zijn om na te gaan of de onderneming deze gelden ook tijdig naar de fiscus doorgeleidt.<sup>265</sup> Gaan wij ervan uit dat de onderneming correcte aangiften doet voor de loon- en omzetbelasting, dan is al binnen enkele dagen erna te constateren of de onderneming de gelden inderdaad voldoende heeft geparceerd om daarmee de fiscus te kunnen betalen. Zo niet, dan moet de Ontvanger spoedig actie ondernemen om deze gelden alsnog bij de onderneming weg te halen. Het lijkt mij zeer aan te bevelen dat de fiscus zich daar (meer) op gaat concentreren. Hoe langer de fiscus in dit soort gevallen wacht, hoe groter de kans dat hij inderdaad in een wedloop met andere crediteuren zoals de financiers terecht komt. Dat is naar mijn mening niet nodig als de fiscus de focus vooral gaat leggen op de maandelijkse afdrachtverplichting en uitstel niet tolereert. Ik teken daarbij nog aan dat de vennootschapsbelasting in de meeste insolventiegevallen niet aan de orde is. Zij valt daarom bijvoorbeeld ook niet onder de belastingen waarvoor het bodembeslag en de fiscale bestuurdersaansprakelijkheid geldt. Er dient uiteraard voor te worden gezorgd dat (startende) ondernemingen tijdig over fiscale nummers beschikken om de aangiften en afdrachten te verzorgen. Het heeft er in dit verband de schijn van dat de fiscus onvoldoende actief opereert in deze afdrachtperiode, mede omdat de gedachte bij de medewerkers van de fiscus leeft dat de Ontvanger beschikt over sterke invorderingsmogelijkheden, waaronder begrepen het bodemrecht, die andere crediteuren het nakijken zullen geven en dat daarnaast de curator (uiteindelijk) wel voor de belangen van de fiscus zal op-

265 In juni 2014 kwamen berichten naar buiten dat het automatiseringssysteem dat de fiscus zou moeten helpen bij onder meer de inning van belastingen (ETPM genaamd), waar ongeveer € 200 miljoen in is geïnvesteerd, slechts werkt voor 1% van de transacties en 3.5% van de geldstroom binnen de belastingdienst. Iedere burger wordt geacht, zeker ten opzichte van de fiscus, zijn betalingsverkeer op orde te hebben, maar het is voor de fiscus zelf kennelijk niet mogelijk *real time* uit het systeem te halen of een ondernemer tijdig voldoet aan zijn afdrachtverplichting. Dat is toch de crux van het invorderingsproces. De fiscus/ontvanger kan zo veel meldingsregelingen invoeren als hij wil, maar als hij zijn eigen systeem op dit punt niet op orde heeft, voegt dat weinig toe.



komen.<sup>266</sup> Het verdient daarom aanbeveling te overwegen deze positie van de fiscus zodanig te ‘saneren’ dat het duidelijk is voor de invorderingsmedewerkers van de fiscus dat zij zich (pro)actief moeten gaan opstellen.<sup>267</sup> Dit in navolging van het Duitse model zoals dat in 1999 is ingevoerd, onder intrekking van de fiscale preferentie. Zie eveneens hoofdstuk 11.

In april 2014 beantwoordde de staatssecretaris van Financiën kamervragen over het uitstelbeleid zoals dat vanaf 2009 als crisisbeleid is gevoerd.<sup>268</sup> Er blijkt door de fiscus voor een bedrag van € 1,6 miljard aan uitstel van betaling te zijn verleend. De staatssecretaris doet het voorkomen alsof er geen relatie zou zijn tussen een door de Ontvanger verleend betalingsuitstel en de latere oninbaarheid van de belastingvorderingen als gevolg van een faillissement. Uit de bij de beantwoording van de kamervragen verstrekte gegevens blijkt echter dat er tijdens de crisis grote bedragen voor de fiscus oninbaar zijn geworden. Vanaf 2007 tot en met 2013 gaat het in totaal om bijna € 5 miljard. Het loont daarom zeer de moeite na te gaan of er een relatie is met het uitstelbeleid. Zou bijvoorbeeld uit dit onderzoek blijken dat in 20% van de uitstelgevallen het uitstel is gevolgd door een faillissement, dan kan de schatkist door aanpassing van dit beleid in een nieuwe crisisperiode het verlies met € 1 miljard beperken. Het valt dan ook niet rationeel te verklaren waarom het ministerie van Financiën geen enkele bereidheid toont om naar deze vitale kwestie nader onderzoek te doen. Curatoren in faillissementen constateren dat de Ontvanger ondernemers, die later failleren, op grote schaal uitstel van betaling geven en zich daarnaast weinig pro-actief opstellen, zeker in vergelijking tot de financiers van die ondernemingen. De ambtenaren van de belastingdienst zijn ook onvoldoende toegerust om goed te kunnen beoordelen of een onderneming daadwerkelijk overlevingskansen heeft. Zij zouden zich daar ook niet mee bezig moeten houden, omdat zij zich primair moeten richten op het binnenhalen van de gelden die de onderneming ten behoeve van de fiscus heeft ingehouden en tijdig (lees: per ommekeer) dient af te dragen, omdat anders de fiscus ‘medefinancier’ van de belasting-schuldige dreigt te worden.

De hier gepropageerde variant van het *pay as you go*-systeem kan nog verder worden verfijnd door af te stappen van het huidige factuurstelsel voor de omzetbelasting. Die systematiek heeft als nadeel dat de aangiftes en afdrachten niet in de pas lopen met de daadwerkelijke betalingen en ontvangsten. Dat kan een onderneming nekken in gevallen waarin haar debiteuren door financiële problemen de betaling van de facturen voor zich uit schuiven.

266 Ik heb dit al eens eerder aangeduid als het warme bad van de fiscus, maar die opmerking werd mij van de zijde van Financiën niet in dank afgenomen. Zie *TvI* 2013/4, p. 168 (verslag van het congres Eyes on Insolvency van 18 april 2013): “Ton Tekstra (Blauw Tekstra Uding Advocaten) merkte uit het publiek op dat de fiscus eigenlijk in een warm bad van preferenties ligt. Een koud bad zou de fiscus veel actiever maken, maar met het nieuwe art. 22bis Invorderingswet is het bad alleen maar nog warmer geworden. Hier reageerde Van Eijsden op door te zeggen dat dit ‘flauwekul’ is.”

267 Wat er kan gebeuren als de ontvanger te veel achterover leunt, is te lezen in een uitspraak van Hof ’s-Gravenhage 18 maart 2014, *JOR* 2014/286, m.nt. Tekstra. Een rijkschoolhouder betaalde over een periode van meer dan een jaar de fiscus niet maar de andere crediteuren wel. Toch vond het hof dat geen sprake was van kennelijk onbehoorlijk bestuur in de zin van art. 36 lid 4 Iw 1990, kort gezegd omdat de rijkschoolhouder in die periode nog wel de (gerechtvaardigde) verwachting mocht koesteren dat in de nabije toekomst de ontstane betalingsachterstanden zullen worden ingelopen. Daarbij achtte het hof mede van belang dat de rijkschoolhouder in eerdere jaren reeds op deze wijze had gehandeld en de ontvanger daar dus van op de hoogte was.

268 Brief van de staatssecretaris van Financiën van 3 april 2014, nr. DGB/2014/1763 U en DGB/2014/1779 U, *V-N* 2014/18.14.

Het valt daarom te overwegen het factuurstelsel te vervangen door het kasstelsel. Veel andere Europese landen zijn ons daarin voorgegaan, zoals eind 2013 nog Portugal. Daarmee zouden twee vliegen in één klap worden geslagen, want de ingewikkelde regelingen van art. 29 lid 1 en lid 2 Wet OB, voor het terugvragen van de omzetbelasting bij een oninbare debiteur en de terugbetalingsverplichting van de vooraf trek, worden in dat geval overbodig. De afwikkeling van een faillissement wordt daardoor overigens aanzienlijk vereenvoudigd. Zie verder paragraaf 9.4, waar eveneens zal blijken dat het ministerie van Financiën niet eens bereid is de moeite te nemen op dit punt nader onderzoek te verrichten om de problematiek daadwerkelijk in kaart te brengen.

In dit hoofdstuk zullen nog de volgende onderwerpen worden besproken. In paragraaf 8.2 komt de invloed van het ministerie van Financiën op de Nederlandse insolventiewetgeving aan de orde. In paragraaf 8.3 bespreek ik de fiscale *overkill* in insolventiesituaties. De figuur van de faillissementsaanvraag door de fiscus wordt in paragraaf 9.1 behandeld, waarna in paragraaf 9.2 het boderecht aan bod komt. In paragraaf 9.3 besteed ik aandacht aan de verlegging van btw bij insolventie. Vervolgens wordt in paragraaf 9.4 onderzocht in hoeverre de bij insolventie de btw-afwikkeling kan worden vereenvoudigd. In paragraaf 9.5 wordt aandacht besteed aan de fiscale verrekening bij insolventie. Daarna wordt in paragraaf 9.6 ingegaan op de fiscaal- een privaatrechtelijke aspecten van de bestuurdersaansprakelijkheidsregelingen.

Als slot van deze paragraaf ga ik in op de rechtspraak op het gebied van het insolventierecht waarbij de fiscaliteit een rol speelt. In dat verband kan worden signaleerd dat het fiscale insolventierecht diverse standaardarresten heeft opgeleverd. Vooral de arresten Aerts q.q./ABN AMRO, Ontvanger/Hamm q.q. en ING/Hielkema q.q. staan te boek als echte insolventierechtelijke klassiekers, waarbij ING/Hielkema q.q. een recent arrest is en de andere twee al wat langer als *evergreens* te boek staan. Het arrest ING/Hielkema q.q. wordt in paragraaf 9.3 besproken in het kader van de werking van de btw-verleggingsregeling in faillissement. De andere twee arresten worden thans kort behandeld. In de zaak die leidde tot het arrest Ontvanger/Hamm q.q.<sup>269</sup> had de Ontvanger, met medewerking van de curator een teruggaaf aan een failliete vennootschap gedaan, waarvan later bleek dat die onjuist was. De curator weigerde terugbetaling omdat (inmiddels) sprake was van een 'lege boedel'. De Hoge Raad oordeelde dat indien een betaling aan de boedel het gevolg is van een onmiskenbare vergissing, dit bedrag zo spoedig mogelijk door de curator dient te worden terugbetaald. De Hoge Raad is in feite van mening dat een dergelijk bedrag nimmer in de boedel is gekomen. Dit standaardarrest heeft geleid tot een grote hoeveelheid vervolgrechtspraak waarin dit leerstuk verder is vormgegeven.<sup>270</sup> Deze leer van de Hoge Raad, die moeilijk valt in te passen in het systeem van de Fw en vooral lijkt te zijn ingegeven door

269 HR 5 september 1997, *NJ* 1998/437, m.nt. P. van Schilfgaarde, *JOR* 1997/102, m.nt. E.W.J.H. de Liagre Böhl en N.E.D. Faber.

270 Zie onder meer het overzicht in Polak Pannevis, *Insolventierecht* 2011, par. 11.5.4. en voor twee fiscale gevallen Rb. Haarlem 25 augustus 2010, *JOR* 2010/158, *RI* 2010/89 (Ontvanger/Frans q.q.) en Rb. Middelburg 20 april 2011, LjN BQ2485 (Van Boven q.q.: is de boedel gebaat ex art. 24 jo 313 Fw door een belastingteruggaaf?). Zie eveneens Tekstra, handboek, p. 156 over onverschuldigde betaling door de fiscus en een eventueel verlies van preferentie.

billijkheidsoverwegingen, is overigens ernstig bekritiseerd,<sup>271</sup> maar de Hoge Raad blijft de uitgezette lijn volgen.

Een ander standaardarrest betreft Aerts q.q./ABN AMRO.<sup>272</sup> In die procedure moest de Hoge Raad diverse vragen beantwoorden rond de afwikkeling van het bodemvoorrecht van de fiscus door de curator en aangeven voor welke belastingschulden het voorrecht dient. Over dit laatste onderwerp gaf de Hoge Raad aan dat moet worden gekeken naar de belastingschulden die op de datum van het faillissement van de belastingschuldige materieel zijn ontstaan. Dat deze schulden pas na het faillissement worden geformaliseerd door middel van een (naheffings)aanslag doet hier niet aan af.<sup>273</sup> Dit oordeel van de Hoge Raad leidt er onder meer toe dat de zogenaamde 29 lid 2 Wet OB-vordering van de fiscus<sup>274</sup> onder de afwikkeling van het bodemvoorrecht valt. Daarnaast moest de Hoge Raad in het arrest aangeven welke rol art. 57 lid 3 Fw aan de curator toekent bij de afwikkeling van het bodemvoorrecht. Volgens de Hoge Raad heeft art. 57 lid 3 Fw geen andere strekking dan te voorkomen dat een schuldeiser met een hoger rang dan een pand- of hypotheekhouder – zoals hier de fiscus in het kader van het bodemvoorrecht van art. 21 lid 2 Iw 1990 – deze hogere rang niet te gelde zou kunnen maken omdat de pand- en hypotheekhouder op grond van art. 57 lid 1 Fw (als separatist) zijn rechten kan uitoefenen alsof er geen faillissement is en de aldus verkregen opbrengst buiten het faillissement blijft. Daarom geeft art. 57 lid 3 Fw de curator de bevoegdheid de rechten van deze bevoorrechte crediteuren uit te oefenen. Ten aanzien van het bodemvoorrecht van de fiscus betekent dit volgens de Hoge Raad dat de curator dezelfde regels in acht dient te nemen als waartoe de Ontvanger gehouden is. In concreto betekent dit dat de curator bij de afwikkeling van het bodemvoorrecht de verhaalsvolgorde van de Ontvanger dient toe te passen, met name vastgelegd in de Leidraad Invordering, inhoudende kort gezegd dat eerst dient te worden onderzocht of de openstaande belastingschuld kan worden voldaan uit het ‘vrije actief’ van de (failliete) belastingschuldige. Dit kan aanleiding geven tot vrij ingewikkelde rekenexercities, waarvoor inmiddels computerprogramma’s beschikbaar zijn.<sup>275</sup>

Naast deze standaardarresten blijkt dat de curator bij de afwikkeling van een faillissement in toenemende mate te maken krijgt met fiscale kwesties. Soms ontkomt hij of zij er niet om daarover te procederen. De volgende procedures zijn het vermelden waard; in de toekomst zullen er vast meer volgen.

In de zaak Buijsrogge q.q./Staat<sup>276</sup> speelde een verrekeningskwestie van de kant van de fiscus. De failliete vennootschap bleek recht te hebben op een *carry back*, vanwege de terugwenteling van de in het faillissementsjaar 2003 geleden verliezen naar de jaren 2000 en

271 Zie daarover onder meer mijn artikel in de *FIP* 2013/4, p. 131-132 onder de kop: Wat te doen met de Ontvanger/Hamm-vordering?.

272 HR 26 juni 1998, *NJ* 1998/745, m.nt. P. van Schilfgaarde, *JOR* 1998/126.

273 Zie eveneens Tekstra, handboek, p. 40-41 en p. 144-145.

274 Zie Tekstra, handboek, p. 326 e.v.

275 Zie over het voorgaande in meer uitgebreide zin: Tekstra, handboek, p. 146-150.

276 Hof's-Hertogenbosch 8 september 2009, *JOR* 2010/32, m.nt. Tekstra, *TvI* 2009/6, p. 197-200, m.nt. A. van Eijsden, *V-N* 2009/49.28. De zaak is door mij in uitgebreide zin besproken in mijn dissertatie, p. 187-189.

2001.<sup>277</sup> De fiscus meende echter de belastingvorderingen per datum faillissement te kunnen verrekenen met de belastingteruggaaf. Het Hof te 's-Hertogenbosch stelde de fiscus in het gelijk, zich daarbij baserend op de verruimde verrekeningsregels van art. 53 lid 1 Fw.

Curator Vlerken<sup>278</sup> trof in een faillissement een rekening-courantvordering op de moedervennootschap van diens failliet aan (€ 430.000) en wenste tot incasso daarvan over te gaan. De vordering hield verband met toerekeningen en doorbelastingen binnen een fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting van de fiscale resultaten van de eenheid. Deze verrekeningen vielen te beschouwen als een bestendige gedragslijn. De dochtervennootschap was echter vóór haar faillissement ontvoegd uit de fiscale eenheid. Die ontvoeging gaf aanleiding tot een (belangrijk) arrest van de Hoge Raad,<sup>279</sup> waarin werd geoordeeld dat sprake was van een ontvoeging van de dochter in het zicht van haar liquidatie in de zin van art. 15ac lid 3 Wet Vpb. Dit leidde tot een ontvoegingsclaim bij de moeder voor een bedrag van € 785.310. De moeder wenste deze claim te verrekenen met haar rekening courantschuld. Ook hier mocht het Hof te 's-Hertogenbosch over oordelen en het hof stelde op dit punt vast dat de moeder inderdaad tot verrekening mocht overgaan.

Curator Huijzer<sup>280</sup> liep in een faillissement aan tegen aan paulianageval, waarbij de fiscaliteit een belangrijke rol bleek te spelen. Er werd in deze zaak, voorafgaand aan het faillissement van een vennootschap een teruggaaf vennootschapsbelasting gecedeerd aan een accountant en een advocaat. De curator achtte deze overdracht paulianeus en ging over tot vernietiging. De adviseurs kwamen onder andere met het verweer dat de belastingteruggaaf niet aan deze vennootschap toekwam. Zij zat als dochter in een fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting en dan zou de teruggaaf aan de moeder toekomen. Het hof te 's-Gravenhage trekt een vergelijking met de fiscale eenheid omzetbelasting<sup>281</sup> en neemt aan dat de teruggaaf in dit geval toch aan de dochter zou toekomen. De adviseurs hebben casuïstiek ingesteld, dus ook de Hoge Raad zal zich hierover uitlaten.

Curator Van der Knijff<sup>282</sup> kreeg in een procedure over de bestuurdersaansprakelijkheid in faillissement met een discussie over een herinvesteringsreserve (HIR) te maken. De door de curator op de voet van art. 2:248 BW aangesproken bestuurders stelden namelijk dat de fiscale schuld in het faillissement, waarvoor zij als onderdeel van het 'faillissementstekort' ex art. 2:248 lid 1 BW door de curator zijn aangesproken, niet juist zou zijn. De curator

277 Zie over deze *carry back* verder Tekstra, handboek, p. 350-352. De *carry back* voor de vennootschapsbelasting geeft sinds het belastingjaar 2012 nog slechts de mogelijkheid om één jaar terug te wentelen. Zie over de mogelijkheid van een verpanding van een *carry back* (bijvoorbeeld aan een bank): Tekstra, 'Beantwoording rechtsvraag complicaties bij verpanding van een belastingteruggaaf', *TvJ* 2012/1, p. 22-23.

278 Zie voor de uitspraak Hof 's-Hertogenbosch 28 december 2010 en 27 maart 2012, *JOR* 2012/173, m.nt. Tekstra.

279 HR 10 juni 2011, *JOR* 2011/280, m.nt. Tekstra.

280 Zie voor de uitspraak Hof 's-Gravenhage 24 december 2014, *JOR* 2014/87, m.nt. Tekstra.

281 Zie met name HR 14 februari 2003, *JOR* 2003/133, m.nt. Tekstra (Ontvanger/Gemeenschappelijke Eigendom).

282 Zie voor de uitspraak Hof 's-Hertogenbosch 4 maart 2014, ECLI:NL:GHSHE:2014:581. In een arrest van 11 maart 2014, ECLI:NL:GHSHE:2014:703 heeft hetzelfde Hof bepaald dat een curator een aansprakelijk gestelde bestuurder, op grond van de exhibitieplicht van art. 843a Rv, inzage in de administratie van de gefailleerde vennootschap moet geven om zich te kunnen verweren tegen de aansprakelijkstelling.

beriep zich op de formele rechtskracht van de betreffende aanslagen. Het Hof te 's-Hertogenbosch wijst dat beroep van de curator af en meent dat de aangesproken bestuurders de onderliggende aanslagen moet kunnen betwisten.<sup>283</sup> Vervolgens moet in de procedure door de civiele rechter een onderzoek worden gedaan naar de vraag of er al dan niet sprake was van een vervangingsvoornemen in het kader van de fiscale regels.

Een procedure die het in zich heeft om uit te groeien tot een insolventieclassieker betreft de zaak Van der Maas q.q./Heineken Nederland.<sup>284</sup> In deze zaak was Heineken Nederland verhuurder van een bedrijfspand. Zij had eveneens een pandrecht bedongen op de in dat pand aanwezige roerende zaken. Toen de pandgever/huurder failliede, oefende Heineken Nederland haar pandrecht uit, ter zake van haar huurvordering over de boedelperiode.<sup>285</sup> De executieopbrengst bedroeg € 50.000. De curator vorderde dat bedrag op met een beroep op art. 57 lid 3 Fw, met de stelling dat het bodemvoorrecht van de fiscus vóór het pandrecht van Heineken Nederland zou gaan. De rechtbank te Amsterdam wijst echter de vorderingen van de curator. Het bodemvoorrecht van de fiscus, dat de curator wenst uit te oefenen via art. 57 lid 3 Fw, gaat in rang niet boven de pandhouder (hier: Heineken Nederland) indien de pandhouder zijn recht uitoefent voor een na het faillissement ontstane boedelvordering, zijnde hier de huurvordering over de opzegtermijn. De curator is daarom volgens de rechtbank niet gerechtigd op grond van art. 57 lid 3 Fw de executieopbrengst van de verpande zaken op te eisen ter voldoening van de vordering van de fiscus.

## 8.2 De invloed van de fiscus op de insolventiewetgeving

Zoals op alle wetgeving die van invloed kan zijn op de positie van de schatkist, is de invloed van het ministerie van Financiën niet te onderschatten. Tussen 2003 en 2007 heeft de Commissie Insolventierecht (ook wel aangeduid als de Commissie Kortmann) op verzoek van de minister van Justitie gewerkt aan een nieuwe Insolventiewet ter vervanging van de huidige Faillissementswet, zoals Molengraaff die aan het einde van de negentiende eeuw ontwierp en in 1896 in werking trad. Deze wet is in zijn tijd bijzonder knap in elkaar gezet, maar heeft de tand des tijds niet overleefd. Thans is sprake van een ware lappendeken. Zie het volgende citaat van J.J. van Hees:<sup>286</sup>

‘Wie het bovenstaande overziet en zich realiseert dat er zich onder de oppervlakte van hetgeen is besproken nog veel meer afspeelt, zal snel inzien dat het Nederlandse insolventierecht tot een lappendeken is geworden. Zodra een gat ontstond of dreigde te ontstaan is daar door de wetgever snel een lap stof op genaaid. De lappen op de deken zijn bont gekleurd, afhankelijk van de belangen waaraan bij het aanbrengen vooral werd gegeven of het specifieke probleem dat voorlag. De oorspronkelijke stof is tot op de draad versleten en wordt slechts nog door de

283 Het hof verwijst hierbij onder meer naar de arresten Intertrust/Ontvanger en Staat/SFR over de uitzondering op de formele rechtskracht, die in paragraaf 5.2 nader zijn besproken.

284 Rechtbank Amsterdam 18 december 2013, *RI* 2014/31.

285 Op grond van art. 39 lid 1 Fw levert deze huurvordering over de opzegtermijn een boedelschuld op in het faillissement.

286 J.J. van Hees, ‘Kroniek van het insolventierecht’, *NJB* 2012/15, p. 1090.

lappen bijeengehouden. Het wordt tijd dat de oude deken wordt weggegooid en wordt vervangen door een modern en evenwichtig gekleurd dekbed.’

De Commissie Insolventierecht bood op 1 november 2007 een volledig Voorontwerp voor een Insolventiewet aan de minister van Justitie aan. Het project stierf echter in schoonheid, niet in de laatste plaats omdat het ministerie van Financiën er geen heil in zag. Exit Voorontwerp.<sup>287</sup>

Nogmaals Van Hees, nu over het onderwerp nieuwe insolventiewetgeving:<sup>288</sup>

‘Het is te betreuren dat de wetgever de kans die het voorontwerp biedt niet heeft aangegrepen om tot nieuwe insolventiewetgeving te komen. Het ontwerp bevat niet alleen een aantal fundamentele vernieuwingen, waaronder de vervanging van de huidige drie insolventieprocedures (het faillissement, de surseance van betaling en de schuldsaneringsregeling) door één uniforme procedure, maar geeft tevens een oplossing voor een groot aantal kwesties en onduidelijkheden die zich voordoen in de huidige insolventiepraktijk. Veel meer dan in de huidige wet is het voorontwerp gericht op het voorkomen van kapitaalvernietiging en het behoud van een eventuele onderneming van de schuldenaar. De manco’s die in het voorstel van de commissie zijn gesignaleerd zouden aan de hand van de verschenen commentaren goed te verhelpen zijn geweest. Aanpassingen aan de huidige wet, al dan niet gebaseerd op voorstellen van belangenorganisaties zoals INSOLAD, zullen altijd aan beperkingen onderhevig zijn omdat zij ingebed dienen te worden in de verouderde systematiek van de wet.’

De op 26 november 2012 afgekondigde voorstellen voor de herijking van het faillissementsrecht<sup>289</sup> moeten in dit licht worden gezien. Er wordt niet gestreefd naar een integrale hercodificatie van het insolventierecht, zoals het Voorontwerp Insolventiewet die biedt. Slechts op deelonderwerpen worden voorstellen gelanceerd, die onderling geen specifieke samenhang vertonen, laat staan een consistent geheel vormen.<sup>290</sup> Op deze manier krijgen deelbelangen de overhand. Het ministerie van Financiën is daar niet ongelukkig mee, want het kan zijn invloed blijven behouden op het ministerie al dan niet welgevallige (deel)onderwerpen. Wat met name opvalt is dat er nog op geen enkele wijze in de voorstellen rekening wordt gehouden met de steeds verder toenemende lege boedelproblematiek. Ondanks het feit dat in de herijkingsvoorstellen veel extra taken op het bordje van de curator komen (bestrijding faillissementsfraude, bestuursverbod e.d.), blijkt nergens hoe deze werkzaamheden zullen worden vergoed op het moment dat er onvoldoende financiële middelen in het faillissement beschikbaar zijn. De curatoren moeten er ernstig rekening mee houden dat, als dat onderwerp eindelijk ter sprake komt, de boodschap zal zijn, mede namens het

287 Zie verder over de gang van zaken rond het Voorontwerp Insolventiewet: Tekstra, handboek, p. 33 e.v.

288 J.J. van Hees, ‘Kroniek van het insolventierecht’, *NJB* 2012/15, p. 1080.

289 Zie de brieven van de minister van (Veiligheid en) Justitie van 26 november 2012, *Kamerstukken II* 2012/13, 29 911, nr. 74, van 27 juni 2013, *Kamerstukken II* 2012/13, 33 695, nr. 1 en van 15 november 2013, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 750 VI, nr. 31. Zie eveneens het Themanummer Herijking faillissementsrecht in *Ondernemingsrecht* 2014-8.

290 Zie eveneens B. Wessels, ‘Wie bepaalt de Faillissementswet’, *WPNR* 2014/7012, p. 501-502. Wessels bepleit onder meer de instelling van een Insolventieraad.

ministerie van Financiën, dat daar helaas geen middelen van enige (reële) omvang voor aanwezig zijn.<sup>291</sup>

### 8.3 Fiscale overkill in insolventiesituaties

De fiscale wetgeving *an sich* kan een negatieve impact hebben op insolventiegevallen. Het kan met name zo zijn dat door fiscale regels een mogelijke redding van een bedrijf in financiële problemen wordt bemoeilijkt. Op sommige onderdelen van de fiscale wetgeving, bijvoorbeeld in de Wet Vpb, zijn door de wetgever bepalingen opgenomen die in insolventiesituaties tot de nodige *overkill* kunnen leiden. De Commissie Insolventierecht heeft hier in haar Voorontwerp Insolventiewet uit 2007 speciale aandacht voor gevraagd.<sup>292</sup> Volgens de Commissie dient een liquidatieverlies op een deelneming op een zodanig moment te worden toegestaan dat het reorganiserend vermogen van de onderneming in stand kan blijven. De huidige regeling geeft aan dat het liquidatieverlies pas mag worden genomen op het moment dat de liquidatie is voltooid (art. 13d lid 9 Wet Vpb). Dit leidt tot effecten die de reddingsplannen van een onderneming ernstig kunnen belemmeren. Verder geeft de Commissie aan dat de per 1 januari 2003 ingevoerde bepalingen van art. 8 lid 4 en 15ac lid 2 Wet Vpb, die beperkingen stellen aan de kwijtscheldingswinstvrijstelling bij een crediteurenakkoord, terwijl er een fiscale eenheid vennootschapsbelasting in het spel is, leiden tot ongewenste effecten. Door deze beperkingen kunnen continuïteitsproblemen bij één van de onderdelen van een groep, die men wil oplossen via een crediteurenakkoord, ‘overslaan’ naar de gezonde onderdelen van de groep. Tot slot heeft de Commissie Insolventierecht aangegeven van oordeel te zijn dat het bodemrecht van de fiscus dient te vervallen, omdat het een te ernstige inbreuk vormt op de rechten van derden zonder voldoende rechtvaardiging. Dit geldt naar het oordeel van de commissie ook voor het bodemvoorrecht; ook dat instrument leidt tot *overkill*. Zoals wel te verwachten viel, heeft het ministerie van Financiën deze adviezen voor kennisgeving aangenomen. Het ministerie heeft in dit opzicht geen oog voor de negatieve effecten van de voornoemde fiscale regelingen op de overlevingskansen van ondernemingen.

291 Zie eveneens het in paragraaf 8.1 opgenomen citaat van J.J. van Hees en zie R.J. van Galen, ‘Knelpunten in ons insolventierecht’, *Ondernemingsrecht* 2014-8, p. 403-404. Het Voorontwerp Insolventiewet bevat wel een regeling voor vergoeding van de kosten van de curator/bewindvoerder bij een lege boedel: zie het Voorontwerp Insolventiewet, p. 335-336 en beoogt eveneens de positie van de concurrente crediteuren te versterken: Voorontwerp Insolventiewet, p. 152-153.

292 Zie verder het overzicht, met nadere verwijzingen, in Tekstra, handboek, p. 34-36. Het gegeven overzicht is daaraan ontleend. Een breed opgezet overzicht van diverse belemmeringen die de vijf belastingwetten opwerpen bij de doorstart van een onderneming door middel van een akkoord, aandelentransactie of activatransactie is te vinden in Van Oers 2007, p. 375 e.v. Ik beperk mij hier tot de in de praktijk ondervonden belemmeringen, zoals ook door de Commissie Insolventierecht gesignaleerd.





## HOOFDSTUK 9

# De fiscus in het insolventierecht; nadere verkenning

### 9.1 Faillissementsaanvraag door de fiscus

Door de invoering van het open systeem van invordering werd het vanaf 1 juni 1990 mogelijk voor de fiscus om het faillissement van een belastingschuldige aan te vragen.<sup>293</sup> Bij de parlementaire behandeling van de Iw 1990 is uitgebreid gesproken over dit nieuwe instrument voor de fiscus. Daarbij is toegezegd dat er waarborgen zouden worden vastgelegd om te voorkomen dat de fiscus te lichtzinnig van dit middel gebruik zou maken. Deze zijn vervolgens in de Leidraad opgenomen, met name bestaande uit het voorschrift dat de Ontvanger voor iedere faillissementsaanvraag schriftelijke toestemming van het ministerie van Financiën moet hebben.<sup>294</sup> De fiscus is daarbij echter het standpunt gaan innemen dat de regels slechts intern zijn bedoeld en dat dus een belastingschuldige of een derde daar geen beroep op kan doen. Deze redenering is vervolgens door de Hoge Raad in enkele arresten onderschreven.<sup>295</sup> Daarmee zijn de toegezegde waarborgen dus feitelijk niet tot stand gekomen en heeft de Ontvanger een zeer vrije ruimte in het kader van een faillissementsaanvraag.<sup>296</sup>

Gelukkig zijn er nog wel lagere rechters die een faillissementsaanvraag door de fiscus kritisch bejegenen, in het bijzonder indien blijkt dat er bij de belastingschuldige geen actief aanwezig is om de kosten van de liquidatie van de onderneming te betalen. Sommige rechters oordelen in dat geval dat de Ontvanger geen belang heeft bij een faillissementsaanvraag, dan wel misbruik van recht maakt.<sup>297</sup> Dit sluit aan bij de regeling van art. 74.4.2 Leidraad Invordering 2008: als sprake is van een rechtspersoon die geen activiteiten meer uitoefent en bovendien bekend is dat geen baten aanwezig zijn, dan wordt de voorkeur gegeven aan het treffen van maatregelen die moeten leiden tot ontbinding van die rechtsper-

293 Zie over dit onderwerp in algemene zin: Vetter/Tekstra/Wattel, p. 230 e.v. en Tekstra, handboek, hoofdstuk 4.

294 Thans is dit voorschrift opgenomen in art. 73.4.6 Leidraad Invordering 2008. Verder moet de ontvanger toestemming aan het ministerie vragen op de voet van art. 1.1.7 Leidraad Invordering 2008 bij het treffen van invorderingsmaatregelen die het voortbestaan kunnen bedreigen van een bedrijf met meer dan vijftig werknemers. Daarnaast schrijft art. 73.4.8 Leidraad Invordering 2008 voor dat toestemming van het ministerie is vereist voor het verstrekken van gegevens ten behoeve van een steunvordering voor een faillissementsaanvraag van een bedrijf met meer dan vijftig werknemers. Ook is volgens die bepaling toestemming vereist als de ontvanger het initiatief neemt een andere crediteur het faillissement te laten aanvragen.

295 Zie met name HR 27 juni 1997, *NJ* 1998/82, m.nt. P.J. Wattel, *JOR* 2997/104, m.nt. E. Loesberg, *TvI* 1997, p. 186-187, Tekstra (Busser/Ontvanger), tevens – kritisch – besproken in Tekstra, handboek, p. 130-132.

296 In mijn noot bij Hof Arnhem 12 maart 2012, *JOR* 2012/373 heb ik er voor gepleit dat de faillissementsrechter bij een faillissementsaanvraag door de ontvanger standaard vraagt om de schriftelijke toestemming van het ministerie van Financiën om het faillissement te mogen aanvragen. Het zorgvuldigheidsbeginsel brengt in mijn optiek mee dat door de ontvanger moet worden aangetoond dat deze toestemming is verleend, zulks op basis van de juiste informatie.

297 Zie verder Tekstra, handboek, p. 124-125.

soon boven het aanvragen van het faillissement van die rechtspersoon.<sup>298</sup> In een dergelijke geval ligt een ontbinding, hetzij door middel van een aandeelhoudersbesluit, hetzij door de Kamer van Koophandel op de voet van art. 2:19a BW, voor de hand.

Voor de Ontvanger gelden in de basis dezelfde voorwaarden voor een faillissementsaanvraag als voor iedere (willekeurige) andere crediteur. Kort gezegd dient de Ontvanger een opeisbare vordering te hebben en dient, in het kader van de pluraliteitseis,<sup>299</sup> sprake te zijn van minimaal één steunvordering van een andere crediteur. Verder moet de Ontvanger bij de aanvraag aannemelijk maken dat de schuldenaar/belastingschuldige in de toestand verkeert dat hij/zij heeft opgehouden te betalen. Volgens art. 73.4.1 Leidraad Invordering 2008 moeten de belastingaanslagen waarvoor de Ontvanger het faillissement aanvraagt onherroepelijk vaststaan of in redelijkheid materieel verschuldigd worden geacht. Een faillissementsaanvraag moet volgens deze bepaling achterwege blijven als de belastingschuldige aantoonbaar dat de betalingsonmacht van korte duur is. In beginsel wordt geen faillissement door de Ontvanger aangevraagd voor een voorlopige aanslag.<sup>300</sup> Verder geldt dat een faillissementsaanvraag van een particulier achterwege zal blijven als wordt verwacht dat de Ontvanger de eventuele vermogensbestanddelen ook geheel of nagenoeg geheel zonder faillissement kan uitwinnen, ook al wordt daarbij niet de hele schuld voldaan.<sup>301</sup> De Leidraad Invordering 2008 kent verder regels voor het aanhouden of intrekken van een faillissementsaanvraag door de Ontvanger, indien blijkt dat de belastingschuldige een verzoek om kwijtschelding doet of een buitengerechtelijk akkoord aanbiedt, dan wel uitstel van betaling aanvraagt voor de aanslagen waarmee het faillissement wordt aangevraagd.<sup>302</sup> Belangrijk is dat de belastingschuldige deze verzoeken tijdig doet, te weten voordat de rechtbank de faillissementsaanvraag van de Ontvanger in behandeling neemt. Uit art. 73.4.8 Leidraad Invordering 2008 volgt dat bij het verlenen van steunvorderingen door de Ontvanger ten behoeve van een faillissementsaanvraag door een andere crediteur, in beginsel dezelfde regels voor de Ontvanger gelden als voor het geval hij zelf een verzoek tot faillietverklaring zou indienen.

Faillissementsrechters zullen niet snel geneigd zijn belastingaanslagen op hun materiële juistheid te beoordelen. Naar mijn mening moet ervoor worden gewaakt dat de Nederlands faillissementsrechter belastingaanslagen te marginaal toetst, omdat zich ander Yukos-achtig-

298 Zie in dezelfde zin rechtbank Rotterdam 20 maart 2014, *JOR* 2014/195, m.nt. J.H.L. Beckers en Rb. Rotterdam 21 maart 2014, *NJF* 2014, 288, *RI* 2014/66. In andere zin Rb. Noord-Nederland 1 mei 2014, *NJF* 2014/287.

299 Het voornemen bestaat om het pluraliteitsvereiste bij een faillissementsaanvraag af te schaffen: zie daarover I. Spinath in zijn noot bij hof 's-Hertogenbosch 7 februari 2013, *JOR* 2013/187, eveneens over een faillissementsaanvraag door de ontvanger. Persoonlijk heb ik moeite met het afschaffen van de pluraliteitseis, omdat het faillissement is bedoeld als een collectieve verhaalsprocedure; dat uitgangspunt is niet aan de orde als er slechts één crediteur is.

300 Zie het tweede deel van art. 73.4.1 Leidraad Invordering 2008.

301 Art. 73.4.3 Leidraad Invordering 2008.

302 Zie art. 73.4.4 en 73.4.5 Leidraad Invordering 2008. Zie voor fiscaal uitstel van betaling en kwijtschelding van belastingsschulden verder Tekstra, handboek, hoofdstuk 3.

ge situaties bij het uitspreken van faillissementen kunnen voordoen.<sup>303</sup> Met enige regelmaat komt het voor dat een faillissementsaanvraag wordt gebaseerd op ambtshalve aanslagen, omdat de belastingplichtige geen aangifte heeft gedaan, of aanslagen die een hoog schattingsgehalte hebben. Gezien het Leidraad-criterium dat de aanslagen waarmee een faillissement kan worden aangevraagd ‘in redelijkheid materieel verschuldigd’ moeten worden geacht,<sup>304</sup> mag van de faillissementsrechter worden verwacht dat er kritisch wordt gekeken naar de juistheid van de aanslagen, mede gezien de wijze waarop de aanslagen tot stand zijn gekomen en op welke informatie zij zijn gebaseerd. Als er dan in redelijkheid twijfel kan zijn over de correctheid van de aanslagen, zal de faillissementsrechter niet moeten overgaan tot faillietverklaring. Interessant in dit verband zal zijn het vervolg op het Yukos-arrest van 13 september 2013,<sup>305</sup> waarbij het Hof te Amsterdam moet gaan beoordelen of het Russische vonnis tot faillietverklaring van Yukos, gebaseerd op ‘dubieuze’ belastingaanslagen, voor erkenning in Nederland in aanmerking komt, in een situatie waarin het EHRM al heeft geoordeeld dat het Russische vonnis tot stand is gekomen op een wijze die strijdig is met art. 6 EVRM.<sup>306</sup>

De Ontvanger wil nog wel eens op een onheuse wijze proberen informatie te verzamelen om een faillissementsaanvraag te kunnen doen. Zo gebruikte de fiscus informatie verkregen in het kader van een belastingcontrole om een grote groep van zakelijke crediteuren om hen te vragen of zij een steunvordering wilden leveren voor een faillissementsaanvraag. De rechter achtte dit terecht onrechtmatig.<sup>307</sup> Daarnaast doet zich wel de situatie voor waarin de fiscus in het kader van een verzoek om uitstel van betaling of kwijtschelding van een belastingschuld, vraagt om (nadere) informatie over de debiteurenpositie. Vervolgens kan de fiscus deze informatie gebruiken om bijvoorbeeld derdenbeslag onder deze debiteuren te leggen. Daar is deze informatie uiteraard niet voor bedoeld. Deze handelwijze is derhalve onzorgvuldig en riekt naar *détournement de pouvoir*.<sup>308</sup>

Een uitgesproken faillissement van een belastingschuldige heeft consequenties voor diens lopende procedures. De art. 25-31 Fw geven hiervoor een uitgebreide regeling, die overigens niet op alle onderdelen even duidelijk is. De Awb kent in dit verband een schakelbepaling in art. 8:22 Awb, die sinds 1 september 1999 ook van toepassing is op de fiscale procedure. Volgens art. 8:22 Awb zijn de regels van art. 25, 27 en 31 Fw van overeenkomstige toepassing in een bestuursrechtelijke procedure – waaronder dus begrepen een belastingprocedure – bij faillissement, surseance of schuldsanering aan de kant van het niet-bestuursorgaan. Volgens art. 8:22 lid 2 Awb vinden artikel 25 lid 2 Fw en 27 Fw geen toepassing indien partijen vóór de faillietverklaring zijn uitgenodigd om op een zitting van

303 Zie in algemene zin over dit onderwerp I. Leenders en G.H. Ulrich, ‘Is Nederland Yukos-proof?’, *TFB* 2012/8, p. 7-14 (helaas wordt de faillissementsaanvraag door de fiscus in de Nederlandse situatie in genoemd artikel niet besproken). De Yukos-zaak kwam reeds aan de orde in paragraaf 6.1. Zie over de (marginale) toetsing van onherroepelijke aanslagen paragraaf 5.1, slot.

304 Zie art. 73.4.1 Leidraad Invordering 2008.

305 HR 13 september 2013, *JOR* 2014/50, m.nt. R.I.V.M. Bertrams.

306 Zie de *JOR*-noot van Bertrams bij het arrest.

307 Rb. Zeeland-West-Brabant 14 juni 2013, *JOR* 2013/294.

308 Zie over deze beginselen van behoorlijk bestuur eveneens paragraaf 5.4.

de rechtbank te verschijnen.<sup>309</sup> De bedoeling en het effect van deze van overeenkomstige toepassing verklaring is niet geheel duidelijk en kan tot contradicties tussen het faillissementsrecht en het bestuursrecht leiden. Dit blijkt bijvoorbeeld uit een uitspraak van de Afdeling Bestuursrechtspraak van de Raad van State van 7 december 2011<sup>310</sup> in het faillissement van de Meavita Groep, over de vraag of een bestuursrechtelijke procedure over een subsidieverlening moet worden geschorst tijdens faillissement in afwachting van een verificatievergadering. Volgens de Raad van State is dat niet het geval, mede omdat art. 29 Fw niet wordt genoemd in art. 8:22 Awb. In fiscale procedures doet zich regelmatig de vraag voor of een gefailleerde (of een saniet) kan doorprocederen over een belastingschuld, dan wel dat slechts de curator (of bewindvoerder) daartoe bevoegd is.<sup>311</sup> Ook hierover bestaat nog onduidelijkheid, hetgeen voor de praktijk erg vervelend is. De wetgever zou hier klaarheid moeten geven.

## 9.2 Het (kromme) bodemrecht<sup>312</sup>

Om het bodemrecht van de fiscus als invorderingsinstrument te kunnen plaatsen en beoordelen, dient eerst te worden onderzocht uit welke onderdelen de voorrangpositie van de fiscus kent. Dat betreft drie onderdelen, die ik hier kort behandel.<sup>313</sup> Ten eerste beschikt de fiscus over de algemene fiscale preferentie van artikel 21 lid 1 Iw 1990. Die houdt in dat 's Rijks schatkist een voorrecht heeft op alle goederen van de belastingschuldige. Ten tweede beschikt de fiscus over het bodemvoorrecht van artikel 21 lid 2 Iw 1990. Dit bodemvoorrecht – ingevoerd in 1992 met de invoering van het huidige BW – houdt in dat, voor zover het gaat om bodemzaken in de zin van artikel 22 lid 3 Iw 1990, die eigendom zijn van de belastingschuldige, de fiscus een voorrecht heeft dat gaat boven alle andere voorrechten, behalve een drietal hier niet van belang zijnde andere voorrechten, en met name een voorrecht biedt dat gaat boven een stil/bezitloos pandrecht op de bodemzaken. Dit bodemvoorrecht is versterkt doordat uit artikel 57 lid 3 Fw volgt dat een faillissementscurator ten behoeve van de fiscus dit voorrecht dient uit te oefenen. Ten derde kan de fiscus gebruik maken van het bodembeslag van artikel 22 lid 3 Iw 1990. Dit instrument, dat al sinds 1845 bestaat maar dat vooral vanaf de jaren tachtig en negentig van de vorige eeuw

309 Zie voor een voorbeeld hiervan in een fiscale procedure Hof Amsterdam 20 november 2012, ECLI:NL:GHAMS:2012:BY2891.

310 ABRvS 7 december 2011, ECLI:RVS:2011:BU7072.

311 Zie Hof Arnhem 6 oktober 2009, *JOR* 2009/342, m.nt. Tekstra en Tekstra, handboek, p. 10-11.

312 Mede refererend aan de definitie van het begrip 'recht' door Bul Super: "Recht is iets kroms dat gebogen is. En daar heb ik verstand van, als zakenman zijnde." (Maarten Toonder, Bommel-saga, De achtgever). Ik heb het bodemrecht eerder al – in Bommeliaanse termen – betiteld als een 'misbaksel': zie mijn bijdrage 'Back to the basics' voor de Bundel Van Mens tot Mens (vriendenbundel voor Harrie van Mens), Den Haag: Sdu 2011, p. 244.

313 De hierna volgende beschrijving van het bodemrecht en van de meldingsplicht van art. 22bis Iw 1990 is mede ontleend aan de volgende twee publicaties van mijn hand: 'Het bodemrecht van de fiscus anno 2013', *Ondernemingsrecht* 2013/7, p. 261-267 en 'De meldingsregeling bodemrecht (art. 22bis IW 1990)', *TFB* 2014/5, p. 10-14. Voor de volledigheid meld ik nog dat in Duitsland de gehele voorrangpositie van de fiscus in 1999 is afgeschaft. De Duitse overheid vond dat de fiscus al genoeg dwanginvorderingsmogelijkheden had. Zie voor een overzicht van het Duitse systeem in deze: H. Vermeulen, *Invordering van belastingen* (diss. Amsterdam UvA), Den Haag: Sdu uitgevers 2007, p. 219-220. In Nederland wordt de fiscale voorrangpositie echter alleen maar verder uitgebreid/versterkt.

door de fiscus is aangewend, houdt in dat de fiscus zich, via beslaglegging,<sup>314</sup> kan verhalen op roerende zaken die eigendom zijn van één of meer derden die zich op de bodem van de belastingschuldige bevinden. Er is een uitgebreid beleid ontwikkeld, op basis waarvan dient te worden vastgesteld of de derde zich er op kan beroepen dat sprake is van reële eigendom. Indien de derde reëel eigenaar is in de zin van dit beleid, dient de fiscus diens recht te ontzien, door geen bodembeslag op die zaak/zaken te leggen, dan wel een gelegd beslag op te heffen. Dit reële eigendomsbegrip heeft in de beleidsregels van artikel 22.8.10 Leidraad Invordering 2008 vooral een economische invulling gekregen.<sup>315</sup> Dat is onder meer terug te vinden in het, in de genoemde bepaling verdisconteerde, Leasebesluit. Daarin wordt een onderscheid gemaakt tussen enerzijds operationele lease (reële eigendom) en anderzijds financiële lease (in de meeste gevallen geen reële eigendom). Een eigendomsvoorbehoud wordt in de Leidraadbepaling aangemerkt als niet reële eigendom.

Het bodemvoorrecht en het bodembeslag zijn gezamenlijk aan te duiden als bodemrecht. De fiscus duidt vaak alleen het bodembeslag aan als bodemrecht. Dat is enigszins verwarrend, omdat dit onderdeel van het bodemrecht niet kan worden uitgeoefend zonder dat de fiscus daadwerkelijk beslag legt. In de laatste alinea van art. 22 lid 3 Iw 1990 is omschreven wanneer sprake is van een bodemzaak. Kort gezegd gaat het hierbij om zaken die dienen ter duurzame stoffering van de bodem van de belastingschuldige. Dit zijn met name de productiemiddelen van deze ondernemer (machines, apparatuur) en de inventariszaken. Voorraden zijn geen bodemzaken, want zij hebben geen duurzame functie binnen het bedrijf. Ook showroommodellen zijn aan te merken als voorraad en blijven die functie/positie behouden, dus zij vormen geen bodemzaken.<sup>316</sup> Rollend materieel, denk aan het autopark, zal over het algemeen niet kwalificeren als bodemzaak, tenzij zij wel een duurzame functie hebben binnen de 'fabriek' van de ondernemer: denk met name aan heftrucks in loods. Alleen roerende zaken kunnen bodemzaken zijn. Voor zover de zaken zijn te beschouwen als onroerend (bijvoorbeeld door hun bestemming of als bestanddeel), dan vormen zij geen bodemzaken.

Om van een bodemzaak te kunnen spreken, moeten de in de vorige alinea aangeduide duurzame bedrijfsmiddelen zich bevinden op de bodem van de belastingschuldige. Art. 22.1 Leidraad Invordering 2008 merkt als bodem van de belastingschuldige aan het perceel of gedeelte van een perceel dat bij de belastingschuldige – voor welk doel dan ook – in gebruik is en waarover hij onafhankelijk van anderen de feitelijke beschikking heeft.<sup>317</sup> Er kan ook sprake zijn van een gemeenschappelijke bodem als een perceel bij meer dan één natuurlijke en/of rechtspersoon in gebruik is. In het arrest *Ontvanger/Den Besten*<sup>318</sup> heeft de Hoge Raad zich uitgelaten over de vraag of er nog een bodem van de belastingschuldige aanwezig is, indien die feitelijk een pand heeft verlaten na beëindiging van de huur, terwijl

314 De fiscus kan in de meeste gevallen meteen executoriaal beslag leggen, omdat een dwangbevel ter zake van een aanslag op de voet van artikel 4:116 Awb een executoriale titel oplevert. Zie verder *Vetter/Tekstra/Wattel*, p. 173-176. Het bodembeslag is naar zijn aard een executoriaal beslag, omdat het volgens art. 22 lid 3 Invorderingswet 1990 slechts kan worden gelegd voor naheffingsaanslagen.

315 Zie verder *Vetter/Tekstra/Wattel*, p. 287-289.

316 HR 9 december 2011, *JOR* 2012/33, m.nt. Tekstra (Quint q.q./ING).

317 Zie eveneens HR 18 oktober 1991, *NJ* 1992/298 (Big Dutchman/Ontvanger).

318 HR 11 april 2014, *JOR* 2014/185, m.nt. Tekstra, *V-N* 2014/20.11.

de curator in een daaropvolgend faillissement wel toegang heeft tot het pand. Volgens de Hoge Raad is op de enkele grond dat de curator op een perceel handelingen verricht die strekken tot beheer en vereffening van de failliete boedel geen sprake van een bodem van de (failliete) belastingschuldige. Verricht de curator echter op het perceel handelingen tot voortzetting van diens bedrijf, dan brengt dat in beginsel wel mee dat sprake is van de bodem van de belastingschuldige. Verder overweegt de Hoge Raad dat de enkele aanwezigheid van (een gedeelte van) de administratie van de belastingschuldige op het perceel waarop voorheen diens onderneming werd geëxploiteerd, onvoldoende grond vormt voor de conclusie dat sprake is van de bodem van de belastingschuldige.

Na bespreking van de algemene aspecten van het bodemrecht, wordt thans aandacht besteed aan de per 1 januari 2013 ingevoerde meldingsregeling van art. 22bis Iw 1990. Het ministerie van Financiën heeft deze regeling er met name 'doorheen gedrukt' omdat het vond dat er een einde diende te komen aan de in de praktijk regelmatig toegepaste bodemverhuur door de pandhouders. Die konden daardoor zorgen dat de verpande zaken van de bodem van de belastingschuldige verdwenen, dan wel dat de bodem zelf verdween, waardoor het bodemvoorrecht niet (door de curator) kon worden ingeroepen. Vermeldenswaard is dat kort na de invoering van de meldingsregeling door de Hoge Raad in het arrest *Eringa q.q./ABN AMRO*<sup>319</sup> werd bepaald dat een bodemverhuur die bestaat uit het verrichten van een feitelijke handeling niet door de curator kan worden bestreden door middel van een *actio pauliana*.

De kern van de nieuwe meldingsregeling is te vinden in het tweede lid van artikel 22bis.<sup>320</sup> Houders van pandrechten of overige derden die geheel of gedeeltelijk recht hebben op een bodemzaak, zijn gehouden de Ontvanger mededeling te doen van hun voornemen rechten met betrekking tot deze bodemzaak uit te oefenen, dan wel het voornemen enigerlei handeling te verrichten of te laten verrichten waardoor die zaak niet meer kwalificeert als bodemzaak. Anders gezegd: elk voorgenomen handelen door de pandhouder of de derde-eigenaar ten aanzien van een bodemzaak dient aan de Ontvanger te worden gemeld. Dit impliceert overigens dat normaal gesproken een dergelijke handeling die (uitsluitend) uitgaat van de belastingschuldige zelf, niet onder de meldingsregeling valt.<sup>321</sup> In de Memorie van Toelichting wordt hierover opgemerkt dat het niet alleen gaat om rechtshandelingen maar ook om feitelijke handelingen.<sup>322</sup> Ook kan volgens de Toelichting worden gedacht aan het aansporen door bijvoorbeeld de pandhouder van een belastingschuldige of een vierde tot het verrichten van handelingen die ertoe leiden dat de bodemzaak niet meer als zodanig kwalificeert. Daaraan wordt toegevoegd dat handelingen, die worden verricht in de normale bedrijfsuitoefening van de belastingschuldige, zoals bijvoorbeeld noodzakelijke

319 HR 21 juni 2013, *JOR* 2013/320, m.nt. B.A. Schuijling, *NJ* 2014/272, m.nt. H.J. Snijders. Zie uitgebreid over dit arrest, met verdere verwijzingen, Tekstra, 'Eringa q.q./ABN AMRO: einde van The Battle of Epping Forest?', *FIP* 2014/1, p. 36-42.

320 De wettelijke term is mededelingsplicht, maar in het spraakgebruik ligt de term meldingsplicht meer voor de hand.

321 Zie mijn artikel in *FIP* 2012/7, p. 235.

322 Belastingplan 2013, 33 402, nr. 3, p. 46.

vervanging van inventariszaken, niet te worden gemeld.<sup>323</sup> Deze uitzondering in terug te vinden in het derde lid van art. 22bis.

Hiervoor werd al aangegeven dat een ontheffingsregeling is afgekondigd voor de meldingsverplichting. Deze ontheffing is terug te vinden in de art. 22bis.1 en 22bis.2 Leidraad Invordering 2008, zoals die op 22 maart 2013 is vastgesteld. Het betreft een uiterst ingewikkeld regeling.<sup>324</sup> Uitgangspunt van de regeling is dat er een vrijstelling wordt gegeven indien sprake is van een zuivere object of aankoopfinanciering. In feite gaat het om de situatie waarin een partij uitsluitend één bodemzaak aan de ondernemer ter beschikking stelt en daar een eigendoms- of zekerheidsrecht op heeft, maar geen andere zekerheden bij de ondernemer bedingt. Het kan dus gaan om een eigendomsvoorbehoud, een (financial) leaseconstructie of een pandlease. Voldoet de financiering aan de voorwaarden voor deze vrijstelling, dan hoeft de pandhouder of derde-eigenaar niet te melden. Hij bevindt zich dan in 'safe harbour 2'. Het verschil met 'safe harbour 1' is dat de Ontvanger zich wel op deze bodemzaak kan verhalen. Dit kan met name het geval zijn als een andere betrokken financiers, zoals een bank, een melding doet en de Ontvanger besluit naar aanleiding daarvan actie te ondernemen.

Art. 22bis Iw 1990 geeft nog twee generieke gronden voor vrijstelling van de meldingsplicht. Volgende het derde lid van deze bepaling hoeft niet te worden gemeld bij handelingen die worden verricht in de normale uitoefening van het bedrijf of beroep van de belastingschuldige. In art. 22bis.3 Leidraad Invordering 2008 wordt dit nader uitgewerkt. Daaronder worden verstaan vervangingsinvesteringen of andere handelingen die nadrukkelijk in het teken staan van de continuïteit van de onderneming. Handelingen die plaatsvinden met het oogmerk om zekerheden uit te winnen of te versterken, vinden volgens de Leidraad niet plaats in de normale uitoefening van het bedrijf of beroep. De tweede generieke vrijstelling is gebaseerd op het zeventiende lid van art. 22bis Iw 1990. Dat artikel geeft de mogelijkheid een drempelbedrag in te voeren waaronder geen melding hoeft plaats te vinden. Het drempelbedrag is opgenomen in art. 1c) Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990 en bedraagt € 10.000. In de toelichting bij deze bepaling is aangegeven dat deze waarde het totaal betreft van de bodemzaken waar de pandhouder of derde-eigenaar rechten op heeft rusten op het tijdstip waarop één of meer van deze zaken niet meer als bodemzaken kwalificeren. Deze toelichting duidt er op dat voor de vraag of de drempel al dan niet wordt gehaald, moet worden gekeken naar de (executie)waarde van de bodemzaken op het meldingsmoment. De regeling van art. 22bis lid 17 Iw 1990 lijkt echter een ander waardebepalingsmoment als uitgangspunt te nemen. Dit levert de nodige onduidelijkheid op.<sup>325</sup>

323 Zie verder mijn artikel in *FIP* 2012/7, p. 231 en p. 234-235 en art. 22bis.3 Leidraad Invordering 2008.

324 Zie R.M. Vermaire, 'Aanpassing Leidraad Invordering in verband met meldingsplicht artikel 22bis IW, een doekje voor het bloeden', *TvI* 2013/19 en C.P.M. Braeken, 'De gewijzigde Leidraad: leasebranche weer veilig maar tegen hoge prijs', *MvV* 2014-4, p. 87-96. Per 1 juli 2014 is deze regeling in de Leidraad weer verder 'verfijnd'. Zie *V-N* 2014/35.18, p. 98 en 99 en *NTFR* 2014/1772.

325 Zie eveneens W. Janssen-Van Kesteren, 'Art. 22bis IW 1990: een tijger met een zwak gebit', *FIP* 2014/3, p. 103.



In het achttiende lid van art. 22bis Iw 1990 wordt bepaald dat het artikel van overeenkomstige toepassing is tijdens de afkoelingsperiode. De wetgever doelt hier op de afkoelingsperiode zoals de Fw die kent (in art. 63c en 241c Fw). Tijdens een dergelijke afkoelingsperiode kan een derde-eigenaar van een bodemzaak door het uitbrengen van een deurwaardersexploot waarin hij de bodemzaak opeist, ervoor zorgen dat de Ontvanger daarna niet meer met succes bodembeslag op die zaak kan leggen. De bedoeling van art. 22bis lid 18 Iw 1990 is dat de derde-eigenaar het voornemen tot het uitbrengen van dit exploot eerst aan de Ontvanger moet melden, waarna de Ontvanger met een bodembeslag de regeling uit de Faillissementswet kan doorkruisen. In het Danvo-arrest<sup>326</sup> heeft de Hoge Raad uitgemaakt dat de mogelijkheid tot het uitbrengen van een deurwaardersexploot niet toekomt aan de pandhouders op een bodemzaak. De Hoge Raad besliste in dat arrest eveneens dat art. 22bis lid 18 Iw 1990 niet alleen geldt bij een afkoelingsperiode tijdens faillissement, maar ook tijdens surseance van betaling.

Een melding dient plaats te vinden op het moment dat er een voornemen bestaat bij de pandhouder of derde-eigenaar van een bodemzaak om de rechten met betrekking tot deze zaak uit te oefenen, dan wel van het voornemen enigerlei andere handeling te verrichten of te laten verrichten waardoor die zaak niet meer kwalificeert als bodemzaak. Aldus staat het omschreven in art. 22bis lid 2 IW 1990). Uit de wetsgeschiedenis valt af te leiden dat het meldingsmoment in beginsel zal samenvallen met het moment waarop bij de onderneming van de belastingschuldige door de financiers/kredietverleners wordt aangestuurd op uitwinning van hun zekerheden, meestal gekoppeld aan het opzeggen van het bankkrediet of andere financiering.<sup>327</sup> Bij derde-eigenaren zal het meldingsmoment verband houden met het tijdstip waarop de eigenaar diens zaak opeist bij de belastingschuldige. Het wil het nog wel eens voorkomen dat een belastingschuldige op enig moment zelf het initiatief neemt om diens onderneming (geheel of gedeeltelijk) te staken of te ontmantelen – hij of zij ‘houdt de eer aan zichzelf’ – mede door een deel van de activa, waaronder bodemzaken, vrijwillig te gelde te maken dan wel aan de eigenaar terug te geven. De belangwekkende vraag doet zich in een dergelijk geval voor of de pandhouder of eigenaar van die bodemzaken, van deze handelingen, die uitgaan van de belastingschuldige zelf, melding moet doen aan de fiscus. Uit de wetsgeschiedenis blijkt dat het bij handelingen in het kader van de meldingsregeling niet alleen gaat om rechtshandelingen maar ook om feitelijke handelingen. Daarbij kan volgens de wetgever ook worden gedacht aan het aansporen door bijvoorbeeld een pandhouder van een belastingschuldige of een ‘vierde’ tot het verrichten van handelingen die ertoe leiden dat de bodemzaak niet meer als zodanig kwalificeert. Dit laat mijns inziens echter onverlet dat in het beschreven geval van vrijwillig handelen door de belastingschuldige geen melding is vereist.<sup>328</sup>

Voor de melding is een speciaal meldingsformulier ontwikkeld, dat is te vinden op de website van de belastingdienst. Anders dan bijvoorbeeld bij de melding betalingsonmacht, kan het formulier niet op digitale wijze bij de belastingdienst worden ingediend.<sup>329</sup> Deze

326 HR 13 december 2013, *JOR* 2014/58, m.nt. Tekstra, *NJ* 2014/88, m.nt. F.M.J. Verstijlen.

327 Zie A.J. Tekstra, ‘Het fiscale bodemrecht van de fiscus anno 2013’, *Ondernemingsrecht* 2013-7, p. 265.

328 Ik verwijs verder naar de in de vorige noot vermelde vindplaats.

329 Zie voor kritische beschouwingen over het meldingsformulier en de wettelijke grondslag daarvoor: J.J. Vetter en Y.E.J. Geradts, ‘Het nieuwe bodemrecht’, *Vastgoed Fiscaal & Civiel*, april 2014, p. 5 en 6.



indiening moet plaatsvinden door verzending van het formulier bij een centrale afdeling van de belastingdienst te Amsterdam. Op het formulier moet onder meer worden aangegeven wat op het moment van de melding de executiewaarde van de bodemzaken is. De fiscus gebruikt deze informatie om een beslissing te nemen over de vraag of er na de melding actie moet worden ondernomen, in de vorm van het leggen van bodembeslag door de belastingdeurwaarder. Het lijkt er op dat het meldpunt te Amsterdam daarbij kijkt naar de opgegeven executiewaarde van de bodemzaken. Is die beneden een bepaald, intern vast te stellen bedrag, dan zal er geen actie worden ondernomen. Dat grensbedrag kan van tijd tot tijd worden aangepast. Daarnaast zal bij het meldpunt worden gekeken naar de bij de belastingschuldige openstaande naheffingsaanslagen waarvoor bodembeslag ex art. 22 lid 3 Iw 1990 mogelijk is. Voorts lijkt het er op dat bij het meldpunt bepaalde sectoren speciaal in de gaten worden gehouden. Wordt er vanuit die sector gemeld, dan zal er in beginsel actie volgen, ongeacht of de executiewaarde boven de interne drempel komt of niet.

Na de ontvangst van de melding door de belastingdienst gaat er een wachtermijn lopen van vier weken. Gedurende die periode mag de ‘melder’ op grond van art. 22 lid 5 Iw 1990 zijn rechten op de bodemzaak niet uitoefenen alsmede geen andere handelingen verrichten of laten verrichten waardoor de Ontvanger beperkt wordt in zijn recht met betrekking tot de bodemzaak. Er zijn vervolgens drie mogelijkheden: a. de Ontvanger besluit tot actie over te gaan en legt bodembeslag, b. de Ontvanger laat binnen de vier weken weten geen actie te zullen ondernemen, c. de Ontvanger laat de vier wekentermijn ongebruikt voorbij gaan. Voor de laatste twee gevallen geldt dat er daarna een termijn van vier weken gaat lopen waarbinnen de melder onbelemmerd handelingen met de bodemzaken mag verrichten. Na ommekomst van die vier weken gaat de meldingsregeling weer van voren af aan van start. Voor het tweede geval schrijft art. 22bis lid 6 Iw 1990 voor dat indien de Ontvanger na een melding besluit geen beslag te leggen op de bodemzaak/zaken, hij de melder daarvan zo spoedig mogelijk kennisgeving van doet. De ‘vrije’ vier wekentermijn begint in dat geval te lopen vanaf het moment van de dagtekening van deze kennisgeving.<sup>330</sup>

In de Leidraad Invordering 2008 zijn enkele belangwekkende bepalingen opgenomen, die verband houden met gedane melding. In art. 22bis.5 is een regeling opgenomen die het mogelijk maakt voor een partij die heeft gemeld (of voornemens is te melden<sup>331</sup>) om in overleg te treden met de Ontvanger teneinde overeenstemming te bereiken over de afhandeling van de melding. In het verlengde daarvan ligt de mogelijkheid die art. 22bis.5.1 Leidraad Invordering 2008 biedt aan de melder om de melding als het ware af te kopen, door rechtstreekse betaling aan de fiscus van de executiewaarde van de betreffende bodemzaken. De voorwaarden worden in deze bepalingen uitgewerkt en het betreft een vrije bevoegdheid van de Ontvanger (‘kan de Ontvanger afzien van’). In de art. 22bis.5.2 en 5.3 Leidraad Invordering 2008 staan mogelijkheden voor de melder of de belastingschuldige om de Ontvanger te vragen geen acties te ondernemen in de vorm van beslaglegging, omdat daardoor de continuïteit van de onderneming zou worden aangetast. Dit zal meer in het bijzonder spelen in geval er substantiële werkgelegenheid in het spel is.

330 Zie in dezelfde zin art. 22bis.4 Leidraad Invordering 2008.

331 In de regeling staat niet met zo veel woorden dat die alleen open staat voor een partij die heeft gemeld.

De financiële gevolgen van het ten onrechte niet melden, dan wel het zich niet houden aan de wachttermijn na een melding, staan weergegeven in art. 22 lid 10 Iw 1990. Deze partij dient aan de Ontvanger de executiewaarde van de in het geding zijnde bodemzaken te vergoeden, tot een beloop van maximaal de belastingschulden voor zover die zijn ontstaan in de periode voordat de zaken niet meer als bodemzaken kwalificeerde.<sup>332</sup> De Ontvanger kan dit bedrag rechtstreeks bij deze derde, dus buiten de belastingschuldige zelf om, opvorderen, als ware het een belastingschuld van de derde zelf. De wijze waarop de executiewaarde wordt vastgesteld, ingevorderd en hetgeen daarmee samenhangt, is terug te vinden in de leden 7-9 en 11-16 van art. 22bis Iw 1990. Het is in dit soort situaties van groot belang dat een partij die om wat voor reden dan ook meent niet te gaan melden, of niet de wachttermijn wenst af te wachten, beschikt over een deugdelijk rapport waarin de executiewaarde van de (bodem)zaken is vastgelegd. Zou hij daarover niet kunnen beschikken, dan zal de Ontvanger de waarde daarvan gaan schatten en zal het uiterst lastig worden om 'tegenbewijs' te leveren. Overigens is het ook verstandig bij een melding zelf te beschikken over een taxatierapport waaruit de executiewaarde van de bodemzaken blijkt. Bij de melding moet immers worden aangegeven wat de geschatte executiewaarde is en het zou vervelend zijn als er een discussie met de Ontvanger ontstaat over de vraag of wel een juist bedrag is vermeld. Dat leidt tot de vraag wat moet worden verstaan onder de executiewaarde. Opvallend genoeg geeft art. 22bis Iw 1990 daar geen definitie van. De wetsgeschiedenis geeft evenmin aanknopingspunten. Op de website van de belastingdienst wordt aangegeven dat onder executiewaarde wordt verstaan de geschatte waarde als de bodemzaak executoriaal wordt verkocht. Richtinggevend is daarom de waarde die de fiscus zal realiseren bij een openbare verkoop van de bodemzaken.

Na deze bespreking van de meldingsregeling van art. 22bis Iw 1990, besteed ik aandacht aan het voortgaande debat over de afschaffing van het bodemrecht. De discussie over de afschaffing van het bodemrecht is vooral op gang gekomen in het kader van de totstandkoming van de Invorderingswet 1990.<sup>333</sup> Er was grote kritiek op dit vergaande middel. De Commissie Houwing had zich in de jaren zestig en zeventig uitgebreid beziggehouden met de wettelijke regeling van de voorrechten, waarbij het voorrecht van de fiscus en het bodemrecht – in de vorm van bodembeslag – een belangrijke rol speelden.<sup>334</sup> Vanwege de op dat moment verwachte invoering van het nieuw BW, in dit verband met name Boek 3, was het de bedoeling dat de regeling voor een voorrangspositie zou worden verplaatst van de Invorderingswet (toen nog de Invorderingswet 1845) naar Boek 3 BW, meer in het bijzonder in Titel 10 handelend over het verhaalsrecht op goederen. Er ontstond echter vertraging bij de invoering van het nieuw BW, terwijl de nieuwe Invorderingswet 1990 wel al in 1990 (per 1 juni) kon worden ingevoerd. De wetgever vond dat het bodemrecht in zijn huidige vorm diende te worden afgeschaft. Vandaar dat in art. 70 Iw 1990 een horizonbepaling werd ingevoerd, als volgt toegelicht:<sup>335</sup>

332 In de tekst van art. 22bis lid 10 Iw 1990 ontbreekt een zinsdeel, waardoor niet duidelijk is in welke situatie de verplichting van lid 10 geldt.

333 Voor meer achtergronden verwijs ik naar mijn artikel in *FIP* 2012/7, p. 229-230, met verdere verwijzingen.

334 Zie voor een uitgebreidere historische verhandeling het algemene deel van de Memorie van Toelichting bij het (nog aan de orde komende) wetsvoorstel 22 942, Handelingen 1992-1993 TK 22 942, nr. 3, p. 1-5 en het bij die Memorie gevoegd rapport van de interdepartementale werkgroep Voorrecht en bodemrecht.

335 Handelingen TK 1988-1989, 20 588, 9, p. 8-9.

‘Dat wij de discussie over de bevoegdheden van de Ontvanger niet willen ontlopen moge blijken uit de horizonbepaling waaraan voorrecht en bodemrecht zijn gekoppeld. Formeel betekent dit afschaffing, zij het onder een voorwaarde. Is aan die voorwaarde voldaan, dan vervallen deze bevoegdheden, tenzij in gemeen overleg tussen regering en volksvertegenwoordiging anders wordt overeengekomen, hetzij in de vorm van een meer structurele bepaling, als uitvloeisel van de discussies naar aanleiding van de bevindingen van de zoëven genoemde werkgroep, hetzij in de vorm van een tijdelijke verlenging van de huidige regeling.’

Met de tijdelijke verlenging van het bodemrecht in de Invorderingswet zelf, wordt in dit citaat bedoeld dat het bodemrecht in art. 21 lid 2 en 22 per datum 1 januari 1992 nog met één jaar verlengd zou mogen worden (zie art. 70). Een dergelijke verlenging heeft niet plaatsgevonden. Wel is er op 20 november 1992 een wetsvoorstel 22 942 bij de Tweede Kamer ingediend, strekkende tot het realiseren van een ‘definitieve regeling van het bodemrecht’ in de zin van art. 70 Iw 1990. Dit wetsvoorstel is echter volledig ‘verzand’, omdat duidelijk werd dat er geen meerderheid voor het voorstel te vinden zou zijn daar de positie van de fiscus in het voorstel (nog steeds) te sterk zou zijn.<sup>336</sup> Omdat er geen enkele beweging in het wetsvoorstel zat, is het onderdeel over de vereenvoudigde afwikkeling van faillissementen er in 2000 uitgelicht en dat is in 2002 tot wet verheven (art. 137a-g Fw). Het resterende deel van wetsvoorstel 22 942 werd eind 2010 bijna ingetrokken, in een actie van het kabinet Rutte I om wetsvoorstellen, die toch geen wet meer zouden worden, definitief in te trekken. Het Ministerie van Financiën heeft dit net op tijd kunnen voorkomen.<sup>337</sup> Thans bestaat er dus een situatie waarin het feitelijk de bedoeling van de wetgever van de Iw 1990 is geweest dat het bodemrecht uit de Iw 1990 zou verdwijnen, vandaar de horizonbepaling. Het is het ministerie van Financiën niet gelukt met een wetsvoorstel te komen dat zou leiden tot een alternatieve regeling voor het bodemrecht. Op grond daarvan kan worden geconcludeerd dat het bodemrecht is komen te vervallen. Slechts om formele redenen zou de horizonbepaling nog niet in werking treden, namelijk omdat wetsvoorstel 22 942 strikt genomen nog wel aanhangig is,<sup>338</sup> echter materieel gezien ligt de conclusie voor de hand dat het bodemrecht van de Iw 1990 is geëxpireerd.<sup>339</sup> Het wetsvoorstel 22 942 is inmiddels meer dan eenentwintig jaar oud en het staat vast dat het nimmer tot wet zal worden verheven. Aan deze wettelijke kunstgreep van het ministerie van Financiën dient een einde te komen. Uit opmerkingen van A. van Eijdsden van het ministerie van Financiën – de bodemrecht *die hard* bij het ministerie die het als zijn één van zijn levens-taken ziet het ‘bodem(on)recht’ in stand te houden *against all odds* – volgt evident dat zijn ministerie met de meldingsregeling het huidige bodemrecht in zijn huidige (achterhalde) vorm heeft willen handhaven en zelfs heeft willen versterken. Hij schrijft daarover:<sup>340</sup> ‘Geen nieuw bodem(voor)recht maar alleen herstel in oude glorie en luister.’ Dat kan nooit de bedoeling van de horizonbepaling zijn geweest.

336 Zie verder H. Vermeulen, a.w., p. 49-50.

337 Zie mijn artikel in *FIP* 2012/7, p. 229, met verdere verwijzingen.

338 In die – formalistische – zin Hof Amsterdam 8 oktober 2013, *RI* 2014/16 (Klein Kalfje), r.o. 3.10 en 3.11.

339 Zie in deze zin S.F. van Immerseel en F.W. Linders, ‘Het bodem(voor)recht om zeep geholpen’, *WFR* 2013/6983, p. 36-42 en A.M.E. Nuyens en A.J.C. Perdaems, ‘De Race om bodemzaken. Haast je rep je is voorbij’, *Vakblad voor Financiële Planning* 2013/4, p. 34.

340 A. van Eijdsden, *TvI* 2013/1, p. 5.

Aangezien mijn standpunt over het bodemrecht wel genoegzaam bekend is – ik behoort tot de categorie der abolitionisten<sup>341</sup> – is het goed eens iemand anders aan het woord te laten over deze bijzondere rechtsfiguur. Ik doel op de Leidse hoogleraar Snijders in zijn NJ-noot bij het arrest ABN AMRO Lease/Ontvanger,<sup>342</sup> waarin de Hoge Raad verhaal op bodemzaken van een derde door de fiscus toestond, terwijl (zelfs) geen economische band bestond tussen de belastingschuldige en de betreffende bodemzaken. Snijders geeft in zijn noot aan dat het zeer de vraag is of het bodemrecht een hernieuwde toets in Straatsburg door het EHRM aan art. 1 Eerste Protocol EVRM zou doorstaan. Reeds in de zaak *Gasus/Nederland*<sup>343</sup> stelde het EHRM vast dat het bodemrecht inbreuk maakt op het *right of property* van art. 1 lid 1 Eerste Protocol. Het EHRM achtte die inbreuk wel gerechtvaardigd op grond van het tweede lid van art. 1 Eerste Protocol, die de lidstaten een rechtvaardiging geeft (onder meer) ter verzekering van de betaling van belastingen, echter met inachtneming van de eis van proportionaliteit. Snijders betwijfelt of die proportionaliteit anno 2013 nog wel aan te nemen valt. Hij bespreekt daarbij de vreemde gang van zaken rond de horizonbepaling van art. 70 Iw 1990 en het ‘wegkwijnen’ van wetsvoorstel 22 942. Hij stelt vast dat het wetgevingsproces bepaald geen schoonheidsprijs verdient.<sup>344</sup> Snijders constateert dat, terwijl dit wetsvoorstel maar blijft hangen, het bodemrecht steeds verder wordt uitgebreid, althans dat duidelijk wordt – mede naar aanleiding van de overwegingen van de Hoge Raad in het arrest ABN AMRO Lease/Ontvanger – hoe uitgebreid het bodemrecht wel niet is. Door dit arrest wordt de deur voor het bodemrecht naar het oordeel van Snijders verder open gezet dan men bij een zo omstreden recht (op het eerste gezicht) voor mogelijk houdt.

Verder wijst Snijders op de per 1 januari 2013 ingevoerde meldingsregeling van art. 22bis Iw 1990, zoals hiervoor reeds besproken. Volgens hem worden de uitoefeners en kredietverleners door deze regeling opgezadeld met een hele zware last, die uitoefening van hun goederenrechtelijke rechten, die in beginsel werken tegenover een ieder en dus ook tegenover de fiscus, moeilijk zo niet te bezwaarlijk maakt. Al met al is het naar het oordeel van Snijders maar zeer de vraag of het bodemrecht, zoals het zich sinds 1995 ontwikkeld heeft, (nog) wel voldoet aan de proportionaliteitseis van het EVRM en of het in Straatsburg thans nog wel in stand zou blijven. Het zou naar zijn mening de wetgever sieren het niet op een tweede toets in Straatsburg aan te laten komen. Dan gaat Snijders in zijn *NJ*-noot als volgt verder:

‘Dogmatisch gezien is het bodemrecht overigens een monstrem. Omdat het zich slechts laat realiseren door een beslag – het ‘bodembeslag’ – op de bodemzaken. Beslag is niet bedoeld om rechten te creëren, maar slechts om deze te zuiveren dan wel te effectueren. Beslag schept geen

341 Ik ben derhalve – in lijn met de Commissie Insolventierecht (waarvan ik deel mocht uitmaken) – vóór het afschaffen van het bodem(voor)recht: zie verder Tekstra, handboek, p. 140-141. Het aantal voorstanders van afschaffing van het bodemrecht neemt zienderogen toe. J.D. Schouten schrijft in *NTR* 2014/1773: “Ik pleit voor een herbezinning op dit recht, zeker in een tijd, waarin de overheid op vele fronten terugtreedt. In het Belasting & Douane Museum is ongetwijfeld nog een vitrine leeg.”

342 HR 9 november 2012, *NJ* 2013/510, tevens opgenomen in *JOR* 2013/29, m.nt. Tekstra en *BNB* 2013/25, m.nt. J.H.P.M. Raaijmakers.

343 EHRM 23 februari 1995, LJN AV7914, *BNB* 1995/262, m.nt. M.W.C. Feteris.

344 Zie in dezelfde zin E.J.M. Verstijlen, ‘Al te rustig aan het wetgevingsfront’, *TvI* 2011/2, p. 62-63 en D.F.H. Stein in *Ars Aequi* 2011, p. 413.

recht, anders dus het bodembeslag. Regel is ook (aldus art. 3:276 BW) dat men zich alleen mag verhalen op goederen van de schuldenaar. Het faillissement, dat kan worden beschouwd als een algeheel beslag op iemands goederen (art. 20 Fw), omvat dan ook niet goederen van anderen dan de failliet. Zo kan het gebeuren en gebeurt het juist ook dat de fiscus nog beslag legt tijdens het faillissement van de schuldenaar op niet aan de schuldenaar toebehorende goederen.

Het rechtvaardigheidsgehalte van de figuur is ook moeilijk in beeld te brengen. Als ratio voor het bodemrecht op zaken van anderen dan die van de debiteur geldt, kort gezegd, dat de fiscus behoefte heeft aan extra verhaalsmogelijkheden. Dat lijkt mij een flinterdunne basis. Wie niet, zou men zeggen.'

Snijders gaat eveneens in op de wijze waarop het bodemrecht is vorm gegeven:

'Bovendien is de figuur ook nog eens erbarmelijk geregeld: in een wet in formele zin wordt de fiscus de bevoegdheid gegeven zich op zaken van anderen dan zijn debiteuren te verhalen, in de leidraad wordt dan wel gas teruggenomen, maar tot op zekere hoogte is men dan afhankelijk van diezelfde fiscus in hoeverre dat gebeurt. Gelukkig geldt de Leidraad thans wel als recht in de zin van art. 79 RO, waaraan getoetst kan worden in cassatie – zie bijv. HR 28 maart 1990, NJ 1991/118, M. Scheltema – maar het blijft toch wel gouvernementeel (met name door het Ministerie van Financiën ontwikkeld) recht waar de wetgever in formele zin niet aan te pas is gekomen, en dat bij een zo belangrijk onderwerp als de inbreuk op het eigendomsrecht.'

Dan schakelt Snijders over op een 'macrobenadering' van het verschijnsel bodemrecht:

'Dat de figuur nog bestaat, laat zich alleen politiek verklaren: het belang van de schatkist is er mee gemoeid en prevaleert boven het belang van het bedrijfsleven bij een soepele én solide financierings- en kredietverkeer (waaronder begrepen het belang bij verantwoorde verkoop op krediet). Ook aan dat laatste belang hangt een prijskaartje: veronachtzaming hiervan leidt uiteindelijk ook tot een minder grote belastingopbrengst. Dat prijskaartje springt echter minder in het oog, hoe hoog de prijs ook is.'

Snijders wijst er in dit verband op dat Nederland inmiddels is gezakt op de internationale 'competiviteitsladder'. Daar voegt hij aan toe niet te willen beweren dat de ontwikkeling van het 'internationaal atypische bodemrecht' de belangrijkste verklaring vormt voor de daling op die ladder, maar een bijdrage aan de problemen rond financiering en krediet vormt het volgens hem wel. Daarbij gaat het niet alleen om steeds voorzichtiger geworden bankiers, maar ook om leveranciers die eerder geneigd zullen zijn slechts à contant of tegen bankgarantie te leveren. Naar het oordeel van Snijders zou men, het voorgaande in aanmerking nemende, denken dat de Hoge Raad de regeling van het bodemrecht niet excessief zou interpreteren. Dat doet de Hoge Raad echter wel en dat wordt door het arrest ABN AMRO Lease/Ontvanger geadstrueerd. Naar mijn mening slaat Snijders hier de spijker op zijn kop. Het valt moeilijk te begrijpen hoe de Hoge Raad ertoe kan komen het al zeer vergaande

instrument van het bodemrecht zo ongelimiteerd toe te laten. Juist een inperking zou op zijn plaats zijn en sluit aan bij de bedoeling van de wetgever van de Iw 1990.<sup>345</sup>

### 9.3 Verlegging van btw bij insolventie: fiscale plak- en knipwetgeving

De verlegging van btw bij insolventie heeft al een lange voorgeschiedenis.<sup>346</sup> In 1983 wees de Hoge Raad het zogenoemde Rentekas arrest,<sup>347</sup> waarin werd uitgemaakt dat een pand- of hypotheekhouder zich bij de uitwinning van de tot zekerheid verstrekte zaken mede mag verhalen op de btw<sup>348</sup> in de opbrengst. In veel gevallen leidde dat ertoe dat de fiscus deze btw niet ontving omdat de schuldenaar niet meer in staat was, met name wegens faillissement, om de btw af te dragen. Het had voor de hand gelegen dat dit 'heffingslek' voor de fiscus zou worden gedicht door in de regels van het BW op te nemen dat onder de opbrengst voor de pand- of hypotheekhouder de btw niet is begrepen. Dat zou op zichzelf een eenvoudige exercitie zijn geweest.<sup>349</sup> De fiscus heeft echter gekozen voor een omweg en is gekomen met btw-verleggingsregelingen, eerst voor onroerende zaken (in 1989) en daarna voor roerende zaken (in 2008). Daarmee is een ingewikkeld stuk regelgeving tot stand gekomen – met een hoog plak- en knipgehalte – die alleen maar extra werk voor de juristen oplevert en diverse procedures tot aan de Hoge Raad. Deze procedures hebben overigens inmiddels wel interessante rechtspraak van de Hoge Raad opgeleverd over de uitleg van het executiebeprijp. In het arrest ING/Hielkema q.q.<sup>350</sup> maakte de Hoge Raad, met een beroep op het civielrechtelijke systeem, uit dat een onderhandse verkoop van verpande zaken door de curator in overleg met de pandhouder – ook wel aangeduid als een oneigenlijke lossing<sup>351</sup> – kwalificeert als executie in de zin van de btw-verleggingsregeling.

In een daarop volgende procedure over de verleggingsregeling is de Hoge Raad nog een stap verder gegaan, door de bepalen dat ook een onderhandse verkoop door de curator van een met hypotheek belast schip in overleg met de hypotheekhouders kan worden gezien als een wijze van executie.<sup>352</sup> Civielrechtelijk gezien is dat een merkwaaardige beslissing, omdat

345 Zie onder meer mijn noot bij het arrest in *JOR* 2013/29, onder nr. 4 e.v. Ook in het Danvo-arrest (HR 13 december 2014, *JOR* 2014/58, m.nt. Tekstra, *NJ* 2014/88, m.nt. F.M.J. Verstijlen, *RI* 2014/15, *V-N* 2014/2.20), dat in paragraaf 8.1 al ter sprake kwam via een citaat uit de noot van Verstijlen, toont de Hoge Raad weinig kritische zin bij de toepassing van het bodem(voor)recht, in dat geval in relatie tot een afkoelingsperiode tijdens surseance: zie verder mijn *JOR*-noot bij dit arrest.

346 Zie in uitgebreide zin over dit onderwerp: Tekstra, handboek, p. 340-344 met verdere verwijzingen.

347 HR 6 mei 1983, *NJ* 1984/228, m.nt. WMK, *BNB* 1984/85. Dit onderwerp kwam in paragraaf 4.2, slot al even ter sprake.

348 De term btw wordt hier gebruikt als synoniem voor omzetbelasting.

349 Zie eveneens Tekstra, 'Vraag- en aandachtspunten bij de nieuwe BTW-verleggingsregeling', *TvI* 2008/7, p. 313. Overigens is het onzeker of de beslissing van de Hoge Raad in het Rentekas arrest wel juist is geweest, aangezien verdedigbaar is dat de btw/omzetbelasting buiten de opbrengst moet worden gehouden, zeker in de relatie tussen ondernemers die immers de btw niet hoeven te dragen.

350 HR 25 februari 2011, *NJ* 2012/74, m.nt. F.M.J. Verstijlen, *RI* 2011/51, *V-N* 2011/18.16, *TvI* 2011/3, p. 98-103. De Hoge Raad heeft op dit arrest voortgebouwd in het arrest Feenstra q.q./ING (HR 14 februari 2014, *JOR* 2014/118, m.nt. B.A. Schuijling en N.E.D. Faber, *NJ* 2014/264, m.nt. F.M.J. Verstijlen), dat overigens niet ziet op de btw-verlegging.

351 In civielrechtelijke zin is de oneigenlijke lossing geen 'echte' lossing. Zie over het civielrechtelijke begrip lossing S.E. Bartels en V. Tweehuysen, 'Het lossingsrecht', *WPNR* 2010/6864, p. 829-839.

352 HR 15 maart 2013, *V-N* 2013 17.19.

de uitwinningregels van het hypotheekrecht deze wijze van executie juist uitdrukkelijk verbieden.<sup>353</sup> De redenering van de Hoge Raad in *ING/Hielkema q.q.* heeft een – dit keer voor de pandhouders gunstig – vervolg gekregen in het arrest *Feenstra q.q./ING*.<sup>354</sup> Daarin heeft de Hoge Raad bepaald dat in een situatie waarin de bank de kredietovereenkomst met een winkelier heeft opgezegd en de winkelier vervolgens in de gelegenheid heeft gesteld de aan de bank verpand winkelvoorraad door middel van een opheffingsverkoop te gelde heeft gemaakt, eveneens sprake is van executie door de pandhouder, zodat de opbrengst door de pandhouder mag worden verrekend zonder dat daarop de verrekeningsbeperking van art. 54 Fw van toepassing is. Van belang is verder nog dat begrippen uit de onderhavige btw-verleggingsregeling, welke regeling is gebaseerd op een Europese btw-Richtlijn, ook kunnen worden uitgelegd door het Hof van Justitie van de EU. Zo heeft het EU-Hof, in een zaak over het faillissement van de Spaanse vennootschap *Promociones y construcciones BJ 200 SL*,<sup>355</sup> geoordeeld dat onder het begrip openbare verkoop op grond van een executoriale titel in de zin van de verleggingsregeling elke verkoop door een (executie) schuldenaar valt, niet alleen verkoop in het kader van een procedure tot liquidatie van zijn vermogen maar ook de verkoop in het kader van een insolventieprocedure die plaatsvindt vóór die liquidatieprocedure. Die verkoop dient dan wel noodzakelijk te zijn voor de betaling van de schuldeisers of voor het herstel van de economische of beroepsactiviteiten van de schuldenaar.

#### 9.4 Vereenvoudiging van de btw-afwikkeling bij insolventie?

Bij de afwikkeling van insolventies vormt de omzetbelasting/btw sinds jaar en dag een belangrijk aandachtspunt. Het huidige systeem is erg ingewikkeld, vooral als gevolg van de slecht op elkaar afgestemde btw-regels.<sup>356</sup> In het Nederlandse systeem is geen rechtstreeks verband gelegd tussen de verplichting van een insolvente belastingschuldige om in vooraf trek genomen btw aan de fiscus terug te betalen (art. 29 lid 2 Wet OB) en de mogelijkheid voor crediteuren van een insolventie/failliete onderneming om de reeds afgedragen btw terug te vorderen bij de fiscus (art. 29 lid 1 Wet OB). Deze terugvordering van btw door de crediteuren bij een faillissement van hun debiteur, levert veel problemen op omdat de fiscus zich hierbij vaak nogal star opstelt. De Commissie Insolventierecht heeft daarom in het Voorontwerp Insolventiewet voorgesteld om in Nederland, evenals in België, het systeem in te voeren dat de crediteuren bij een faillissement van hun debiteur automatisch de btw terug zullen krijgen.<sup>357</sup> Het ministerie van Financiën is echter nog steeds weigerachtig om aan een dergelijke – redelijke en voor de hand liggende – regeling mee te werken. Het moet met een beetje goede wil mogelijk zijn de afwikkeling van de btw bij een faillissement aan-

353 Zie art. 3: 268 lid 5 jo lid 1 en 2 BW.

354 HR 14 februari 2014, ECLI:NL:HR:2014:319. Het betrof overigens geen faillissement maar een schuldsanering natuurlijke personen, wat voor de uitkomst van de procedure geen verschil maakt.

355 Hof van Justitie EU 13 juni 2013, C-125/12, *V-N* 2013/26.16, *NTFR* 2013/1427. Zie over dit arrest C.E. Lamur, 'Verlegging van btw', *Tvl* 2013/5, p. 201-211 en J.P.M. Linssen, 'Btw-vriendelijke uitverkoop', *Btw-Brief* 2013/10, p. 14-16.

356 Zie Tekstra, handboek, hoofdstuk 10.

357 Zie Voorontwerp Insolventiewet, p. 161 en Tekstra, handboek, p. 34-35.



zienlijk te vereenvoudigen. Dit zal een geautomatiseerde afwikkeling van een faillissement sterk kunnen bevorderen.<sup>358</sup>

Een stap verder zou nog zijn dat in Nederland integraal wordt overgestapt van het thans in de meeste gevallen bij de btw geldende factuurstelsel op het kasstelsel. Het systeem zou daardoor aanzienlijke eenvoudiger worden en de risico's voor de schatkist van onverhaalbare btw bij insolventie zou sterk afnemen.<sup>359</sup> Hier staat het ministerie van Financiën evenmin open om tot een nader onderzoek of een nadere regeling te komen. Dat blijkt uit de beantwoording van kamervragen door de staatssecretaris van Financiën over dit onderwerp in mei 2014.<sup>360</sup> De staatssecretaris is overigens alleen maar in staat cijfers te geven van de btw-bedragen die tijdens de crisis door ondernemers zijn teruggevraagd (zie art. 29 lid 1 Wet OB). Over de jaren 2009 tot en met 2013 bedraagt dit ongeveer € 680 miljoen. De staatssecretaris blijkt niet de beschikken over cijfers die aangeven welke bedragen tijdens de crisis onverhaalbaar zijn gebleken in verband met de door faillerende ondernemers nog gepleegde btw-vooraftrek (zie art. 29 lid 2 Wet OB). Verwacht mag worden dat het hier gaat om een bedrag van grofweg dezelfde omvang als de terug te geven btw, dus het gaat al snel om een bedrag dat vanaf het begin van de crisis tegen de € 1 miljard zal aanliggen. Het is vreemd dat het ministerie van Financiën dit gezien de beantwoording van de kamervragen niet nader laat onderzoeken. Curatoren in faillissementen zouden de fiscus behulpzaam kunnen zijn om te helpen het juiste cijfermateriaal boven tafel te krijgen. De ervaring van veel curatoren is in ieder geval dat de vordering van de fiscus op grond van art. 29 lid 2 Wet OB, derhalve die tot terugbetaling van ten onrechte door de ondernemer op binnenkomende facturen gepleegde btw-vooraftrek, een grote post in de meeste faillissement oplevert, die in vrijwel alle faillissementen niet aan de fiscus kan worden (terug)betaald.<sup>361</sup> In juli 2014 heeft de staatssecretaris van Financiën toch – bij nader inzien – aangekondigd

358 Hierover S.H. de Ranitz, M.O. Kraamwinkel en A.J. Tekstra, 'Vereenvoudigde afwikkeling van de BTW bij faillissement', *FIP* 2013/1, p. 30-32. Een specifiek aandachtspunt vormt de btw over een door de curator bij derden, zoals de separatisten, (op afspraak) in rekening te brengen boedelbijdrage. Zie daarover Tekstra, 'Is de boedelbijdrage niet meer vrij van btw?', *FIP* 2014/4, p. 141-142. Het nieuwe beleid om de boedelbijdrage met btw te belasten is ingevoerd per 20 juni 2014 en geldt dus voor afspraken tot het betalen van een boedelbijdrage gesloten na die datum.

359 Zie eveneens J. van Daal en T. Vink, 'Stimuleer de groei met invoering van kasstelsel voor btw', *Het Financieel dagblad* 2 september 2013.

360 Brief van de staatssecretaris van Financiën van 16 mei 2014, nr. IZV/2014?44, V-N 2014/27.22.

361 Tamelijk bont maakt E.H. van Elsen het in het commentaar op de samenvatting van de hier besproken beantwoording van de kamervragen over het kasstelsel in *NTFR* 2014/1787: "Het recht op aftrek is cruciaal (het staat niet voor niets in het tweede artikel van onze wet) en het ontstaat op het moment dat de factuur wordt ontvangen. Als bij een failliet bedrijf de afgetrokken btw niet kan worden herzien, dan moeten we die consequentie gewoon accepteren. Het dichten van dit gat door het kasstelsel integraal in te voeren, is natuurlijk absurd en het is terecht dat de staatssecretaris dit niet overweegt. Immers, in voorkomend geval moet voor bijna alle bedrijven de boekhoudprogramma's worden aangepast en op die lastenverzwaring zit niemand te wachten (behalve degenen die de systemen moet aanpassen natuurlijk." Wat is er toch op tegen om de problematiek gewoon op basis van cijfermateriaal, waar de fiscus zelf kennelijk niet over beschikt, in kaart te brengen? Het probleem is tweeledig: aan de ene kant moet een nu ondernemers vaak erg lang wachten voordat hij of zij de btw terug krijgt als een klant failliet gaat, aan de andere kant moet de fiscus in faillissement veel afboeken door de ten onrechte gepleegde btw-vooraftrek. Breng eerst deze effecten getalsmatig in kaart en ga dan kijken naar mogelijke oplossingen, zoals invoering van het kasstelsel, uiteraard rekening houdend met eventuele lastenverzwaring voor het bedrijfsleven. Dat wiel hoeft Nederland overigens niet opnieuw uit te vinden want er zijn genoeg andere (Europese) landen waar dit is gebeurd. Hier stuit zelfs het in kaart brengen van de problematiek al op grote weerstand.



het CBS te laten onderzoeken hoe door vereenvoudiging van het btw-systeem onder meer kan worden voorkomen dat de schatkist bij faillissementen (op grote schaal) btw-inkomsten misloopt. De resultaten van dit onderzoek worden meegenomen in voorgenomen generieke vereenvoudiging van het belastingstelsel. Dat levert het risico op dat de operatie nog erg lang gaat duren en juist concrete btw-maatregelen verzanden in het grote geheel.

## 9.5 Fiscale verrekening bij insolventie

Ter gelegenheid van het tot stand komen van de Iw 1990 vond het ministerie van Financiën het nodig een eigen regeling te ontwerpen voor de fiscale verrekening. Dat is opvallend, omdat het privaatrecht reeds sinds jaar en dag een coherente verrekeningsregeling kent. Daar komt bij dat de Hoge Raad in het arrest Nieuwkoop/Ontvanger uit 1993 bepaalde dat verrekening door de fiscus geen maatregel van invordering is. De fiscale verrekening hoort dus eigenlijk niet thuis in Iw 1990. De ambtenaren van Financiën<sup>362</sup> hebben zich flink kunnen uitleven op de regeling van art. 24 Iw 1990, zonder dat er vanuit de kant van de privaatrechtjuristen enige correctie op heeft plaatsgevonden. Dit heeft tot een bepaald eenzijdige regeling ten gunste van de fiscus geleid, met de volgende hoofdkenmerken.<sup>363</sup> De regeling van art. 24 Iw 1990 heeft als uitgangspunt dat alleen de Ontvanger tot verrekening kan overgaan. De belastingplichtige is daartoe niet bevoegd. Wel volgt uit art. 24 lid 1, zesde volzin Iw 1990 dat de belastingplichtige een verrekeningsverzoek kan doen aan de Ontvanger, op basis waarvan de Ontvanger verplicht is tot verrekening over te gaan. Volgens art. 24 lid 9 Iw 1990 dient de Ontvanger de verrekening onverwijld bekend te maken. Art. 24.4 Leidraad Invordering 2008 voegt hier aan toe dat de verrekening van een uit te betalen bedrag door de Ontvanger gebeurt bij beschikking, die aan de belastingplichtige bekend wordt gemaakt door toezending of uitreiking van een kennisgeving. Volgens deze Leidraadbepaling heeft het achterwege laten van de bekendmaking niet tot gevolg dat de verrekening nietig is.<sup>364</sup> Als tijdstip van verrekening geldt de dagtekening van het aanslagbiljet waaruit het uit te betalen bedrag blijkt (de zogenoemde negatieve aanslag), tenzij sprake is van een in termijnen te betalen voorlopige aanslag of voorlopige teruggaaf, in welk geval als tijdstip van verrekening wordt aangemerkt het tijdstip waarop de desbetreffende termijn vervalt.<sup>365</sup>

In art. 24 lid 1, eerste volzin Iw 1990 wordt aangegeven welke schulden en vorderingen de Ontvanger in verrekening kan brengen. De Ontvanger mag in de verrekening betrekken de aan de belastingplichtige uit te betalen bedragen en van hem te innen bedragen ter zake van rijksbelastingen en ander belastingen en heffingen, voor zover de invordering daarvan aan de Ontvanger is opgedragen (art. 24 lid 1 sub a Iw 1990). Daarnaast kan de Ontvanger in de verrekening betrekken vorderingen van de belastingplichtige op de Staat of de Ontvanger die verband houden met de hiervoor genoemde rijksbelastingen en andere heffingen (art. 24 lid 1 sub b Iw 1990). Aan de Ontvanger komt via deze regeling de bevoegdheid

362 Waaronder J.A.C.A. Overgaauw, de huidige vice-president van de Hoge Raad.

363 Zie daarover uitgebreid mijn dissertatie.

364 Zie voor kritiek op deze redenering Tekstra, dissertatie, paragraaf 2.4.4.

365 Zie de laatste twee volzinnen van art. 24 lid 1 Iw 1990 en Tekstra, dissertatie, paragraaf 2.4.5.

toe een schuld aan de belastingplichtige te verrekenen met een vordering van een andere overheidsdienst, zoals het UWV, de gemeente, de provincie, het waterschap op de buitenlandse fiscus, vanaf het moment dat de invordering van die vordering aan de Ontvanger is opgedragen.<sup>366</sup> De regeling wijkt hier af van het civielrechtelijke vereiste van wederkerig schuldenaarschap, zoals neergelegd in art. 6:127 lid 2 BW.<sup>367</sup> Volgens de tweede volzin van art. 24 lid 1 Iw 1990 is verrekening door de fiscus eveneens mogelijk wanneer op een aan de belastingplichtige uit te betalen bedrag door een derde beslag is gelegd. Deze regel volgt reeds uit het gemene recht, maar de fiscus vond het nodig dit in de wet op te nemen.<sup>368</sup>

De bedoeling van de wetgever is dat bij de fiscale verrekening de verrekeningsregels uit het BW buiten toepassing blijven. Dit wordt wel aangeduid als het BW-verrekeningsverbod.<sup>369</sup> Daarentegen zijn de verrekeningsregels van de Fw niet uitgesloten bij de fiscale verrekening. Sinds 1 juli 2009 worden de verrekeningsregels uit de Fw in art. 24 lid 1, derde volzin Iw 1990 uitdrukkelijk van overeenkomstige toepassing verklaard.<sup>370</sup> De volgende twee volzinnen van art. 24 lid 1 Iw 1990 geven nog een bijzondere – vrij omstreden – regeling voor de verrekening bij een fiscale eenheid vennootschapsbelasting. Indien er sprake is van een dergelijke fiscale eenheid, geeft dat de Ontvanger de mogelijkheid om over en weer alle fiscale schulden en vorderingen van de vennootschappen binnen die fiscale eenheid met elkaar in verrekening te brengen. Die verrekeningsmogelijkheid blijft volgens art. 24 lid 1, vijfde volzin Iw 1990 in stand indien de belastingschuldige of een andere vennootschap binnen de fiscale eenheid in staat van surseance of faillissement geraakt. Het is eigenaardig dat de wetgever het bestaan van een fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting koppelt aan een zeer ruime verrekeningsmogelijkheid voor andere belastingschulden dan alleen de vennootschapsbelasting, waarvoor de figuur in leven is geroepen, en dat bij faillissement van onderdelen uit deze fiscale eenheid de verrekeningsregels van de Fw toch weer opzij worden gezet.<sup>371</sup>

Artikel 24 lid 4 Iw 1990 gaat over de overdracht en verpanding van belastingrestituties.<sup>372</sup> Het bepaalt ten eerste dat verrekening door de Ontvanger niet mogelijk is met betrekking tot een door de Ontvanger uit te betalen bedrag indien deze vordering door de gerechtigde onder bijzondere titel is overgedragen, mits de Ontvanger met de overdracht heeft ingestemd. Volgens de tweede volzin van artikel 24 lid 4 Iw 1990 is verrekening voorts niet mogelijk met betrekking tot een door de Ontvanger uit te betalen bedrag indien op deze vordering een stil pandrecht als bedoeld in artikel 3:239 BW is gevestigd, mits de Ontvanger op het tijdstip waarop het pandrecht hem wordt meegedeeld met het pandrecht heeft ingestemd. Een uitzondering op het uitgangspunt dat verrekening door de fiscus niet meer kan plaatsvinden na instemming door de Ontvanger met een overdracht of verpanding

366 Zie verder Tekstra, dissertatie, paragraaf 2.4.6.1.

367 Tekstra, dissertatie, p. 7-10.

368 Tekstra, dissertatie, p. 94-95 en p. 170-171.

369 Zie daarover uitgebreid Tekstra, dissertatie, paragraaf 2.4.2.

370 Zie voor de consequenties daarvan hoofdstuk 6 van mijn dissertatie, handelend over verrekening door de fiscus bij insolventie.

371 Zie verder Tekstra, dissertatie, paragraaf 2.4.3.

372 Zie over dit onderwerp eveneens Tekstra, 'Beantwoording rechtsvraag complicaties bij verpanding van een belastingteruggaaf', *TvI* 2012/1, p. 22-23.

van een vordering op de fiscus vormt artikel 24 lid 5, sub c, Iw 1990. Daaruit volgt dat ook na instemming door de Ontvanger verrekening nog mogelijk is van belastingaanslagen die een uit te betalen bedrag behelzen met belastingaanslagen die op dezelfde belasting en hetzelfde tijdvak betrekking hebben. De Iw-wetgever baseert deze regeling op artikel 6:130 BW.<sup>373</sup> De Ontvanger dient de beschikking waarin hij de instemming met een overdacht over verpanding van een belastingrestitutie verleent of weigert bekend te maken door middel van een gedagtekende kennisgeving. Volgens art. 24 lid 6 Iw 1990 staat vervolgens binnen een week na de dagtekening voor de belastingplichtige beroep open bij de directeur der rijksbelastingen. In paragraaf 5.5 kwam deze gebrekkige rechtsgang reeds aan de orde.

Twee andere relevante onderwerpen bij de fiscale verrekening vormen de verrekening bij uitstel van betaling voor een belastingschuld en verrekening bij/na kwijtschelding of verjaring van de belastingschuld. Volgens art. 4:93 lid 5 Awb staat een uitstel van betaling door een bestuursorgaan niet aan verrekening in de weg. Dit uitgangspunt geldt ook voor de fiscale verrekening. In art. 24 lid 7 Iw 1990 wordt een aantal specifieke gevallen van uitstel van betaling vermeld, waarvoor geldt dat gedurende het betalingsuitstel verrekening door de Ontvanger niet mogelijk is, tenzij de belastingplichtige dit verzoekt. Dit zijn bijzondere gevallen. Voor de reguliere uitstelgevallen zal de hoofdregel van art. 4:93 lid 5 Awb gelden. Daar moet aan worden toegevoegd dat de Leidraad Invordering 2008 in art. 25 nog afzonderlijke regelingen geeft voor verrekening tijdens een regulier betalingsuitstel.<sup>374</sup> Is sprake van een betalingsuitstel in het kader van bezwaar of beroep tegen een aanslag, dan zal de Ontvanger in beginsel niet tot verrekening overgaan, tenzij door de Ontvanger wordt geconstateerd dat bij het niet overgaan tot verrekening vrees voor verhaalbaarheid van de vordering van de fiscus ontstaat. Bij uitstel van betaling in verband met een te verwachten teruggaaf en in het kader van een betalingsregeling, zal de Ontvanger normaal gesproken wel verrekenen. Een verrekeningsmogelijkheid voor de Ontvanger zal niet hoeven te vervallen op het moment dat de belastingschuld verjaart. Dit kan worden gebaseerd op art. 4:108 Awb. Van de zijde van het ministerie van Financiën is echter al in 1988 een toezegging gedaan dat na de invoering van de Iw 1990 verrekening van verjaarde vorderingen niet meer zal plaatsvinden, maar vreemd genoeg is deze toezegging niet in de Leidraad Invordering opgenomen.<sup>375</sup> Na een kwijtschelding van een belastingvordering door de fiscus kan de Ontvanger dit kwijtscholden deel niet meer in verrekening brengen. Om aan deze consequentie te ontkomen, pleegt de Ontvanger regelmatig een zodanige afspraak met de belastingschuldige te maken (in het kader van een fiscale vaststellingsovereenkomst) dat de Ontvanger toch nog kan blijven verrekenen.<sup>376</sup>

Het wekt al met al verbazing dat een eigen verrekeningsregime voor de fiscus is ontworpen en dat het bij de invoering van de regels voor de bestuursrechtelijke geldschulden van de vierde tranche Awb in stand is gebleven.<sup>377</sup> Bij de totstandkoming van de vierde tranche Awb is door de wetgever uitdrukkelijk als uitgangspunt gekozen dat nodeloze afwijkingen

373 Zie Tekstra, dissertatie, paragraaf 2.4.7.

374 Zie Tekstra, dissertatie, paragraaf 2.4.9.

375 Zie Tekstra, dissertatie, p. 96.

376 Zie Tekstra, dissertatie, p. 97-98.

377 De conclusie die ik in deze alinea trek zijn terug te vinden in hoofdstuk 7 van mijn dissertatie.

van het privaatrecht vermeden moeten worden.<sup>378</sup> Het BW bevat een uitgebreide – beproefde – regeling voor verrekening en er blijkt geen duidelijke noodzaak te bestaan om voor de verrekening van fiscale schulden en vorderingen van deze regels af te wijken. Verder wijkt art. 24 Iw 1990 af van essentiële vereisten voor verrekening, zonder dat daar een voldoende rechtvaardiging voor bestaat. Een andere constatering is dat art. 24 Iw 1990 diverse (lees: vele) onvolkomenheden bevat. Daarnaast blijkt dat art. 24 Iw 1990, in vergelijking met de civielrechtelijke verrekeningsregels, op onderdelen tot een onnodige verslechtering van de positie van de fiscus leidt. Kortom, het zou voor de hand liggen de verrekeningsregels van art. 24 Iw 1990 af te schaffen en te doen opgaan in de regels van het BW, met op sommige onderdelen enkele aanvullende regels toegespitst op de positie van de fiscus. In dit verband moet worden bedacht dat uit rechtsvergelijking blijkt dat een privaatrechtelijk verrekeningssysteem bij verrekening door de fiscus goed mogelijk is; de in de Verenigde Staten en Duitsland geldende verrekeningssystemen bevestigen dit uitgangspunt.

## 9.6 Samenloopaspecten van civiele en fiscale bestuurdersaansprakelijkheid

Er bestaan twee specifieke regelingen die zien op de gevolgen van bestuurdersaansprakelijkheid. Dat is in de eerste plaats de regeling voor de fiscale bestuurdersaansprakelijkheid van art. 36 e.v. Iw 1990, ook wel aangeduid als WBA. De tweede regeling betreft die voor bestuurdersaansprakelijkheid bij faillissement, zoals opgenomen in het BW in de art. 2:50a, voor bestuurders van een commerciële vereniging, 2:138, voor bestuurders van een NV, 2:248, voor bestuurders van een BV, en 2:300a voor bestuurders van een commerciële stichting.<sup>379</sup> Deze regeling wordt ook wel WBF genoemd. De WBA en WBF in hun oorspronkelijke vorm per 1 januari 1987 ingevoerd in het kader van de anti-misbruikwetgeving, de WBA als tweede anti-misbruikwet en de WBF als derde anti-misbruikwet. Aanvankelijk liepen de regelingen inhoudelijk redelijk parallel.<sup>380</sup> De bepalingen zijn in hun toepassing echter steeds meer uit elkaar gaan lopen. Om deze ontwikkelingen kort samen te vatten: bij WBF kreeg de bestuurder van de Hoge Raad steeds meer ‘disculpatieruimte’,<sup>381</sup> terwijl bij de WBA de Hoge Raad bleef – en blijft – vast houden aan de zeer beperkte disculpatieruimte die art. 36 Iw 1990 biedt.<sup>382</sup> Die beperking zit in het volgende.<sup>383</sup> Voor de vraag of een bestuurder door de fiscus aansprakelijk kan worden gesteld is van groot belang of de bestuurder namens de vennootschap die belastingschulden onbetaald laat tijdig

378 Zie het citaat uit de Memorie van Toelichting, zoals weergegeven in paragraaf 1.2.

379 Met een commerciële vereniging of stichting wordt hier bedoeld een vereniging of stichting die aan de heffing van vennootschapsbelasting is onderworpen.

380 Zowel de WBA als de WBF gaat overigens uit van een ruim begrip bestuurder, door daaronder ook te laten vallen de feitelijk leidinggever. Een opmerkelijk verschil tussen de WBA en de WBF is dat bij de WBF de rechter de bevoegdheid heeft de aansprakelijkheid van een bestuurder te matigen, bij de WBA kan de rechter dat niet.

381 Zie onder meer de standaardarresten HR 20 oktober 2006, *NJ* 2007/2, m.nt. J.M.M. Maeijer (Van Schilt/Jansen q.q.) en HR 30 november 2007, *NJ* 2008/91, m.nt. J.M.M. Maeijer (Blue Tomato).

382 Zie met name HR 21 januari 2011, *JOR* 2011/68, m.nt. Tekstra.

383 Het gaat het bestek van dit boek te buiten om hier de WBF en WBA geheel te behandelen. Ik verwijs naar de handboeken, voor de WBA onder meer Vetter/Tekstra/Wattel, p. 59 e.v., voor de WBA onder meer P. van Schilfgaarde, *Van de BV en de NV*, Deventer: Kluwer 2013, p. 184-189.

de betalingsonmacht heeft gemeld (zie art. 36 lid 2 Iw 1990). Heeft een tijdige melding plaatsgevonden, dan wel valt aan te tonen dat de Ontvanger al op een andere wijze van de betalingsonmacht op de hoogte was, dan zal op de Ontvanger de volledige bewijslast rusten dat het niet betalen van de belastingschuld door de vennootschap het gevolg is van kennelijk onbehoorlijk bestuur. In veel gevallen zal de Ontvanger niet aan die bewijslast kunnen voldoen. Indien er geen tijdige melding betalingsonmacht heeft plaatsgevonden, kan de door de fiscus aangesproken bestuurder zich alleen nog disculperen als hij kan aantonen dat het niet aan hem te wijten is dat geen tijdige melding betalingsonmacht heeft plaatsgevonden. Dat bewijs is vrijwel niet te leveren.<sup>384</sup>

In het oog lopend voor dit boek is de mogelijke samenloop tussen deze twee regelingen en de vraag welke van deze twee regelingen dan prevaleert.<sup>385</sup> In wetsgeschiedenis is inhoudelijk geen aandacht besteed aan de samenloop tussen deze twee acties. In art. 36.1 Leidraad Invordering 2008 is wel een regeling opgenomen voor een mogelijke samenloop tussen de WBA en de WBF, welke samenloop zich in de praktijk met een zekere regelmaat voordoet.<sup>386</sup> Op grond van deze regeling moet er naar worden gestreefd om slechts één van de twee aansprakelijkheidsmogelijkheden toe te passen. Is de Ontvanger voornemens de bestuurder(s) van een gefailleerde rechtspersoon aansprakelijk te stellen, dan moet hij volgens de regeling contact opnemen met de curator om te overleggen over de vraag wie tot aansprakelijkstelling overgaat. Daarbij wordt vermeld dat aansprakelijkstelling door de curator de voorkeur geniet, tenzij blijkt dat de bewijspositie van de Ontvanger sterker is. Het lijkt er op dat dit overleg in veel gevallen niet plaats vindt. Daar blijkt in ieder geval uit de over deze samenloop verschenen rechtspraak.<sup>387</sup> In een zaak die leidde tot een arrest van de Hoge Raad van 28 februari 2014<sup>388</sup> had de Ontvanger de bestuurder aansprakelijk gesteld op de voet van art. 36 Iw 1990, zonder daaraan voorafgaand overleg te plegen met de curator, zoals de art. 36.1 Leidraad Invordering 2008 voorschrijft. Volgens de Hoge Raad strekt dit voorschrift niet verder dan te voorkomen dat een bestuurder van een gefailleerde rechtspersoon door zowel de curator als de Ontvanger aansprakelijk wordt gesteld.

De regeling van art. 36.1 Leidraad Invordering 2008 verliest aldus aan betekenis. Curatoren leggen zich kennelijk gemakkelijk neer bij het, zonder voorafgaand overleg, opereren door de Ontvanger en ook de rechter hecht weinig betekenis aan deze regeling. Het feit dat de Ontvanger actie onderneemt jegens de bestuurder(s), impliceert dat daar verhaal mogelijk. Het is in strijd met de eigen regels van de fiscus om deze actie te ondernemen buiten de

384 Zie hierover eveneens mijn noot bij HR 28 februari 2014, *JOR* 2014/155, onder nr. 5.

385 Zie G.S.E. Dorlo, 'WBA en WBF: aspecten van samenloop', *TvI* 2000/3, p. 86-95, Vetter/Tekstra/Watrel, paragraaf 425 en Tekstra, handboek, p. 273-276. Bij de civiele bestuurdersaansprakelijkheid kunnen overigens ook materiële fiscale kwestie spelen: zie bijvoorbeeld de in paragraaf 8.1, laatste deel aangehaalde procedure van curator Van der Knijff.

386 Het hierna volgende is mede ontleend aan mijn bijdrage in het *Insolad* Jaarboek 2013, p. 139-141.

387 Zie bijvoorbeeld hof 's-Gravenhage 28 september 2010, *JOR* 2010/371, Tekstra, eveneens besproken in Tekstra, handboek, p. 273-275.

388 HR 28 februari 2014, *JOR* 2014/155, m.nt. Tekstra, als vervolg op hof Amsterdam 28 maart 2013, *JOR* 2013/296, m.nt. Tekstra.

curator om.<sup>389</sup> Volgens die regels moet eveneens worden bekeken, in het overleg tussen de curator en de Ontvanger, welke actie de voorkeur verdient, ervan uitgaande dat de actie van de curator de voorkeur verdient, tenzij de fiscus een betere bewijspositie heeft.<sup>390</sup> Het enkele feit dat de fiscus een (preferente) grote schuldeiser is in het faillissement, is op zichzelf niet doorslaggevend om de actiebevoegdheid bij de fiscus te leggen. De curator kan via art. 2:248 BW het gehele faillissementstekort vorderen bij de bestuurder, dus ook de ontstane boedelschulden (denk aan het UWV en de boedelberedderingskosten), terwijl de fiscus alleen betaling van openstaande belastingschulden bij de bestuurder(s) kan claimen. Wel moet worden bedacht dat de claim van de fiscus op de bestuurder preferent is,<sup>391</sup> terwijl de claim van de curator ex 2:248 BW slechts concurrent is. Toch is de vordering van de curator een meer algemene actie in het belang van de gezamenlijke crediteuren en vormt die van de Ontvanger – vanuit de faillissementsboedel bekeken – slechts een beperkte actie.<sup>392</sup> Het laatste woord is hierover dus nog niet gezegd.

389 De curator (en eventueel de aangesproken bestuurder) zou in dit verband een beroep kunnen op de hiervoor weergegeven overweging van de Hoge Raad dat het voorschrift van art. 36.1 Leidraad Invordering 2008 de strekking heeft te voorkomen dat een bestuurder door zowel de curator als de ontvanger aansprakelijk wordt gesteld. Het lijkt hier 'wie het eerst komt wie het eerst maalt'.

390 Bijvoorbeeld omdat de jaarrekeningen wel tijdig zijn gedeponerd (zie art. 2:248 lid 2 BW), maar er geen tijdige melding betalingsonmacht heeft plaatsgevonden (zie art. 36 lid 4 Iw 1990).

391 Zie art. 21 in samenhang met art. 53 lid 1 Iw 1990.

392 De curator kan zich mogelijk beroepen op 'procedurele voorrang' conform het arrest Lunderstädt/De Kok: HR 21 december 2001, *NJ* 2005/95, m.nt. S.C.J.J. Kortmann.

## HOOFDSTUK 10

# De fiscus als omnivoor

### 10.1. Algemeen

Vastgesteld kan worden dat de fiscus, zeker op het gebied van de invordering van belastingen, een ‘alleseter’ is geworden. Dat geldt vooral op het invorderingsgebied, maar ook daarbuiten toont de fiscus zich een omnivoor. Denk hierbij aan het via de civiele rechter afdwingen van de fiscale informatieverplichting, terwijl de Awr in art. 52a een nieuwe regeling kent voor de informatiebeschikking (zie de paragrafen 1.4 en 7.3). Alle mogelijke instrumenten, fiscaal, civiel of anderszins, worden door de fiscus aangewend. De vraag doet zich voor in hoeverre het noodzakelijk is daar grenzen aan te stellen. In de volgende paragraaf maak ik daar enkele opmerkingen over, met de kanttekening dat dit onderwerp nog lang in beweging zal blijven. Het laatste woord is er dus niet over gezegd en de fiscus zal stelling doorgaan met het verkennen van de grenzen.

### 10.2 Een fiscale loterij zonder nieten?

De Ontvanger heeft min of meer *carte blanche* gekregen voor wat betreft de bevoegdheden tot invordering/incasso van belastingvorderingen. Correcties daarop zijn niet te verwachten van de kant van de wetgever of van de Hoge Raad, getuige met name het arrest van 21 februari 2014 over de verjaarde belastingvorderingen bij een onrechtmatige daadvordering door de Ontvanger, besproken in paragraaf 7.1. Mogelijk komen die correcties wel vanuit het Europese en internationale recht, op basis van de rechtsbeginselen die daaruit voortvloeien. Gedacht kan bijvoorbeeld worden aan het Europese verdedigingsbeginsel. Deze beginselen zullen langzaam maar zeker het Nederlandse systeem binnensijpelen. In hoofdstuk 6 van dit boek kwam deze ontwikkeling reeds aan de orde. Daarnaast dienen de algemene beginselen van behoorlijk bestuur als een belangrijk correctiemechanisme ten aanzien van het handelen van de fiscus (zie paragraaf 5.4), mits rechters – zowel de (fiscale) bestuursrechter als de civiele rechters – bereid zijn het handelen van de fiscus kritisch onder de loep te nemen. Dat gebeurt zeker niet altijd.

In hoofdstuk 5, meer in het bijzonder in paragraaf 5.5, is signaleerd dat bij de invordering van belastingen de rechtsbescherming voor de belastingplichtige erg mager geregeld is. De vraag doet zich voor waarom deze materie niet gewoon in één keer deugdelijk en rechtvaardig wordt geregeld. Dat zou een land als Nederland sieren. Nu gaat de praktijk door met *ad hoc* oplossingen, die machtige partijen zoals het ministerie van Financiën duidelijk in de kaart spelen. De geloofwaardigheid van de overheid komt daarmee steeds verder onder druk te staan.<sup>393</sup> De overheid zou eens genereus de hand over het hart moeten strijken en zorgdragen voor een rechtsbescherming in het kader van de invordering

393 Zie eveneens Tekstra, dissertatie, p. 27-32.

die aansluit bij die van de Awr. Nu zal een belastingplichtige, dan wel een derde, die wil opkomen tegen handelingen van de Ontvanger, of het nalaten daarvan, bijvoorbeeld in het kader van betalingsuitstel, kwijtschelding of een verzet tegen de toepassing van het bodemrecht, uiteindelijk terecht komen bij de directeur van de belastingdienst, die slechts (uiterst) marginaal toetst of zijn of haar collega diens werk wel in redelijkheid goed heeft gedaan. Hier geldt de beeldspraak dat het niet goed is dat de slager zijn eigen vlees keurt. Voor die belastingplichtige of derde kan zeer veel op het spel staan, zoals het voortbestaan van diens onderneming, terwijl hij uiteindelijk afhankelijk is van de al dan niet goede wil en bedoelingen van een bepaalde belastingambtenaar.

Dat de wetgever, ondanks wat losse toezeggingen, maar steeds niet toekomt aan het creëren van een deugdelijke rechtsbescherming bij de invordering kan er overigens mede in gelegen zijn dat te veel het beeld beklijft dat de belastingplichtige niet zo zeer een goedwillende partij is die gewoon voor zijn rechten wil opkomen, maar dat de maatman of maatvrouw vooral is een burger of ondernemer die er alleen maar op uit is onder zijn of haar fiscale verplichtingen uit te komen. Dit beeld klopt echter (bij lange na) niet. In paragraaf 1.4, slot kwam dit vertekende beeld al aan de orde en ook in het volgende hoofdstuk zal het worden aangekaart. De belastingplichtigen dienen op dit vlak door de overheid veel serieuzer te worden genomen. Een achterdochtige houding werkt immers eerder averechts. Het beeld moet worden weggenomen dat wat de positie van de fiscus/Ontvanger betreft er eigenlijk geen reële middelen voorhanden (mogen) zijn om vermeend onjuist handelen (in rechte) te bestrijden. Weliswaar leveren de civiele rechter als restrechter en de Nationale Ombudsman als klachtinstituut nog een zeker vangnet, maar dat is bij gebrek aan een deugdelijke (integrale) fiscale rechtsgang bij invorderingskwesties.



## HOOFDSTUK 11

### Slotbeschouwingen

Wat brengen ons de bespiegelingen uit de vorige hoofdstukken? Verschillende ontwikkelingen blijken op elkaar in te werken. Van de kant van de overheid bestaat nog steeds een belangrijke tendens om, als het even kan, taken af te stoten aan private partijen. Ondanks dat inmiddels deze privatisering duidelijk tegen zijn eigen grenzen is aangelopen, bestaat er een onverkort streven de overheid op dit punt in te krimpen. De economische crisis sinds 2008, en de daarmee gepaard gaande druk op de overheidsbegroting, heeft dit proces versterkt. Toegespit op de positie van de fiscus, hebben deze ontwikkelingen ertoe geleid dat er steeds meer wordt geprobeerd de relatie met de belastingplichtige, die in de kern van publiekrechtelijke aard is, in een privaatrechtelijk jasje te gieten. Op zichzelf leidt dit tot creatieve en deels ook innovatieve instrumenten – denk aan horizontaal toezicht, mediation e.d. – maar het ligt niet voor de hand dat de overheid/fiscus op deze wijze nog in staat is het overzicht te bewaren en een te blijven zorgen dat de kerntaken van de fiscus, te weten het vaststellen, controleren en inning van de belastingen, op een deugdelijke, geloofwaardige en rechtvaardige manier worden uitgevoerd. Deze problematiek kan lang aan het zicht voor de buitenwereld onttrokken blijven omdat het ministerie van Financiën een zeer dominante positie inneemt, die sinds het begin van de crisis nog verder is versterkt, en niet snel geneigd is de hand in eigen boezem te steken als het gaat om mogelijke problemen bij het uitoefenen van deze kerntaken. Er zijn ook weinig tegenkrachten werkzaam (zie hierna). Hooguit kan worden gewezen op de kritische rol die de Nationale Ombudsman pleegt te vervullen.<sup>394</sup> Dat blijkt één van de weinige instituten te zijn die bereid is het voor de belastingplichtige op te nemen, door daarvan een veel positiever beeld te schetsen dan wordt gepresenteerd van de kant van de overheid, deels versterkt door de media.

Mij lijkt een herbezinning op de taken en bevoegdheden van de fiscus op zijn plaats, met name in het kader van de invordering van belastingen. De kerntaak van de fiscus ziet er in dat kader vooral op dat ervoor wordt gezorgd dat de zakelijke belastingen die door ondernemingen moeten worden ingehouden en afgedragen, met name de loon- en omzetbelasting, ook steeds stipt naar de belastingdienst worden overgemaakt.<sup>395</sup> Dit betreft namelijk gelden die de onderneming niet mag gaan aanwenden voor haar bedrijfsvoering. Hoe langer de onderneming in staat wordt gesteld om deze gelden in het bedrijf te houden, hoe groter de kans wordt dat deze gelden niet meer beschikbaar zijn voor de fiscus. Het invorderingssysteem van de fiscus zou zich veel meer op dit mechanisme moeten gaan toespitsen, zodat de fiscus uiteindelijk naar alle waarschijnlijk steeds minder behoefte zal hebben aan een voorrangpositie ten opzichte van andere partijen, met als treurig diepte-

<sup>394</sup> Vanuit de politiek wordt overigens duidelijk aangestuurd op een minder kritische Ombudsman.

<sup>395</sup> In de zomer van 2014 deed de nieuwe werkgeversvoorzitter (van VNO-NCW) Hans de Boer het voorstel dat werkgevers niet meer inhoudingsplichtig zouden zijn voor de loonbelasting en zij het gehele bruto-loon aan de werknemers zullen overmaken. Ondanks dat een dergelijk voorstel op veel (praktische) bezwaren stuit, maakt het wel duidelijk dat deze door de werkgever in te houden belastingen 'ondernemersvreemd' zijn en derhalve niet te lang in de onderneming moeten/mogen blijven.

punt het instrument van het bodemrecht.<sup>396</sup> Veel instrumenten waar de fiscus thans over beschikt – dat is een zeer ruim arsenaal, inclusief het civielrechtelijke instrumentarium – kunnen wel eens overbodig blijken via deze aanpak. Dat wordt geïllustreerd door de gang van zaken in Duitsland, waar per 1999 de preferente positie van de fiscus is afgeschaft, zonder noemenswaardige problemen. De fiscus is daar sindsdien veel pro-actiever gaan opereren. Het ligt overigens wel voor de hand de hier beschreven aanpak in te voeren op het moment dat de economische omstandigheden daarvoor voldoende ruimte bieden: zo is dat ook in Duitsland gegaan. Ik zou nog de stelling durven plegen dat voor de hand zou liggen dat, hoe meer de fiscus/Ontvanger in Nederland gebruik blijkt te kunnen maken van het open systeem van invordering, hoe minder er behoefte zou moeten bestaan aan alle speciale invorderingsmogelijkheden van de Iw 1990. Die zouden op dat punt nog eens kritisch tegen het licht moeten worden gehouden.

Het is van belang het handelen van de fiscus kritisch te blijven volgen, om te voorkomen dat de fiscus een te onaantastbare positie verkrijgt. Veel *countervailing powers* zijn namelijk niet aanwezig. Het parlement zal niet met een (fundamentele) kritische houding komen, want blijft steken op het niveau van ‘incidentenpolitiek’, mede als gevolg van de politieke en journalistieke waan van de dag en een gebrek aan fiscale expertise, leidende tot een steeds grotere kennisachterstand ten opzichte van het ministerie van Financiën. De politiek heeft er duidelijk moeite mee, althans blijkt niet bij machte – nuchter en met *common sense* – te beoordelen of namens de fiscus wel de juiste prioriteiten worden gesteld en of het handelen van de fiscus wel voldoende geloofwaardig en rechtvaardig is in de ogen van de belastingplichtige. Dat het kritisch volgen van de fiscus niet meevalt en een olifanten huid vereist, wordt duidelijk in het volgende citaat van Pieterse:<sup>397</sup>

‘De vraag is echter wel of (kritische) reflecties op fiscale wetsvoorstellen in het huidige tijdsgewricht mogelijk zijn, alleen al omdat het “absurd hoge” wetgevingstempo moeilijk is bij te houden. Wie daarin slaagt, maar kritiek levert op een voorstel die (qua toonzetting) niet in de smaak valt, moet rekening houden met de kans dat hij publiekelijk wordt getraakteerd op enkele reprimande (of uithalen?) van een ambtenaar van het Ministerie van Financiën die meent in de vakpers zijn gelijk te moeten halen (...).’

Invalshoek en referentiekader voor de fiscus tegenover de belastingplichtige/belastingsschuldige is vooral de in de ogen van de fiscus kwaadwillige dan wel malafide burger, waaronder begrepen de door de fiscus aangeduide ‘notoire wanbetaler’. Daar moet veel, zo niet alles voor wijken. Verder blijft de overheid de belastingen als instrument gebruiken voor andere doeleinden dat de strikt fiscale, te weten inkomen te genereren voor de schatkist. Dit fiscale instrumentalisme gaat zich steeds meer wreken en de kans is reëel dat de overheid op dit

<sup>396</sup> Zie eveneens paragraaf 8.1.

<sup>397</sup> L.J.A. Pieterse in zijn bespreking van J.L.M. Gribnau, *Belastingen als moreel fenomeen*, Den Haag: BJu 2013, opgenomen in *WFR* 2013/6992, p. 343 (voetnoten in het citaat weggelaten). De opmerking van Pieters over de reprimande van een ambtenaar van Financiën ziet op de abrupte invoering van de meldingsregeling voor het bodemrecht van art. 22bis Iw 1990 via het Belastingplan 2013, waardoor langs de band van de fiscale wetgeving een forse inbreuk werd gecreëerd op de positie van de fiscus. Zie voor de reprimande *TvI* 2013/1, p. 4-8 en mijn reactie daarop in *TvI* 2013/2, p. 88-89.

punt nog eens daadwerkelijk gaat vastlopen. Zie onder meer de kwestie van de toeslagenfraude.

De slotsom kan zijn dat de fiscus een zeer speciale rol is toebedeeld in het privaatrecht. Hoewel het op het eerste gezicht zou lijken dat de fiscus ver van het privaatrecht verwijderd is, blijkt bij nadere beschouwing dat de fiscus juist in toenemende mate in het privaatrecht geïnvolveerd raakt. In veel situaties blijkt het publiekrechtelijke kader, waarbinnen de fiscus traditioneel gezien opereert, steeds verder op de achtergrond te raken ten gunste van het privaatrechtelijke kader. De mogelijkheid voor de fiscus om naast het ruime arsenaal van fiscale bevoegdheden privaatrechtelijke instrumenten in te zetten wordt door de fiscus met beide handen aangegrepen. Daar hoeft op zichzelf geen bezwaar tegen te zijn, ware het niet dat vanuit de positie van de fiscus geldt dat hij steeds meer van deze (gestapelde) bevoegdheden naar zich weet toe te trekken, zonder dat aan de andere kant wordt zorggedragen voor een deugdelijke bescherming van de positie van de burger en ondernemer in relatie tot de Ontvanger. Hier zijn buffers nodig om al te veel eenrichtingsverkeer te voorkomen.

De fiscus speelt in het insolventierecht eveneens een belangrijke rol. Curatoren in faillissementen krijgen in toenemende mate met – vaak ingewikkelde – fiscale kwesties te maken bij de afwikkeling van de boedels. Het is in dit verband spijtig dat het project met het Voorontwerp Insolventiewet, zoals opgesteld door de Commissie Insolventiewet, inmiddels is gestaakt. Het ministerie van Financiën is in belangrijke mate verantwoordelijk voor het stopzetten van dit project. Ook hier zijn geen sterke tegenkrachten aanwezig, bijvoorbeeld uit de hoek van de andere ministeries (Justitie en/of Economische Zaken) om aan deze versnippering een einde te maken. Misschien gaat hier de wal het schip nog eens keren, maar voorlopig hebben te veel partijen, waaronder Financiën, belang bij het in stand houden van de lappendeken waaruit het insolventierecht thans bestaat. Het meest treurige voorbeeld daarvan is de wijze waarop Financiën kost wat kost wenst te blijven vasthouden aan het bodemrecht, zonder op een reële manier mee te willen denken aan een alternatief voor dit ‘malicieuze’ verhaalrecht voor de fiscus op eigendommen en zakelijke zekerheden van derden, niet zijnde de belastingschuldige zelf. Eigenlijk had dit bodemrecht allang moeten zijn afgeschaft in de Iw 1990, met mogelijk een alternatieve, generieke regeling in het BW, maar enkele ambtenaren bij het ministerie van Financiën weten zowel het parlement als de andere ministeries in een wurggreep te houden om dit volstrekt achterhaalde instrument in stand te houden.<sup>398</sup> Gelukkig komen er steeds meer personen en partijen tot de conclusie dat het bodemrecht moet worden bijgezet in het fiscale rareitenkabinet.

Wat tot slot nog opvalt is dat er bij het ministerie van Financiën geen enkele behoefte lijkt te bestaan op fiscale lessen uit de financiële en economische crisisperiode te trekken. Nu het einde van de crisis in zicht lijkt te zijn, is normaal gesproken het moment gekomen om in alle openheid en zonder enig (voor)oordeel na te gaan wat er bij een volgende crisis beter zou kunnen. De fiscus heeft de afgelopen crisis meer dan € 5 miljard aan inkomsten

398 J.J. Vetter en Y.E.J. Geradts schrijven in hun artikel ‘Het nieuwe bodemrecht?’, *Vastgoed Fiscaal & Civiel* 2014, p. 1 het volgende: “Tot op heden heeft het Ministerie van Financiën het tijdens de totstandkoming van de Invorderingswet 1990 gedane toezegging van een inhoudelijke discussie over ‘een nieuw bodemrecht’ effectief weten te blokkeren.”

moeten mislopen door het failleren van ondernemingen. Deels beschikt de fiscus niet over cijfermateriaal op basis waarvan bepaalde relaties kunnen worden gelegd, bijvoorbeeld over de vraag of het crisisuitstel beleid al dan niet heeft geleid tot een groter bedrag aan onverhaalbare belastingen of niet en over de relatie tussen het factuurstelsel voor de btw en de onverhaalbaarheid van de btw-vooraftek. De geluiden uit de insolventiepraktijk, met name van de kant van de curatoren – die zich over het algemeen coöperatief opstellen ten opzichte van de fiscus – zijn zodanig alarmerend op dit punt, dat het zeer aangewezen is nader onderzoek te (doen) verrichten. De fiscus maakt echter geen enkele aanstalten om deze onderwerpen serieus onder de loep te nemen. Lessen uit de crisis worden op deze manier niet geleerd. Zo stoot de ezel zich de volgende keer weer aan dezelfde steen. In juli 2014 is er van de zijde van het ministerie van Financiën wel een nader onderzoek aangekondigd naar de mogelijkheid het (gehele) btw-systeem te vereenvoudigen, maar concrete voorstellen voor de onderhavige problematiek vallen daar vooralsnog niet uit te verwachten.

## Verkort aangehaalde literatuur

- Faber e.a. 2009: N.E.D. Faber, H.W. Heyman, C.J.M. Klaassen, Ch.A.M. Domingus-Schwenke en C. Rijkenberg (red.), Knelpunten bij beslag en executie, Deventer: Kluwer 2009
- Feteris 2007: M.W.C. Feteris, Formeel belastingrecht, Deventer: Kluwer 2007
- Gribnau/Happé: J.L.M. Gribnau en R.H. Happé, 'Convergentie en divergentie: over begripsvorming in privaatrecht en belastingrecht', in: Verkenningen op de grens van burgerlijk recht en belastingrecht, Den Haag: Boom 2000
- Insolad Jaarboek 2013: J.J. Reiziger en A. van der Schee (red.), De Curator en Informatie, Insolad Jaarboek 2013, Deventer: Kluwer 2013
- Niessen 2010: R.E.C.M. Niessen, Inleiding tot het belastingrecht (oorspronkelijk geschreven door H.J. Hofstra), Deventer: Kluwer 2010
- Van Oers 2007: M.H.M. van Oers, De doorstart van een NV/BV bij insolventie, Deventer: Kluwer 2007
- Tekstra, dissertatie: A.J. Tekstra, Verrekening door de fiscus, dissertatie Nijmegen, Deventer: Kluwer 2011
- Tekstra, handboek: A.J. Tekstra, Handboek fiscaal insolventierecht, 's-Gravenhage: Sdu Uitgevers 2011
- Vetter/Tekstra/Wattel: J.J. Vetter, A.J. Tekstra en P.J. Wattel, Invordering van belastingen, Deventer: Kluwer 2012
- Voorontwerp Insolventiewet: Voorontwerp insolventiewet van de Commissie Insolventierecht, op 1 november 2007 aangeboden aan de Minister van Justitie, opgenomen in S.C.J.J. Kortmann en N.E.D. Faber (red.), Geschiedenis van de Faillissementswet, Voorontwerp Insolventiewet, Deventer: Kluwer 2007

