



verslag

Evaluatieverslag afschaffing schorsende werking bij
verzet

Inhoudsopgave

Inleiding	1
Opzet van de evaluatie	2
<i>Evaluatieperiode</i>	2
Achtergrond	3
<i>Doel en uitwerking wetswijziging en aanvullend beleid</i>	3
<i>Kritieken in de literatuur bij de wetswijziging</i>	4
Ervaringen Belastingdienst	5
Ervaringen advocaten en belastingadviseurs	6
Verbeteringen bij de invordering	8
Conclusie	9
<i>Minder verzet</i>	9
<i>Vervolgacties</i>	9

Inleiding

Een belastingaanslag moet voldaan worden binnen een bepaalde termijn.¹

Wanneer een belastingschuldige de belastingaanslag niet binnen de betalingstermijn heeft voldaan volgt een aanmaning.² Een belastingschuldige wordt met de aanmaning verzocht om alsnog binnen twee weken na de dagtekening van de aanmaning te betalen. Als de belastingschuldige dan nog niet overgaat tot het betalen van de belastingaanslag wordt een dwangbevel uitgevaardigd.³ Na de betekening

¹ Artikel 9 van de Invorderingswet 1990.

² Artikel 11 van de Invorderingswet 1990.

³ Artikel 12 van de Invorderingswet 1990.

van een dwangbevel kan de ontvanger van de Belastingdienst (ontvanger) invorderingsmaatregelen nemen. Hierbij kan gedacht worden aan het doen van een loonvordering of het leggen van beslag op bijvoorbeeld roerende zaken. Tegen deze tenuitvoerlegging van een dwangbevel kan de belastingschuldige in verzet komen bij de rechtbank.⁴ Tot 1 januari 2018 werd door het instellen van verzet de (verdere) tenuitvoerlegging van het dwangbevel op wettelijk voorschrift opgeschort.

Met ingang van 1 januari 2018 is deze schorsende werking bij een verzet op grond van artikel 17 van de Invorderingswet 1990 (IW 1990) komen te vervallen.⁵ Hierdoor heeft in de gevallen dat tegen de tenuitvoerlegging van het dwangbevel verzet wordt ingesteld, het verzet geen wettelijke schorsende werking meer. Bij amendement van het voormalig Kamerlid Van Weyenberg is geregeld dat binnen drie jaar na inwerkingtreding van de wijziging van artikel 17 IW 1990 een evaluatieverslag over het vervallen van de schorsende werking van het verzet naar het parlement wordt gestuurd.⁶ Bij de procedurevergadering van de vaste commissie voor Financiën van 9 december 2020 heeft Kamerlid Leijten gevraagd om een reactie over het uitblijven van deze evaluatie. Op 10 mei 2021 is door de staatssecretaris van Financiën-Fiscaliteit en Belastingdienst aangekondigd dat de Tweede Kamer omstreeks de zomer van dit jaar de evaluatie zou ontvangen.⁷ Met dit document worden de resultaten van deze evaluatie gepresenteerd.

Opzet van de evaluatie

In de eerste plaats is ten behoeve van de evaluatie gekeken naar de Kamerstukken over de afschaffing van de schorsende werking en de meningen hierover in de juridische literatuur. Hiermee is het doel en de achtergrond van deze per 1 januari 2018 geldende maatregel in kaart gebracht.

Het belangrijkste deel van de evaluatie is het ophalen van informatie uit de praktijk geweest. Hiervoor heeft onder andere een rondetafelsessie

⁴ Artikel 17 van de Invorderingswet 1990.

⁵ Stb. 2017, 518.

⁶ Kamerstukken II 2017/18, 34786, nr. 11.

⁷ Kamerstukken II 2020/21, 31066, nr. 822.

plaatsgevonden waaraan de Nederlandse Orde van Advocaten (NOvA), de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB), de Nederlandse Vereniging van Advocaten-Belastingkundigen (NVAB) en de Belastingdienst hebben deelgenomen. Voorafgaand aan deze rondetafelsessie hebben de aanwezige partijen een vragenlijst ontvangen. Ook heeft er een overleg plaatsgevonden met de rijksadvocaat. De inbreng van alle partijen is zeer waardevol geweest bij deze evaluatie.

Evaluatieperiode

Deze evaluatie heeft betrekking gehad op de periode 2018 tot en met juni 2021. Hierbij moet worden opgemerkt dat sinds maart 2020 de Belastingdienst, in verband met de uitbraak van het coronavirus, de invordering van niet betaalde bedragen grotendeels heeft stopgezet. Aan ondernemers is eveneens ruimhartig uitstel van betaling verleend. Slechts in uitzonderlijke gevallen is de Belastingdienst nog overgegaan tot de tenuitvoerlegging van een dwangbevel. Een groot deel van 2020 en 2021 is derhalve niet representatief voor deze evaluatie. Desalniettemin zijn wel beelden te destilleren uit de beschikbare informatie.

Achtergrond

De belastingschuldige die een dwangbevel heeft ontvangen en zich hierna geconfronteerd ziet met invorderingsmaatregelen, bijvoorbeeld een executoriale verkoop van in beslag genomen roerende zaken, heeft de mogelijkheid op grond van artikel 17 IW 1990 in verzet te komen. Wanneer belastingschuldigen vóór 1 januari 2018 in verzet kwamen tegen de tenuitvoerlegging van een dwangbevel had het verzet op grond van artikel 17 IW 1990 een schorsende werking tot het moment dat de rechter op het verzet had beslist. Zonder beoordeling van de rechter kon deze schorsende werking niet worden opgeheven. Deze schorsende werking had bijvoorbeeld tot gevolg dat in beslag genomen zaken niet executoriaal konden worden verkocht. De ontvanger kon voorheen in de verzetsprocedure zelf of in een afzonderlijke kortgedingprocedure vorderen dat de schorsende werking terzijde werd geschoven. Het uiteindelijke oordeel hierover was dus aan de rechter.

Doel en uitwerking wetswijziging en aanvullend beleid

Vanaf 2006 zag de Belastingdienst een toename in het aantal verzetsprocedures. Door de Belastingdienst werd ervaren dat een verzet te vaak werd gebruikt om de dwanginvordering te vertragen. Omdat de ontvanger, als gevolg van de schorsende werking, geen maatregelen kon treffen die de belastingschuldige tot betaling kon dwingen, leidde een verzet tot een vertraging bij de inning van de belastingschuld. Vaak was, na het onherroepelijk worden van de rechterlijke uitspraak, betaling van de (opgelopen) schulden niet meer mogelijk. Dit had nadelige effecten voor de schatkist. Daarnaast leidde dit tot extra uitgaven in verband met het annuleren van de eerder geplande executoriale verkopen en aanvullende advocaatkosten.⁸

Per 1 januari 2018 is de bij wet geregelde schorsende werking bij een verzet tegen de tenuitvoerlegging van een dwangbevel komen te vervallen. Bij het vervallen van de schorsende werking is gesteld dat er voor een belastingschuldige voldoende mogelijkheden over zouden blijven om te voorkomen dat een dwangbevel ten onrechte ten uitvoer zou worden gelegd. Zo kan de belastingschuldige de rechter in de fiscale verzetsprocedure zelf of door middel van een kortgedingprocedure om opschorting van de tenuitvoerlegging van het dwangbevel vragen. Daarbij zijn in het voortraject ook nog verschillende mogelijkheden aanwezig, zoals bezwaar tegen de belastingaanslag of een verzoek om uitstel van betaling.

Ook zal de Belastingdienst, overeenkomstig het eigen beleid, bij een verzet tegen de tenuitvoerlegging van een dwangbevel in beginsel ambtshalve de tenuitvoerlegging van het dwangbevel opschorten. Beleidsmatig wordt de (verdere) tenuitvoerlegging van het dwangbevel uitsluitend niet langer aangehouden wanneer: (a) de gronden van het verzet voor de ontvanger géén aanleiding vormen om de tenuitvoerlegging aan te houden én (b) de belangen van de Staat worden geschaad door uitstel van de tenuitvoerlegging.⁹

In de rondetafelsessie is erop gewezen dat het beleid van de Belastingdienst niet volledig in overeenstemming is met de toezegging

⁸ Kamerstukken II 2017/18, 34786, nr. 3, p. 23-25.

⁹ Artikel 17.1 van de Leidraad Invordering 2008.

aan de Eerste Kamer. In de Eerste Kamer is door de staatssecretaris van Financiën toegezegd dat alleen als de gronden van het verzet naar het oordeel van de ontvanger kansloos zijn én de belangen van de Staat zich verzetten tegen schorsing van de tenuitvoerlegging, de Belastingdienst de dwanginvordering zou voortzetten.¹⁰ In het betreffende beleid¹¹ is dit echter – helaas wegens niet te achterhalen redenen – iets anders verwoord. Bij de eerstvolgende wijziging van de Leidraad Invordering 2008 wordt de betreffende tekst in overeenstemming gebracht met de toezegging aan de Eerste Kamer. Dit is per 1 januari aanstaande.

Kritieken in de literatuur bij de wetswijziging

Nadat bekend werd dat de wettelijke automatische schorsende werking bij verzet tegen de tenuitvoerlegging van een dwangbevel zou komen te vervallen via het inmiddels tot wet verheven wetsvoorstel OFM 2018 hebben verschillende auteurs zich hierover kritisch uitgelaten. Deze auteurs hebben met name gekeken naar de mogelijke gevolgen van de wetswijziging vanuit het oogpunt van de burger.

Zo werd de verwachting uitgesproken dat de afschaffing van de schorsende werking tot gevolg zou hebben dat er meer schadevergoedingen door de ontvanger uitgekeerd zouden gaan worden. Dit omdat de Belastingdienst eerder geneigd zou zijn om gewaagde acties te ondernemen waarvan belastingschuldigen nadeel zouden ondervinden.¹²

De afschaffing van de schorsende werking zou ook een nadelig effect hebben voor belastingschuldigen die te maken hebben met problematische schulden en die het overzicht kwijt zijn geraakt. De schorsende werking zou voor deze gevallen voor een *time-out* zorgen waarin orde op zaken zou kunnen worden gesteld.¹³ Dit zorgt weliswaar voor een vertraging van de invordering maar kan in voorkomende gevallen ook hebben geresulteerd in het betalen van de openstaande belastingschuld.

¹⁰ Kamerstukken I 2017/18, 34785, D, p. 21.

¹¹ Artikel 17.1 van de Leidraad Invordering 2008.

¹² J.J. Vetter, 'Invordering van belastingen; een overzicht van trends en ontwikkelingen in de afgelopen periode', TFO 2017/154.3, p. 5-6.

¹³ D. Liem, 'Afschaffing schorsende werking: een goed plan?', WFR 2017/198, p. 2.

Tot slot bestond er ook kritiek op het feit dat de belastingschuldige nu een kort geding moest gaan starten voor het verkrijgen van schorsende werking terwijl voorheen de Belastingdienst juist een procedure moest starten voor het opheffen van de schorsende werking. Dit wekte de verwachting dat er veel meer procedures gevoerd zouden gaan worden door belastingschuldigen.¹⁴

Ervaringen Belastingdienst

In de periode vóór 1 januari 2018 zag de Belastingdienst, zoals hiervoor beschreven, regelmatig dat een belastingschuldige met een verzet tegen de tenuitvoerlegging van een dwangbevel de executie kon vertragen. Naast de vertraging van het invorderingsproces had dit ook een negatieve invloed op het beeld van de Belastingdienst als executerend schuldeiser. Meermaals heeft de Belastingdienst op het laatste moment de geplande executoriale verkoop moeten annuleren naar aanleiding van een laat ingediend verzet. Een kort geding bij de rechter om deze schorsende werking op te heffen bood voor de Belastingdienst vaak geen soelaas. Hoewel door de Belastingdienst het belang werd benadrukt dat het voor het invorderingsproces belangrijk was dat de Belastingdienst zijn bevoegdheid als executant zou moeten kunnen uitoefenen, bleek het in de praktijk lastig te zijn om deze zaken met voorrang op de rol van de rechter te krijgen.

Wanneer een belastingschuldige een verzet tegen de tenuitvoerlegging van een dwangbevel heeft ingediend, dwingt dit de ontvanger om nogmaals goed naar de zaak te kijken. In bepaalde gevallen kan er namelijk nog een inhoudelijke discussie spelen. Door dit verzet wordt er, voordat de ontvanger overgaat tot executie, ruimte gecreëerd om eventuele (nieuwe) feiten en omstandigheden aan de orde te stellen en te beoordelen. De afschaffing van de schorsende werking heeft deze werking van verzet echter niet anders gemaakt. Conform de Leidraad Invordering 2008 (LI 2008) wordt de (verdere) tenuitvoerlegging van het dwangbevel aangehouden.¹⁵ Daarbij is het interne beleid dat de behandelaar pas na een collegiale toetsing van een vaktechnisch adviseur of vaktechnisch coördinator kan besluiten om de

¹⁴ R.B.H. Beune, 'Overige fiscale maatregelen 2018: wijzigingen in de Invorderingswet', TFB 2018/1, p. 5-6.

¹⁵ Artikel 17.1. van de Leidraad Invordering 2008.

tenuitvoerlegging niet verder aan te houden. De door de Belastingdienst aangeleverde cijfers laten zien dat in slechts zes gevallen de invordering niet is aangehouden. Dit heeft niet geresulteerd in een toename van het aantal claims om een schadevergoeding.

Geconstateerd kan worden dat het gebruik van het verzet aanzienlijk is teruggelopen. Waar in het jaar 2017 de Belastingdienst 122 keer is gedagvaard in een verzetsprocedure, zijn er in de periode van 1 januari 2018 tot nu slechts 91 dagvaardingen uitgebracht. Als aanvulling op deze cijfers moet worden opgemerkt dat een groot deel van deze dagvaardingen zijn uitgebracht in het jaar 2018. In 2019 zijn er enkele dagvaardingen uitgebracht. Sinds maart 2020 is door de Belastingdienst de invordering grotendeels stopgezet. Dit heeft uiteraard ook zijn weerslag gehad op het aantal uitgebrachte dagvaardingen, dit waren er slechts enkele. Desalniettemin kan er – gelet op de daling van het aantal verzetsprocedures in 2018 en 2019 ten opzichte van het aantal verzetsprocedures in 2017 – gesproken worden van een aanzienlijke afname van het aantal verzetsprocedures. Dit is ook terug te zien in de kosten die de Belastingdienst moet maken in het kader van een verzetsprocedure. Deze kosten van de Belastingdienst zijn aanzienlijk teruggelopen.

Geconcludeerd kan worden dat het aantal verzetsprocedures sinds 1 januari 2018 aanzienlijk is afgenomen. Bij de verzetsprocedures die toch hebben gespeeld is doorgaans een inhoudelijk discussie gevoerd. Hierdoor blijft aan de belastingschuldige de benodigde rechtsbescherming geboden. De verzetsprocedure in de huidige opzet, zonder wettelijke automatische schorsende werking, wordt door de Belastingdienst minder ervaren als het frustreren van de invordering. Hiermee heeft de afschaffing van de schorsende werking bij een verzet, volgens de Belastingdienst, de juiste uitwerking gehad.

Ervaringen advocaten en belastingadviseurs

Advocaten en belastingadviseurs herkennen in de rondetafelsessie het beeld dat er minder verzetsdagvaardingen worden uitgebracht. In de eerste plaats wordt door hen gewezen op de coronamaatregelen. In het kader van deze maatregelen wordt er op grote schaal uitstel van betaling verleend en worden er minder invorderingsmaatregelen getroffen door de

Belastingdienst. Men stelt dat het mogelijk verandert wanneer ondernemers weer aan hun nieuw opkomende verplichtingen moeten gaan voldoen en wanneer ondernemers de uitgestelde belastingschulden moeten gaan aflossen.

Daarnaast wijzen de advocaten en belastingadviseurs op de onzekere uitkomst omdat de Belastingdienst nu zelf mag beoordelen of de gronden van het verzet aanleiding vormen om de tenuitvoerlegging aan te houden. Dit in combinatie met de kosten die belastingschuldigen moeten maken voor het uitbrengen van een verzetsdagvaarding en een eventueel kort geding om de schorsende werking te verkrijgen, maakt dat belastingschuldigen een hogere drempel ervaren om een verzetsprocedure tegen de tenuitvoerlegging van een dwangbevel te starten.

Door belastingschuldigen wordt er daarom nu vaak voor gekozen om een verzoek om uitstel van betaling of kwijtschelding in te dienen. Wanneer uitstel of kwijtschelding niet wordt verleend, kan een administratief beroep worden ingediend bij de directeur. Volgens het beleid van de Belastingdienst worden er tijdens de behandeling van een verzoek om uitstel van betaling of kwijtschelding in beginsel geen invorderingsmaatregelen genomen.¹⁶ Door het indienen van een verzoek kan worden voorkomen dat de Belastingdienst de invordering voortzet.

Een verzoek om uitstel van betaling lijkt volgens de advocaten en belastingadviseurs regelmatig géén soelaas te bieden. Een struikelblok voor de belastingschuldigen vormt vaak de verplichting tot het verstrekken van zekerheid. De zekerheid moet namelijk gelijk zijn aan de schuld waarvoor uitstel wordt verzocht.¹⁷ Met name voor belastingschuldigen die in zwaar weer verkeren is het verstrekken van zekerheid géén optie. Door de advocaten en belastingadviseurs is geopperd om bij het verlangen van zekerheid te kijken naar het aanwezige verhaal bij een belastingschuldige op het moment van het verzoek om uitstel in plaats van naar de hoogte van de belastingschuld.

¹⁶ Zie de artikelen 25.1.1. en 25.7.1. van de Leidraad Invordering 2008 bij uitstel van betaling en artikel 9 van de Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990 en artikel 25.4.6 van de Leidraad Invordering 2008 bij kwijtschelding.

¹⁷ Zie in dat kader ook: Burgers beter beschermd 2021, p. 56-57.

Dit is immers gelijk aan het bedrag waarvoor de Belastingdienst zich kan verhalen bij het nemen van dwanginvorderingsmaatregelen.

Ten aanzien van het uitstel van betaling wordt tot slot gewezen op de rechtsbescherming hierbij. Deze bestaat nu nog uitsluitend uit de mogelijkheid om een administratief beroep bij de directeur in te dienen.¹⁸

In de Fiscale vereenvoudigingswet 2017 is reeds een wetswijziging opgenomen op grond waarvan beschikkingen aangaande uitstel van betaling en kwijtschelding voor bezwaar vatbaar worden gemaakt zodat deze eventueel voorgelegd kunnen worden aan een fiscale rechter. Dit onderdeel moet nog bij koninklijk besluit in werking treden.

Ten aanzien van de huidige tekst van de LI 2008 is opgemerkt dat deze niet aansluit bij de toezegging aan de Eerste Kamer bij de behandeling van het inmiddels tot wet verheven wetsvoorstel OFM 2018.¹⁹ Zoals hiervoor gesteld is zal de LI 2008 op dit punt worden gewijzigd en in lijn worden gebracht met de toezegging aan de Eerste Kamer.

Tot besluit heeft men de verwachting uitgesproken dat wanneer de invordering weer hervat gaat worden, ook meer procedures tegen de ontvanger zullen volgen. Dit kunnen verzetsprocedures zijn, maar ook procedures in het kader van een verzoek om uitstel van betaling of kwijtschelding.

Verbeteringen bij de invordering

Bij de afschaffing van de schorsende werking is aangegeven dat het kabinet van mening is dat er voor de belastingschuldige voldoende mogelijkheden behouden blijven om te voorkomen dat een dwangbevel ten onrechte ten uitvoer wordt gelegd. De belastingschuldige kan immers de civiele rechter in de fiscale verzetsprocedure zelf of in een kort geding om opschorting van de tenuitvoerlegging van het dwangbevel vragen.

Voorts kan de belastingschuldige al na het opleggen van de belastingaanslag bezwaar en beroep indienen bij de inspecteur en in de inningsfase een civiele procedure op grond van het Wetboek van

¹⁸ Door het ontbreken van de bestuursrechtelijke rechtsgang fungeert de burgerlijke rechter in deze als restrechter. Daarnaast bestaat nog de mogelijkheid tot het indienen van een informeel beroep. Dit kan door het indienen van een verzoekschrift gericht tot de Koning, de Commissie(s) voor de verzoekschriften uit de Tweede of Eerste Kamer van de Staten-Generaal, de Nationale ombudsman of het Ministerie van Financiën.

¹⁹ Kamerstukken I 2017/18, 34785, D, p. 21.

Burgerlijke Rechtsvordering starten of een verzoek om uitstel van betaling indienen.²⁰

De advocaten en belastingadviseurs hebben, zoals hiervoor weergegeven, gewezen op een aantal struikelblokken ten aanzien van de mogelijkheden van de belastingschuldige om de tenuitvoerlegging van een dwangbevel te voorkomen. Het verbeteren van de (praktische) rechtsbescherming acht het kabinet zeer belangrijk. Dit geldt ook bij de invordering door de ontvanger. Zoals in de bijgaande Kamerbrief opgenomen zijn daarom al verschillende acties in gang gezet. Het gaat hierbij om het volgende:

1. Naar aanleiding van het rapport 'Burgers beter beschermd' van de Adviescommissie praktische rechtsbescherming van burger en kleine ondernemers in belastingzaken is toegelicht hoe de aanbevelingen van die adviescommissie zullen worden opgepakt.²¹ Daarnaast is voor de wijziging van de rechtsbescherming bij uitstel van betaling en kwijtschelding recent een uitvoeringstoets bij de Belastingdienst aangevraagd en is een advies gevraagd aan de Raad voor de Rechtspraak en de Raad voor Rechtsbijstand. In het najaar zal de Tweede Kamer over beide onderwerpen nader worden geïnformeerd.
2. In de kabinetsreactie op het rapport 'Ongekend onrecht' is toegezegd dat de invorderingsstrategie wordt herijkt zodat er voldoende ruimte wordt gecreëerd om rekening te houden met de omstandigheden van mensen.²² In het najaar 2021 zal de Tweede Kamer hier nader over worden geïnformeerd.
3. Gedurende de opschorting van de inwerkingtreding van het programma Stroomlijnen Rood Blauw (SRB) worden de onderwerpen van SRB heroverwogen. Per onderwerp zal worden onderzocht of deze, al dan niet in aangepaste vorm, nog steeds wenselijk en voor de burger daadwerkelijk gunstig is. Dit najaar zal de Tweede Kamer over de stand van zaken van deze heroverweging nader worden geïnformeerd.

²⁰ Kamerstukken II 2017/18, 34786, nr. 3, p. 24.

²¹ Kamerstukken II 2020/21, 31066, nr. 820.

²² Kamerstukken II 2020/21, 35510, nr. 4, p. 11.

Conclusie

Als gevolg van de uitbraak van het coronavirus hebben veel ondernemers om uitstel van betaling verzocht en dit ook verkregen. Daarnaast is tijdens deze periode de ontvanger zeer terughoudend geweest met het nemen van invorderingsmaatregelen. Hierdoor bestaat er sinds maart 2020 minder discussie tussen de Belastingdienst en de belastingschuldige over de invordering van schulden. Desondanks bestaan er toch al beelden bij zowel de Belastingdienst als advocaten en belastingadviseurs over de gevolgen van het afschaffen van de wettelijke automatische schorsende werking bij een verzet tegen een dwangbevel.

Minder verzet

Alle partijen zien dat er sinds 2018 minder verzet wordt ingediend tegen de tenuitvoerlegging van een dwangbevel. Door advocaten en belastingadviseurs wordt dit toegeschreven aan het onzekere gevolg van een verzet nu de Belastingdienst zelf beoordeelt of hij van de schorsende werking afwijkt. Uit de cijfers van de Belastingdienst blijkt echter dat in veruit de meeste gevallen de invordering niet wordt aangevangen of voortgezet bij een verzet. Daarbij wordt door de Belastingdienst opgemerkt dat bij de verzetsprocedures die nu nog gevoerd worden vaak wél een inhoudelijke discussie speelt, terwijl dit eerder aanzienlijk minder vaak het geval was. Dit maakt dat het afschaffen van de schorsende werking in lijn is met het beoogde beleidsdoel.

Vervolgacties

De LI 2008 zal in overeenstemming worden gebracht met de toezegging die is gedaan aan de Eerste Kamer. Daarnaast blijft het kabinet aandacht houden voor het verbeteren van de rechtsbescherming van de burger. Zoals hiervoor is weergegeven lopen hiervoor reeds verschillende trajecten waarmee op dit punt verbeteringen worden doorgevoerd. De Tweede Kamer zal over de