

Uitstel van betaling bij betwiste belastingschulden

Mr. F.H.H. Sijbers*

De Leidraad Invordering 1990 wordt ieder halfjaar geactualiseerd aan de hand van gewijzigde beleidsinzichten en de actuele stand van de jurisprudentie. Vanaf december 2003 heeft de staatssecretaris in de halfjaarlijkse wijzigingen van de Leidraad het beleid met betrekking tot het verkrijgen van uitstel van betaling aanzienlijk aangescherpt. In deze bijdrage zal worden ingegaan op de belangrijkste beleidswijzigingen. In het bijzonder zal aandacht worden besteed aan het beleid met betrekking tot het verlenen van uitstel van betaling voor betwiste belastingschulden.

1. Inleiding

Het wettelijke kader met betrekking tot het verlenen van uitstel van betaling is betrekkelijk eenvoudig. Op voet van art. 25, lid 1, Invorderingswet 1990 (IW 1990) kan de ontvanger onder door hem te stellen voorwaarden aan een belastingschuldige voor een bepaalde tijd bij beschikking uitstel van betaling verlenen. Teneinde uitvoering te geven aan deze wettelijke bevoegdheid zijn in de Leidraad Invordering 1990 (LI 1990) beleidsregels geformuleerd. In art. 25, §1 IW 1990 staat een aantal algemene uitgangspunten van het uitstelbeleid weergegeven. In de overige paragrafen van art. 25 zijn regels weergegeven terzake het verlenen van uitstel van betaling in verband met specifieke omstandigheden, zoals:

- uitstel in verband met bezwaar of beroep tegen de belastingaanslag (par. 2);
- uitstel in verband met een te verwachten uit te betalen bedrag (par. 3);
- uitstel van betaling in verband met betalingsproblemen (par. 7 tot en met 14);
- uitstel in verband met conserverende belastingaanslagen (par. 4 tot en met 6a).

2. Wijziging Leidraad 17 december 2003

Veel van de regels in art. 25 LI 1990 zijn een uitwerking van de wettelijke bevoegdheid dat de ontvanger aan het verlenen van uitstel van betaling voorwaarden kan verbinden. In de praktijk is wellicht de belangrijkste voorwaarde die de ontvanger in dat verband kan stellen gelegen in de eis tot zekerheidsstelling.

In de Leidraad, zoals die bestond tot 2003, was ten aanzien van de zekerheidseis het navolgende (in 25, §1, lid 16 LI 1990) opgenomen:

'uitstel van betaling kan worden verleend of kan worden verlengd nadat beslag is gelegd of door de belastingschuldige of een derde zekerheid is gesteld. Bij het stellen van zekerheid gaat de voorkeur uit naar zekerheden die op een eenvoudige wijze kunnen worden gesteld, bewaakt en zonnodig uitgewonnen (...). Als hetzij de aard en de omvang van de schuld, hetzij het in het verleden getoonde aangifte- en betalingsgedrag daartoe aanleiding geeft, kan de ontvanger afzien van het eisen van zekerheid. Zonodig kan er beslag worden gelegd.'

Bij de Leidraadwijziging van 17 december 2003¹ is art. 25, §1, lid 16 gewijzigd, in die zin dat de executiewaarde van in beslag genomen zaken, dan wel de hoogte van de zekerheid die gesteld wordt, gelijk dient te zijn aan de schuld waarvoor uitstel wordt verzocht.

Met deze wijziging heeft de staatssecretaris de praktijk dat de zekerheid (aanzienlijk) lager was dan het bedrag waarvoor uitstel van betaling werd verleend, trachten in te dammen.

Naar mijn oordeel biedt de LI 1990 nog steeds ruimte om in voorkomende gevallen genoeg te nemen met een lagere zekerheid dan het bedrag waarvoor uitstel van betaling wordt verleend. In dat kader is van belang dat in de bepaling, zoals die luidt na de wijziging van 17 december 2003 nog immer de zinsnede is opgenomen dat de ontvanger af kan zien van het eisen van zekerheid indien het in het verleden getoonde aangifte- en betalingsgedrag daartoe aanleiding geeft. Gelet op het adagium dat wie het meerdere mag, ook het mindere mag, kan de ontvanger die op grond van deze omstandigheden geheel kan afzien van het stellen van de eis tot zekerheid ook gedeeltelijk afzien van het eisen van zekerheid.

3. Wijziging Leidraad 24 juni 2004

Bij besluit van 24 juni 2004² is het uitstelbeleid wederom aangescherpt. In deze leidraadwijziging heeft de staatssecretaris een einde willen maken aan het (ambtshalve) verlenen van uitstel van betaling voor de gehele aanslag, indien slechts een gedeelte van de aanslag wordt bestreden. Teneinde dit te bereiken is art. 25, §2, lid 6 LI 1990 aangepast. Thans wordt slechts uitstel van betaling verleend voor het bestreden bedrag in het bezwaar- of beroepsschrift. Bovendien wordt het uitstel in deze situatie slechts verleend onder de opschortende voorwaarde dat het niet bestreden bedrag per omgaande dan wel tijdig wordt betaald.

Daarnaast is aan paragraaf 2 een nieuw lid toegevoegd, waarin de ontvanger wordt voorgeschreven een aanvankelijk voor de gehele aanslag verleend uitstel van betaling in te trekken, indien later blijkt dat het bezwaar of beroep slechts betrekking heeft op een gedeelte van de aanslag. Ten aanzien van deze laatste wijziging vraag ik mij af of deze zich in alle gevallen verhoudt met het vertrouwensbeginsel. Ik kan mij voorstellen dat in sommige gevallen door het verlenen van uitstel van betaling een rechtens te respecteren vertrouwen is gewekt dat niet kan worden weggenomen door gewijzigd beleid.

Voor de wijziging slechts uitstel van betaling te verlenen voor daadwerkelijk bestreden bedragen valt begrip op te brengen. Minder gelukkig ben ik met de redactie van de beleidsmaker om het uitstel van betaling voor een aanslag waarvan slechts een gedeelte bestreden wordt onder opschortende voorwaarde te verlenen. Hieruit volgt immers dat tot het moment waarop aan de voorwaarden is voldaan de belastingschuldige geen uitstel van betaling geniet. Met name indien bezwaar wordt gemaakt binnen de betaaltermijn van de aanslag, kan dit leiden tot onnodige onzekerheid aan de zijde van de belastingplichtige. Het had wellicht meer voor de hand gelegen indien ervoor was gekozen om in dergelijke situaties onder de genoemde ontbindende in plaats van opschortende voorwaarde uitstel te verlenen.

4. Wijziging van 23 december 2004

Bij besluit van 23 december 2004³ heeft de staatssecretaris voor de derde achtereenvolgende maal het beleid met betrekking tot uitstel van betaling aangescherpt.

4.1. Geen zekerheid door middel van beslag

In het oude art. 15, §1, lid 16 LI 1990 was opgenomen dat een van de mogelijkheden zekerheid te stellen, was gelegen in het laten leggen van beslag door de ontvanger. Deze mogelijkheid staat thans niet meer vermeld in het gewijzigde art. 25, §6 LI 1990.

Dat het executoriale beslag door de ontvanger niet langer wordt gezien als een probaat middel ter verkrijging van

zekerheid, volgt ook uit andere wijzigingen van de Leidraad. In dat kader zij gewezen op de aangescherpte regels voor prolongatie. Volgens de thans geldende Leidraad worden beslagen roerende zaken één maand na de beslagdatum executoriaal verkocht. De ontvanger is thans slecht bevoegd de executoriale verkoop uit te stellen, wanneer hi de overtuiging heeft dat de belastingschuldige in de periode van uitstel een reële mogelijkheid heeft om alsnog betaling van de belastingschuld te realiseren. Deze bevoegdheid is bovendien begrensd tot maximaal vier maanden na de beslagdatum.

Thans worden beslagen roerende zaken binnen één maand na de beslagdatum executoriaal verkocht

De reden waarom het leggen van beslag niet meer mag zijn gericht op het verkrijgen van zekerheid is niet duidelijk. In de praktijk bleek het in veel gevallen een betrekkelijk eenvoudig en kostenefficiënt middel, met name in die gevallen waarbij de belastingschuldige en de ontvanger in gezamenlijk overleg bepaalden op welke goederen er bij wijze van zekerheidstelling executoriaal beslag werd gelegd.

Afgezien van het vorenstaande ben ik van oordeel dat het afschaffen van de mogelijkheid tot het leggen van beslag als zekerheid voorbijgaat aan de thans geldende praktijk met betrekking tot het leggen van conservatoir beslag. Sedert het arrest van de Hoge Raad van 3 oktober 2003⁴ is duidelijk dat het opleggen van een belastingaanslag door de inspecteur geldt als een eis in de hoofdzaak als bedoeld in art. 700, lid 3, Rv. Mede ten gevolge van deze uitspraak legt de ontvanger thans met enige regelmaat conservatoir beslag indien de inspecteur (nog) geen aanslag kan opleggen. Gelet op het systeem van de wet kunnen en mogen deze beslagen slechts ten doel hebben om te dienen tot verhaal voor de vordering van de ontvanger.

Welbeschouwd zijn er onvoldoende principiële verschillen aan te wijzen tussen de functie van een dergelijk conservatoir beslag dat kennelijk wel mag – of beter gezegd zelfs moet – strekken tot zekerheid en een executoriaal beslag dat door middel van een dwangbevel wordt gelegd in onderling overleg tussen de ontvanger en de belastingplichtige.

Op dit punt is de wijziging van de Leidraad naar mijn oordeel te weinig doordacht en in ieder geval onvoldoende consistent.

Afgezien van deze inhoudelijke bezwaren tegen de bovenvermelde Leidraadwijziging kan ik mij voorstellen dat het schrappen van beslag als zekerheidsmiddel voor de terzake kundige ontvanger als een uitholling van zijn mogelijkhe-

Uitstel van betaling bij betwiste belastingschulden

den om op een probate wijze uitvoering te geven aan het invorderingsproces wordt gezien.

4.2. In het verleden getoond aangifte- en betalingsgedrag

In het oude art. 25, §1, lid 16 IW 1990 was aangegeven dat in het verleden getoond aangifte- en betalingsgedrag aanleiding kan geven tot het afzien van het eisen van zekerheid. Deze zinsnede is verplaatst naar het nieuwe art. 25, § 2, lid 3, met dien verstande dat de zin thans zo is geformuleerd dat het in het verleden getoonde aangifte- en betalingsgedrag juist aanleiding kan geven voor het vragen van zekerheid, terwijl voorheen deze omstandigheden aanleiding konden geven tot het afzien van het vragen van zekerheid. Hoewel deze herformulering opvallend te noemen is, vraag ik mij af of met deze herformulering een aanpassing van het beleid is beoogd.

4.3. Slechts uitstel voor het bestreden bedrag

In navolging op de aanscherping van het beleid, beogende slechts uitstel van betaling te verlenen voor het bestreden bedrag, is in de Leidraadwijziging van 23 december 2004 het beleid aangescherpt met betrekking tot de eisen die worden gesteld aan de inhoud van een verzoek om uitstel van betaling.

In de Leidraad was al geruime tijd opgenomen dat de ontvanger een bezwaarschrift ambtshalve dient op te vatten als een verzoek om uitstel van betaling. Op grond van het gewijzigde art. 25, § 2, lid 1a geldt dit nog slechts indien in het bezwaarschrift het bestreden bedrag van de belastingaanslag en de berekening van dat bedrag zijn vermeld. Indien het bestreden bedrag of de berekening daarvan niet in het bezwaarschrift is vermeld, wordt de belastingschuldige in de gelegenheid gesteld de ontbrekende gegevens alsnog schriftelijk mede te delen.

Ik ben van oordeel dat deze wijziging een nuttige aanvulling kan zijn, teneinde te bewerkstelligen dat geen oneigenlijk uitstel van betaling wordt verleend. Het valt echter te betwijfelen of in de praktijk de wijziging veel effect zal sorteren. Niet valt uit te sluiten dat belastingplichtigen wanneer zij een bezwaarschrift indienen ter behoud van rechten standaard het gehele bedrag van de aanslag bestrijden.

4.4. Aanscherping beleid faillissementsaanvraag

Gelet op het 'open systeem' als neergelegd in de IW 1990 kan de ontvanger onder omstandigheden het faillissement van een belastingschuldige aanvragen. Voor de Leidraadwijziging van 23 december 2004 kon de ontvanger slechts het faillissement aanvragen indien de belastingaanslagen waarvoor het faillissement werd aangevraagd onherroepelijk vaststonden en de belastingaanslagen in redelijkheid materieel verschuldigd konden worden geacht.

In het gewijzigde art. 3, § 3, lid 1 is te dien aanzien een belangrijke wijziging doorgevoerd. Thans zijn de eisen van de materiële verschuldigdheid en het onherroepelijk vaststaan van de aanslagen geen cumulatieve vereisten, doch slechts facultatieve.

Op grond van deze Leidraadwijziging wordt de ontvanger de beleidsvrijheid gegeven om ter zake van betwiste belastingaanslagen waartegen bezwaar of beroep aanhangig is, het faillissement aan te vragen van de belastingschuldige, zij het dat nog steeds de toestemming van het ministerie is vereist.

De ontvanger behoeft in een dergelijk geval slechts te beschikken over een verklaring van de inspecteur waarin staat vermeld dat de belastingaanslagen in redelijkheid materieel verschuldigd kunnen worden geacht. Gelet op de verstreckende en veelal onherroepelijke gevolgen van het faillissement acht ik een dergelijke – immers te vrijblijvende – verklaring van de inspecteur onvoldoende. Uit de dagelijkse praktijk bij de gerechtshoven en thans ook rechtbanken blijkt immers dat het niet zelden voorkomt dat een van zijn gelijk overtuigde inspecteur in het ongelijk wordt gesteld.

Het blijkt dat het niet zelden voorkomt dat een inspecteur in het ongelijk wordt gesteld

Indien een belastingplichtige wordt geconfronteerd met een belastingaanslag die hij betwist, doch waarvoor hij geen uitstel van betaling weet te verkrijgen, kan hij onder de thans geldende Leidraad worden geconfronteerd met een faillissementsaanvraag van de ontvanger.

Indien de rechter in een dergelijk geval overgaat tot faillietverklaring, komt de beslissing om een (hoger)beroepsprocedure tegen de aanslag te starten of voort te zetten in beginsel bij de curator te liggen.³ Aldus kan het bewerkstelligen van het faillissement van een belastingplichtige in geval van betwiste belastingschulden in strijd zijn met de ratio van art. 17 Grondwet, waarin is bepaald dat niemand tegen zijn wil kan worden afgehouden van de rechter die de wet hem toekent.

Afgezien van vorenvermelde grondwettelijke bedenkingen ben ik van oordeel dat een overheidsorgaan omwille van de rechtsbescherming in het algemeen nimmer een belastingplichtige mag frustreren in zijn recht om zich te verweren tegen een beschikking van de overheid. Overigens zij opgemerkt dat het nog maar valt te bezien of rechters erg geneegen zullen zijn om het faillissement uit te spreken indien er sprake is van een betwiste belastingschuld.

5. Motivering aanscherping van het beleid door de staatssecretaris

Met betrekking tot het gewijzigde restrictieve uitstelbeleid zijn Kamervragen gesteld. De staatssecretaris heeft deze vragen beantwoord bij brief van 9 februari 2005.⁶

De staatssecretaris geeft aan dat de reden voor de beleidswijzigingen is gelegen in het feit dat de betalingsachterstand van onbetwiste belastingvorderingen uitgedrukt in een percentage van de totale belasting- en premieontvangsten zijn gestegen van 2,4% tot 4,2%. Naast het terugdringen van dit percentage dienen de wijzigingen van de Leidraad de processen binnen de Belastingdienst meer beheersbaar te maken.

Indien in beroep een aanslag wordt verminderd, impliceert dit dat de overheid onrechtmatig heeft gehandeld

De redactie van *Vakstudie Nieuws* is zeer lovend over de beweegredenen van de staatssecretaris. De redactie van de *Vakstudie Nieuws* voegt daar nog aan toe dat de Belastingdienst niet zou moeten optreden als kredietverlener, indien de onderneming haar belastingschulden niet kan betalen of niet afdoende zekerheid kan stellen. Een dergelijke situatie zou immers betekenen dat externe en deskundige financiers ook geen brood zouden zien in de financiering van de onderneming.

Ik ben van oordeel dat zowel het antwoord van de staatssecretaris als het commentaar daarop van de redactie van *Vakstudie Nieuws* te 'kort door de bocht' zijn. Staatssecretaris en redactie gaan er in hun bespiegelingen immers aan voorbij dat ook het uitstelbeleid ter zake van betwiste belastingschulden wordt getroffen door het restrictieve uitstelbeleid.

Het is met name ten aanzien van betwiste belastingschulden immers wat al te makkelijk geredeneerd dat een onderneming er maar voor moet zorgen financiering te verkrijgen bij een bank. Zeker in de situatie dat een onderneming later in bezwaar of beroep in het gelijk wordt gesteld, lijkt het wat cru indien de ondernemer wordt verweten dat zij belastingschulden die achteraf niet blijken te bestaan niet heeft kunnen betalen of daarvoor zekerheid heeft kunnen stellen. Met dergelijke omstandigheden kan en behoeft een onderneming geen rekening te houden.

6. Gevolgen restrictief uitstelbeleid voor de praktijk

Het heeft er dan ook alle schijn van dat zowel belastingplichtige als ter zake kundige ontvangers er de dupe van worden dat bepaalde belastingplichtigen (Vinkenslag) in het verleden veel te gemakkelijk uitstel van betaling hebben gekregen voor belastingschulden waarvoor later geen verhaal mogelijk bleek. De staatssecretaris heeft echter naast enkele terechte aanscherpingen van het beleid tevens de beleidsvrijheid – om daar waar dat nodig en wenselijk is maatwerk te verlenen op invorderingsgebied – ingeperkt. Aldus zal de Belastingdienst zich door het strikte beleid veelal gedwongen voelen om met een 'invorderingskanon' op een 'mug' te schieten.

In dat kader verdient het aanbeveling dat belastingplichtigen die worden geconfronteerd met invorderingsmaatregelen die achteraf niet of in veel mindere mate bleken te bestaan, overwegen of het mogelijk is de door hen geleden schade op de Staat te verhalen.

Indien in beroep een aanslag wordt verminderd, impliceert dit dat de overheid onrechtmatig heeft gehandeld.⁷ De wetgever heeft de vergoeding van gemaakte kosten voor rechtskundige bijstand in de bezwaarfase aan banden gelegd door een forfaitair vergoedingsstelsel in te voeren. De forfaitaire vergoeding ziet echter niet op schade die de belastingplichtige heeft geleden ingevolge invorderingsmaatregelen van de ontvanger, die achteraf gezien niet juist, dan wel te fors bleken te zijn.

De toekomst zal dan ook moeten uitwijzen of de door de staatssecretaris voorziene gunstige financiële gevolgen van het verscherpte invorderingsbeleid op de lange termijn geëffectueerd kunnen worden.

* Mr. F.H.H. Sijbers is advocaat-belastingkundige bij AKD Prinsen van Wijnen NV te Rotterdam.

¹ Besluit van 17 december 2003, nr. DGB 2003/6980M, *Stcrt.* 249.

² Besluit van 24 juni 2004, nr. CPP2004/1444M, *Stcrt.* 122.

³ Besluit van 23 december 2004, nr. CPP2004/2905M, *Stcrt.* 251.

⁴ HR 3 oktober 2003, EK nr. Coz/294, HR V-N 2003/50.23.

⁵ De failliete belastingplichtige zelf blijft in staat om persoonlijk bezwaar aan te tekenen tegen zo'n aanslag. Voor beroep ligt dat in de meeste gevallen anders. Zie hierover mr. G.S.E. Dorlo, 'Bezwaar en beroep tijdens faillissement', *TFB* 2003/5 alsmede Hof Arnhem 3 februari 2003, V-N 2003/16.3.3 en HR 14 mei 2003, V-N 2004/26.5.

⁶ Brief staatssecretaris van Financiën, nr. DGB2005/266U, V-N 2005/11.19.

⁷ Zie in dat verband HR 1 juli 1993, V-N 1993/22.02 (NCB/Staat); HR 20 februari 1998, V-N 1998/12.25 (Boeder/Staat); HR 17 december 1999, NJ 2000, 87 (Groningen/Raatgever); HR 17 december 1999, NJ 2000, 88 (Castricum/Fatels).