

Het fiscale invorderingsrecht en de bestuursrechtelijke geldschuldenregeling: tijd om van een lappendeken een harmonieuze mantel te maken?

- Mr.drs. T.N. Sanders¹

Tot verdriet van menig fiscalist is sinds 1 juli 2009 de bestuursrechtelijke geldschuldenregeling in titel 4.4 Awb van toepassing op het fiscale invorderingsrecht. Per saldo worden veel van de bepalingen echter weer teruggenomen door een bepaling in de IW 1990. Het gevolg is een onoverzichtelijk lappendeken. Geen van de winst van harmonisatie dus, maar wel de nadelen ervan. In dit artikel wordt daarom onderzocht hoe van het lappendeken alsnog één harmonieus geheel kan worden gemaakt, zodat de burger altijd weet waar hij aan toe is, of het nu een belastingschuld, een dwangsom of een subsidie is.

1. Inleiding

De invoering van de bestuursrechtelijke geldschuldenregeling in titel 4.4 van de Algemene wet bestuursrecht (de 'Awb') werd in fiscale kringen niet bepaald met gejuich ontvangen. Als gevolg van de invoering van deze regeling werd het fiscale recht volgens fiscalisten minder overzichtelijk, terwijl de toegevoegde waarde van de algemene regels in de geldschuldenregeling voor de fiscale praktijk niet geheel duidelijk was.² Het fiscale recht werd uit een maatpak gehesen en niet eens in een confectiepak, maar in een lappendekken gehuld, zo meende Vetter.³ Anderzijds is vanuit het algemene bestuursrecht door Verheij kritiek geuit op het 'fiscale separatisme' dat door de 'fiscale sekte' wordt bepleit. Dit separatisme leidt tot (soms onnodige) uitzonderingen op de Awb, waardoor het recht aan overtuigingskracht en draagvlak inlevert.⁴

Van wederzijdse liefde kan dus niet gesproken worden. De partijen zijn echter duurzaam tot elkaar veroordeeld. Hoewel het fiscale recht voor wat betreft het invorderingsrecht in de geldschuldenregeling als 'alma mater' van het algemeen bestuursrecht kan worden beschouwd, valt het fiscale invorderingsrecht sinds 1 juli 2009 onder het algemene bestuursrechtelijke invorderingsrecht. De Awb is verheven tot de *lex generalis* en de Invorderingswet 1990 (de 'IW 1990'), de Algemene wet inzake rijksbelastingen (de 'Awr'), de Kostenwet invorderingen rijksbelastingen 1969 (de 'Kostenwet') en de Leidraad Invordering 2008 (de 'Leidraad 2008') vormen tezamen de *lex specialis* van het fiscale

¹ De auteur is advocaat bestuursrecht bij AKD N.V. te Breda en Eindhoven en promovendus bestuursrecht aan de Universiteit Leiden. Dit artikel is geschreven als uitvloeisel van zijn promotieonderzoek naar de in- en terugvordering van bestuursrechtelijke geldschulden aan de Universiteit Leiden onder begeleiding van prof. mr. T. Barkhuysen en prof. mr. M.W. Scheltema. Deze bijdrage is afgerond op 31 december 2015.

² Zie: J.J. Vetter, 'De regeling voor bestuursrechtelijke geldschulden in het voorontwerp Vierde tranche Algemene wet bestuursrecht; van maatpak naar confectiepak', FED 2001/215, p. 809-821; H. Vermeulen, 'De geldschuldenregeling in de vierde tranche Awb voor het belastingrecht', WFR 2005/6607, p. 39-48 en G.J. van der Heide, 'Bestuursrechtelijke geldschulden; enkele kanttekeningen hfdst. 4.4 van het wetsontwerp 'Vierde tranche Awb'', Overheid en aansprakelijkheid 2005, p. 10-19.

³ J.J. Vetter, 'De Invorderingswet 1990, titel 4.4 van de Awb en de invordering van belastingen; van maatpak tot confectiepak, doch tot lappendeken', MBB 2009, 12, p. 445-450.

⁴ N. Verheij, "Fiscale eigenwijsheden", NTB 2013/6, p.2.

invorderingsrecht.⁵

Ruim zes jaar na de invoering van de vierde tranche van de Awb (en daarmee titel 4.4 Awb) is de verhouding tussen het fiscale invorderingsrecht en het bestuursrechtelijk invorderingsrecht rustig bezit. Dat wil niet zeggen dat er geen verschillen van inzicht mogelijk zijn, maar er is simpelweg weinig aanleiding tot discussie. De invoering van titel 4.4 Awb heeft namelijk geen ingrijpende veranderingen gebracht voor de fiscale invorderingspraktijk. Nu het fiscale invorderingsrecht geen invloed heeft op het bestuursrechtelijke invorderingsrecht is er vanuit het algemene bestuursrecht ook geen aandacht voor het fiscale invorderingsrecht. Hoewel er met de invoering van de vierde tranche van de Awb dus een gemeenschappelijke juridische deler voor het fiscale invorderingsrecht en het bestuursrechtelijke invorderingsrecht is gekomen, heeft dat niet geleid tot enige kruisbestuiving tussen de rechtsgebieden, noch kan er gesproken worden van een geslaagde harmonisatie, zoals uit dit artikel zal blijken.

Een fiscale geldschuld voldoet aan de definitie van een bestuursrechtelijke geldschuld als bedoeld in artikel 4:85 Awb. Een belastingschuld betreft immers een geldschuld die voortvloeit uit een wettelijk voorschrift dat een verplichting tot betaling uitsluitend aan of door een bestuursorgaan regelt. Titel 4.4 Awb is dus van toepassing op de invordering van fiscale geldschulden. In aanvulling op de geldschuldenregeling kent het fiscale invorderingsrecht echter een groot aantal bijzonderheden. Zo kent de fiscale invordering een bijzonder rechtsmiddel (het fiscaal verzet) en heeft de fiscus een (groot) aantal bijzondere bevoegdheden die een reguliere bestuursrechtelijke geldschuldeiser niet heeft (zoals het fiscale voorrecht en het bodemrecht).

In dit artikel zal ik het fiscale invorderingsrecht en het bestuursrechtelijke invorderingsrecht met elkaar vergelijken. Het doel van deze vergelijking is primair om te ontdekken wat de stand van zaken is na de invoering van de vierde tranche van de Awb vanuit harmonisatie perspectief. In het bijzonder beantwoord ik de volgende onderzoeksvragen: moet het fiscale invorderingsrecht wel (nader) worden geharmoniseerd met de Awb? In hoeverre is het fiscale invorderingsrecht nu daadwerkelijk geharmoniseerd met de Awb? En hoe zouden de twee regelingen nog nader tot elkaar kunnen worden gebracht? Waar aanpassingen in het bestuursrechtelijke dan wel fiscaalrechtelijke invorderingsrecht voor de hand liggen vanuit harmonisatieperspectief zal ik een aanpassing voorstellen. Het is echter uitdrukkelijk niet het doel van dit artikel om te onderzoeken op welke punten het fiscale invorderingsrecht materieel aanpassing zou behoeven (bijvoorbeeld of de voorziene rechtsbescherming toereikend is).

In hoofdstuk twee zal ik eerst ingaan op de verhouding tussen het fiscale recht en het bestuursrecht. Hoe verhouden deze twee rechtsgebieden zich tot elkaar? Het antwoorde op deze vraag vormt de grondslag voor mijn verdere analyse in dit artikel. In hoofdstuk drie schets ik kort de werking van het algemene invorderingsrecht en het fiscale invorderingsrecht. In hoofdstuk vier analyseer ik welke afwijkingen het fiscale

⁵ In artikel 5 Awr staan bijvoorbeeld eisen vermeld met betrekking tot een belastingaanslag, in afwijking op de algemene eisen die aan een betalingsbeschikking worden gesteld in artikel 4:86 Awb. In de Kostenwet staan bijzondere regels over de kosten van fiscale invordering, in afwijking van afdeling 4.4.4 en 4.4.5 van de Awb.

invorderingsrecht thans kent, bespreek ik wat de reden is voor deze geconstateerde afwijkingen in het fiscale invorderingsrecht en onderzoek ik vervolgens of de afwijking in het fiscale invorderingsrecht gerechtvaardigd is, dan wel of het niet een algemene regel zou moeten worden, dan wel of het wellicht voor de hand ligt om het fiscale invorderingsrecht aan te passen. In hoofdstuk vijf bespreek ik enkele stelselmatige afwijkingen in het fiscale invorderingsrecht waarbij ik ook deze op eenzelfde wijze analyseer. In hoofdstuk zes sluit ik af met een conclusie.

2. De verhouding tussen het bestuursrecht en het fiscale recht

Het fiscale recht is een bijzonder rechtsgebied binnen het bestuursrecht. De Awb is dan ook van toepassing op het fiscale recht, voor zover dat niet expliciet is uitgezonderd in de bijzondere fiscale wetgeving (zie bijvoorbeeld artikel 1 IW 1990). Hieruit vloeit ook voort dat de Awb de *lex generalis* (de algemene wet) is en de fiscale wetgeving de *lex specialis* (de bijzondere wet) is. De Awb heeft een aantal doelstellingen. Deze zijn:⁶

- Het bevorderen van eenheid binnen de bestuursrechtelijke wetgeving;
- Het systematiseren en, waar mogelijk, vereenvoudigen van de bestuursrechtelijke wetgeving;
- Het codificeren van ontwikkelingen die zich in de bestuursrechtelijke jurisprudentie hebben voorgedaan;
- Het treffen van voorzieningen ten aanzien van onderwerpen die zich naar hun aard niet voor regeling in de bijzondere wet lenen.

Uit deze doelstellingen vloeit ook voort dat als er voor iets een algemene regeling in de Awb wordt getroffen, het noodzakelijk is om *"te bezien of en in hoeverre bijzondere wetgeving daaraan aangepast moet worden"*.⁷ De wetgever maakt daarbij nog de opmerking dat *"als allerlei bijzondere regelingen toch weer afwijkende begrippen hanteren, dan wel zaken die al in de Awb zijn geregeld nog eens opnieuw gaan regelen"*,⁸ geen eenheid wordt bereikt. Dat dat doet afbreuk aan de vereenvoudiging, harmonisatie en systematisering van de Nederlandse bestuursrechtelijke wetgeving.

Over de verhouding tussen het algemene bestuursrecht en het (specifieke) fiscale recht heeft de wetgever weinig woorden gewijd in de memorie van toelichting op de vierde tranche. In de Aanpassingswet vierde tranche Awb is de wetgever wel ingegaan op de verhouding tussen de Awb en de bijzondere wetgeving, waaronder het fiscale recht. De wetgever overweegt dat de vierde tranche overwegend bepalingen bevat van dwingende aard.⁹ Daarbij overweegt de wetgever dat *"bepalingen die met een dergelijk dwingend voorschrift in strijd zijn, dienen te vervallen. Hetzelfde geldt voor voorschriften in de bijzondere wetgeving die hetzelfde voorschrijven als het dwingende Awb-voorschrift: dergelijke bepalingen worden immers overbodig. Slechts op het niveau van formele wet kan zo nodig worden afgeweken van deze dwingendrechtelijke voorschriften. Dit dient dan in*

⁶ Kamerstukken II 1988/1989, 21 221, nr.3, p.4.

⁷ Kamerstukken II 2003-2004, 31 124, nr.3, p.1.

⁸ Kamerstukken II 2003-2004, 31 124, nr.3, p.1.

⁹ Kamerstukken II 2003-2004, 31 124, nr.3, p.2.

zulke gevallen uitdrukkelijk in de bijzondere wet te worden vermeld door middel van de formulering: in afwijking van artikel ... Awb ...".¹⁰ Daarnaast bevat titel 4.4 Awb op punten regelend recht. Dit is het geval waar de wetgever in titel 4.4 Awb expliciet de mogelijkheid tot afwijking noemt. De wetgever bepaalt dan in het betreffende artikel dat daarvan bij wettelijk voorschrift kan worden afgeweken. Onder 'wettelijk voorschrift' moeten volgens de wetgever ook voorschriften van lagere wetgevers worden verstaan (AMvB's, ministeriële regelingen en verordeningen).¹¹

Uit het voorgaande concludeer ik dat de verhouding tussen het bestuursrechtelijke invorderingsrecht en het fiscale invorderingsrecht zo is dat in het fiscale invorderingsrecht het bestuursrechtelijke invorderingsrecht van toepassing is. Slechts indien (i) in de bijzondere formele wet is bepaald dat wordt afgeweken van het bestuursrechtelijke invorderingsrecht (hetgeen zou behoren te geschieden door middel van de formulering 'in afwijking van artikel ... Awb ...') of (ii) in de Awb is bepaald dat afwijken mogelijk is bij wettelijk voorschrift en bij AMvB of ministeriële regeling is bepaald dat van die afwijkingsmogelijkheid gebruik wordt gemaakt, heeft het fiscale invorderingsrecht voorrang.

Het staat de wetgever vrij om van de Awb af te wijken in de bijzondere wetgeving. Dat is niet gek aangezien de wetgever in formele zin de auteur is van zowel de Awb als de bijzondere wet. Als de wetgever dus voor een bijzonder rechtsgebied (lees: het fiscale invorderingsrecht) wil afwijken, dan kan dat. Vanuit de doelstellingen van de Awb ligt afwijking bij wet in formele zin (dus anders dan de met name genoemde gevallen in de Awb) echter niet snel voor de hand. De wetgever overweegt immers dat de algemene regels in beginsel in de Awb zijn opgenomen zonder de mogelijkheid om daarvan af te wijken. "Toch valt niet geheel uit te sluiten dat in uitzonderingsgevallen van een regel uit de hier bedoelde categorie moet worden afgeweken."¹² Van Wijk, Konijnenbelt & Van Male vertalen deze opmerking zo dat naar hun mening slechts van de Awb kan worden afgeweken "als daar bijzondere redenen voor zijn".¹³ Uit het gebruik van de term 'uitzonderingsgevallen' volgt naar mijn mening dat niet lichtvaardig van de Awb moet worden afgeweken.

Sommige fiscalisten interpreteren de mogelijkheid om af te wijken van de Awb in de bijzondere wetgeving anders. Zo merkt Vermeulen op in zijn dissertatie: "[w]aar de bestuursrechtelijke geldschuldenregeling afwijking niet uitdrukkelijk toelaat, is er niettemin ruimte om in de IW 1990 een afwijkende regeling te behouden. De Awb-wetgever heeft dan een keuze gemaakt, die door de bijzondere wetgever niet gerespecteerd hoeft te worden."¹⁴ Vermeulen lijkt de mening te zijn toegedaan dat in fiscale wetgeving naar believen van de Awb afgeweken kan worden. Feteris meent dat zelfs een niet gemotiveerde afwijking acceptabel is.¹⁵ De fiscale wetgever lijkt deze doctrine ook te hebben gevolgd nu er, zoals Vetter constateert, veel "voorbeelden te vinden [zijn] van bepalingen uit [de geldschuldenregeling], die bij nadere bestudering uiteindelijk per saldo weer teruggenomen

¹⁰ Kamerstukken II 2003-2004, 31 124, nr.3, p.2.

¹¹ Kamerstukken II 2003-2004, 31 124, nr.3, p.2.

¹² Kamerstukken II 1988/1989, 21 221, nr.3, p.4.

¹³ Van Wijk, Konijnenbelt & Van Male, "Hoofdstukken van Bestuursrecht", dertiende druk, (Den Haag, 2005), nr. 3.29.

¹⁴ H. Vermeulen, *Invordering van belastingschulden*, (Diss. UvA, 2007), p. 179.

¹⁵ M.W.C. Feteris, *Formeel belastingrecht*, (Deventer, 2007), p. 9.

worden door een bepaling in de [IW 1990]”.¹⁶ Aangezien de wetgever in het fiscale recht ook daadwerkelijk vaak (al dan niet gemotiveerd) afwijkt van de geldschuldenregeling, concludeert Vermeulen in zijn dissertatie dat “het voor de hand ligt om het fiscale invorderingsrecht in zijn geheel uit te zonderen van de bestuursrechtelijke geldschuldenregeling, aangezien zij weinig betekenis heeft voor het invorderingsrecht behalve waar zij geen invloed zou moeten hebben”.¹⁷

De opstelling van de fiscale wetgever en de fiscalisten kan ik niet onderschrijven. Zou de stelling van Vermeulen juist zijn en bij elke bijzondere wet naar believen kunnen worden afgeweken zonder dat er sprake is van een ‘uitzonderingsgeval’ of een ‘bijzondere reden’, dan wordt het praktisch zinloos om de Awb te hebben. Een dergelijke interpretatie is ook niet te rijmen met de doelstellingen van de Awb. De kracht en één van de doelstellingen van de Awb is immers dat deze een uniforme wet biedt voor *a/* het bestuursrecht. Dat is dus inclusief het fiscale recht. Bij elke afwijking van de algemene regel moet naar mijn mening daarom goed gemotiveerd worden waarom er sprake is van een uitzonderingsgeval – anders is de drempel om af te wijken in het geheel afwezig zodat het belang van uniformiteit in het geheel niet wordt beschermd. Ik ben het dan ook niet eens met Feteris en meen dat een niet gemotiveerde afwijking juist kritisch moet worden benaderd in plaats van dat deze zonder meer aanvaardbaar moet worden geacht. Voor wat betreft de tweede stelling van Vermeulen merk ik op dat de enige reden dat er een beperkte invloed vanuit de Awb richting het fiscale invorderingsrecht waar te nemen is bij de huidige stand van zaken (zie hoofdstuk drie), is omdat de wetgever dusdanig veel uitzonderingen en afwijkingen heeft opgenomen voor het fiscale recht, dat op vrijwel alle punten waar dat van belang is een bijzondere fiscale regeling geldt. Het argument dat de bestuursrechtelijke geldschuldenregeling geen toepassing zou moeten vinden op het fiscale recht, omdat de fiscale wetgever toch al zo veel uitzonderingen heeft gemaakt daarop, is naar mijn mening een drogreden. Eerder vormt het feit dat er veel uitzonderingen zijn voor mij een argument om juist het aantal afwijkingen zo veel mogelijk terug te dringen zodat de geldschuldenregeling aan kracht wint. In dat kader is ook van belang dat uit de in 2013 uitgevoerde evaluatie van de geldschuldenregeling blijkt dat deze in de praktijk goed functioneert maar vooral onbekend is.¹⁸ De koudwatervrees bij fiscalisten voor de toepassing van de geldschuldenregeling omdat deze niet goed zou werken lijkt mij dan ook niet terecht.

De fiscale juristen die over dit onderwerp hebben geschreven hebben naar mijn mening echter in ieder geval op één punt volledig gelijk. Het fiscale recht kan alleen maar verliezen door een verdergaande harmonisatie met de geldschuldenregeling. Van een regeling die op maat is gemaakt voor het fiscale invorderingsrecht, dreigt het fiscale invorderingsrecht een standaardmaat te krijgen bij verdergaande harmonisatie met de Awb. De kritiek van Vetter (‘van maatpak naar confectiepak’) op dit punt kan ik dan ook volgen en begrijpen. De vraag doet zich daarom voor of het eigenlijk wel terecht is, dat de drang naar harmonisatie bij

¹⁶ J.J. Vetter, ‘De Invorderingswet 1990, titel 4.4 van de Awb en de invordering van belastingen; van maatpak tot confectiepak, doch tot lappendeken’, MBB 2009, 12, p. 447.

¹⁷ H. Vermeulen “Invordering van belastingenschuld” (diss. Amsterdam, 2007), p.185.

¹⁸ W. Den Ouden & C.N.J. Kortmann et al., “De bestuursrechtelijke geldschuldenregeling. Titel 4.4 Awb geëvalueerd”, (2013, WODC).

algemeen bestuursrechtelijken overheerst. Is het belang van harmonisatie zo groot dat een op zich (redelijk) goed functionerend rechtsstelsel uit elkaar moet worden gehaald en een voor fiscalisten onbekend rechtsstelsel moet worden ingevoerd? Wat is daarvan de toegevoegde waarde voor het fiscale recht? Dat zijn vragen waarvan ik vermoed dat geen enkele fiscalist deze met 'ja', dan wel dat er enige toegevoegde waarde is, zal willen beantwoorden. Vetter concludeert zelfs dat: "*de gehele wetgevingsoperatie [van de vierde tranche] bezien vanuit het fiscale recht wat mij betreft niet had hoeven. De kosten-batenanalyse bezien vanuit het fiscale recht valt negatief uit.*"¹⁹ Even wel ben ik van mening dat het belang dat door de wetgever bij de eerste tranche van de Awb is geformuleerd: dat het bestuursrecht in Nederland uiteindelijk eenvoudig, systematisch en – voor zover mogelijk – harmonieus is, zwaarder moet wegen dan het belang van het fiscale recht om zijn maatpak te behouden. Uiteraard kan hier anders over gedacht kan worden. Het maatschappelijk probleem dat met verdergaande harmonisatie wordt ondervangen is volgens mij zeer beperkt. Er zullen bijvoorbeeld weinig burgers zijn die in het fiscale recht procederen en een termijn per ongeluk laten verstrijken omdat zij veronderstelden dat niet de dagtekening van het stuk, maar de verzenddatum leidend was. Bovendien brengt de verdergaande harmonisatie verder kosten met zich mee, dus ook daarom kan ik mij zeker voorstellen dat om kostentechnische redenen een andere afweging wordt gemaakt.

Overigens kan men ook de vraag stellen waarom het fiscale invorderingsrecht niet gewoon is aangepast en is getransplanteerd in het algemeen bestuursrecht. Waarom is een geheel nieuwe regeling opgetuigd en niet gewoon de reeds werkende regeling aangepast? Vetter verwoordt het zo: "[m]ijn algehele indruk [van de invoering van de vierde tranche] is dat het Ministerie van Justitie [met de geldschuldenregeling] bezig is geweest met het 'heruitvinden van het wiel', daar waar het Ministerie van Financiën reeds een werkend wiel in de aanbieding had dat zich ook in de praktijk bewezen heeft."²⁰ Dat is een terecht punt. Hoewel ik niet de gedachten van de betrokken ambtenaren kan lezen, meen ik dat het samen hangt met het feit dat de kracht van het fiscale invorderingsrecht – dat het op maat gemaakt is voor het fiscale recht – gelijk ook het zwakke punt van het fiscale invorderingsrecht is – het is te gedetailleerd, te uitvoerig en te zeer op maat gesneden voor belastingschulden om zo maar gebruikt te kunnen worden voor alle bestuursrechtelijke geldschulden. Bovendien, hoewel ik mij kan verplaatsen in het feit dat fiscalisten de gedetailleerdheid van het fiscale invorderingsrecht roemen, wijs ik erop dat het fiscale invorderingsrecht bestaat uit een klein boekwerk aan wetgeving en regels (ongeveer 30 uitgeprinte A4 pagina's, plus nog de Leidraad Invordering), terwijl het bestuursrechtelijke invorderingsrecht bestaat uit een kleine 30 artikelen (ongeveer 4 uitgeprinte A4 pagina's). Uit de evaluatie van de geldschuldenregeling blijkt voorts dat het beknopte karakter van de regeling klaarblijkelijk geen nadeel is voor het functioneren van de geldschuldenregeling in de praktijk. Ik concludeer dan ook dat het heruitvinden van het wiel soms noodzakelijk is als het wiel veel te ingewikkeld is geworden om in alle situaties praktisch toepasbaar te zijn.

De omvang en status aparte van het fiscale invorderingsrecht zou overigens het gevolg

¹⁹ J.J. Vetter, 'De Invorderingswet 1990, titel 4.4 van de Awb en de invordering van belastingen; van maatpak tot confectiepak, doch tot lappendeken', MBB 2009, 12, p. 450.

²⁰ J.J. Vetter, 'De Invorderingswet 1990, titel 4.4 van de Awb en de invordering van belastingen; van maatpak tot confectiepak, doch tot lappendeken', MBB 2009, 12, p. 450.

kunnen zijn van de complexiteit van de fiscaalrechtelijke praktijk dan wel een behoefte vanuit de praktijk voor zeer gedetailleerde wetgeving. Deze hypothese wordt in het kader van dit artikel niet verder onderzocht omwille van de beknoptheid van het artikel. Ik merk echter op dat als wij uitgaan van de stelling dat de omvang van het fiscale invorderingsrecht te wijten is aan de complexiteit van het fiscale recht, dit mij tot twee conclusies leidt. De eerste conclusie is dat het overnemen van het fiscale invorderingsrecht in het algemene bestuursrecht dan zonder meer onwenselijk is omdat het voor een 'complexer' rechtsgebied is geschreven en veel onnodige regels zal bevatten. De tweede conclusie is dat de stelling van Vermeulen – dat het hem zinvoller lijkt om het gehele fiscale invorderingsrecht van de geldschuldenregeling uit te zonderen – mij beter verdedigbaar voorkomt. Als (de afhandeling van) een fiscale geldschuld zo afwijkt van alle andere bestuursrechtelijke geldschulden dat het onmogelijk is om binnen het zelfde invorderingsrecht te opereren zonder één van de twee rechtsgebieden ernstig tekort te doen, dan zie ik niet in waarom er dan een gemeenschappelijk invorderingsrecht zou moeten zijn. Zelf meen ik (voorshands) dat een fiscale geldschuld en een bestuursrechtelijke geldschuld niet zodanig verschillend zijn dat een gemeenschappelijk regeling onmogelijk is. De wetgever lijkt deze mening te delen, nu het fiscale invorderingsrecht ook onder het toepassingsbereik van de geldschuldenregeling in de Awb is gebracht.

Het voorgaande overziend kom ik tot de volgende uitgangspunten voor de analyse in dit artikel:

- Het bestuursrechtelijke invorderingsrecht is de hoofdregel, het fiscale invorderingsrecht de uitzondering;
- Waar mogelijk moeten bepalingen worden geharmoniseerd op een zo efficiënt mogelijke manier;
- Slechts in uitzonderingsgevallen kan worden afgeweken van de hoofdregel als dat niet expliciet mogelijk is gemaakt in de Awb;
- Bij een afwijking moet wel worden gemotiveerd waarom er sprake is van een uitzonderingsgeval;
- Als er wordt afgeweken bij formele wet dan moet dit expliciet in de wet zijn gesignaleerd met de formulering 'in afwijking van artikel ... Awb ...'.

3. De verschillen tussen het fiscale en het bestuursrechtelijke invorderingsrecht

Alvorens te kunnen analyseren waar het nog mogelijk is om de twee regelingen nader te harmoniseren zal ik in dit hoofdstuk het bestuursrechtelijke invorderingsrecht schetsen (het fiscale invorderingsrecht veronderstel ik bekend) en de afwijkingen van het fiscale invorderingsrecht daarop opsommen. In hoofdstuk vier zal ik vervolgens artikelsgewijs de redenen voor de afwijkingen in het fiscale invorderingsrecht behandelen.

a. Het bestuursrechtelijke invorderingsrecht

De bestuursrechtelijke geldschuldenregeling in titel 4.4 Awb kent regels voor de wijze van betaling, de kosten van betaling, de mogelijkheid van verrekening, het verlenen van uitstel van betaling en van een voorschot als ook voor de verjaring en de mogelijkheid om de

verjaring te stuiten. De regels uit het Burgerlijk Wetboek ('BW') zijn dan ook niet van toepassing op bestuursrechtelijke geldschulden, maar de algemene regels in de Awb zijn veelal wel afkomstig uit het civiele recht dus tonen deze grote gelijkenissen met het BW. Titel 4.4 Awb is ingevolge artikel 4:85 Awb van toepassing op alle geldschulden die voortvloeien uit een voor bezwaar en beroep vatbaar besluit en alle geldschulden op grond van een wettelijk voorschrift dat de verplichting tot betaling uitsluitend aan of door een bestuursorgaan regelt.

De werking van titel 4.4 Awb schets ik kort aan de hand van een voorbeeld. Een bestuursorgaan past bestuursdwang toe om gevaarlijk afval op te ruimen op het terrein van een overtreder. Vervolgens neemt het bestuursorgaan een kostenverhaalsbeschikking waarin de kosten van het opruimen op de overtreder worden verhaald. De kostenverhaalsbeschikking is een betalingsbeschikking als bedoeld in artikel 4:86 Awb. Vanaf het moment van het nemen van de betalingsbeschikking begint de betalingstermijn van zes weken te lopen. Na het aflopen van die termijn treedt van rechtswege verzuim in en is wettelijke rente verschuldigd.²¹ De betalingsbeschikking is een besluit in de zin van de Awb en daartegen staat zodoende bezwaar en beroep open. Wordt er niet vrijwillig betaald door de overtreder dan volgen er één of meerdere aanmaningen²² ex artikel 4:112 Awb waarin de overtreder wordt aangespoord om te betalen en hem wordt aangezegd dat bij uitblijven van de betaling de geldschuld op zijn kosten zal worden ingevorderd door middel van een dwangbevel. De aanmaning is weliswaar een besluit in de zin van de Awb, maar is op grond van artikel 8:4, eerste lid, onder b, Awb niet voor bezwaar en beroep vatbaar. Als niet wordt betaald na de aanmaning dan volgt meestal de daadwerkelijke invordering van de dwangsom middels een dwangbevel. Tegen het dwangbevel is slechts een (civielrechtelijk) executiegeschil (ex artikel 438 Rv) mogelijk en is bezwaar en beroep in artikel 8.4, eerste lid, onder b, Awb expliciet uitgesloten.

Naast de bestuursrechtelijke bevoegdheden staan op grond van artikel 4:124 Awb de reguliere middelen van een private schuldeiser het bestuursorgaan ook ter beschikking. Het is dus ook mogelijk voor het bestuursorgaan om een dagvaarding uit te brengen en op deze wijze een bestuursrechtelijke geldschuld te innen.²³ Het invorderen bij dagvaarding komt bij bestuursrechtelijke geldschulden in de praktijk bijna niet voor omdat het dwangbevel een goedkopere, snellere en efficiëntere manier is om de geldschuld in te vorderen.²⁴ In het

²¹ Ingevolge artikel 4:97 Awb treedt verzuim van rechtswege in na het einde van de betalingstermijn van zes weken. Daarvoor is geen handeling van het bestuursorgaan vereist. Vervolgens gaat de wettelijke rente automatisch lopen met het verzuim.

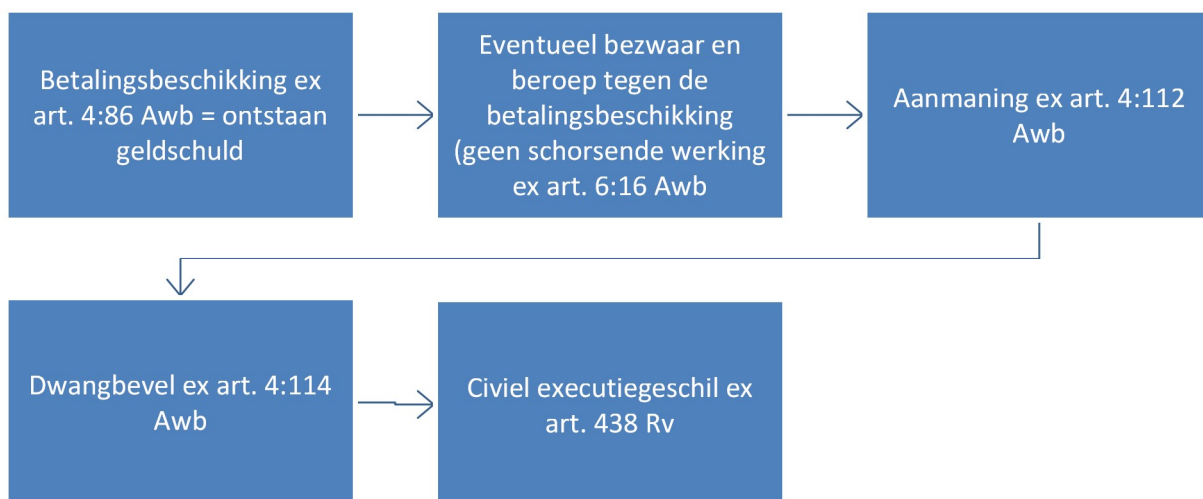
²² Ik merk nog wel op dat het niet helemaal duidelijk is of het bestuursorgaan meerdere malen kan aanmanen (en dus stuiten). De praktijk lijkt hier wel vanuit te gaan, maar de wet spreekt van 'de aanmaning' (hetgeen één aanmaning impliceert). Sluiter betoogt in haar artikel in JBplus 2012/4 "De geldschuldenregeling, een warm onthaal door de bestuursrechter!" op p.345 dat het accepteren van meerdere aanmaningen niet in lijn lijkt te zijn met de bedoeling van de wetgever dat snel daadwerkelijk moet worden ingevorderd. De wetgever heeft hierover niets overwogen. Ik meen echter dat het versturen van meer dan één aanmaning mogelijk moet zijn. Zou dat niet het geval zijn, dan zou er namelijk een sterke prikkel zijn voor de overtreder om de invorderingsprocedure te vertragen in de hoop dat de verjaring intreedt. De uitspraken ABRvS 8 oktober 2014, ECLI:NL:RVS:2014:3603 en ABRvS 15 oktober 2014, ECLI:NL:RVS:2014:3692 bevestigen naar mijn mening voorts dat de Afdeling meerdere aanmaningen acceptabel acht nu in beide gevallen een tweede aanmaning is verstuurd vlak voor de zitting en de Afdeling in beide gevallen uitspraak deed nadat de verjaringstermijn van de eerste aanmaning was verstreken zonder te oordelen dat de verjaring ingetreden was. Het vraagstuk is echter niet expliciet aan de orde gekomen.

²³ Nadat de betalingstitel bij beschikking is vastgelegd, zie: HR 6 februari 2015, ECLI:NL:HR:2015:233.

²⁴ Zie voor een uitzonderingsgeval HR 21 februari 2015, AB 2015/90, m.nt. F.J. van Ommeren. De uitzondering bevestigt in dit geval duidelijk de regel. In voornoemd arrest betrof het een bestuursorgaan (het CAK) dat geen dwangbevel bevoegdheid bezit zodat alleen artikel 4:124 Awb het bestuursorgaan ter beschikking staat – om die reden

kader van dit artikel zal ik hier dus niet verder op in gaan.

Schematisch weergegeven ziet het traject er als volgt uit:



b. De verschillen tussen de twee stelsels

Bij een vergelijking van het bestuursrechtelijke invorderingsrecht en het fiscale invorderingsrecht valt op dat de twee stelsels sterk op elkaar lijken (niet verwonderlijk nu het fiscale invorderingsrecht het uitgangspunt was voor de Awb), maar dat het fiscale invorderingsrecht voor nagenoeg alle stappen in dat stelsel een bijzondere wettelijke basis kent los van de Awb. Nader onderzoek leert dat het fiscale invorderingsrecht ten opzichte van de geldschuldenregeling inhoudelijk niet sterk afwijkt (op enkele punten na), maar op een groot aantal punten afwijkende wettelijke bepalingen kent. In de hiernavolgende tabel staan de afwijkingen opgesomd. In hoofdstuk vier bespreek ik vervolgens elk van deze afwijkingen.

Onderwerp	Bestuursrechtelijke geldschuld	Fiscale geldschuld
Vaststelling betalingverplichting	Artikel 4:86 Awb	In afwijking: artikel 5 Awr
Betalingstermijn	Artikel 4:87 Awb	In de regel gelijk, zie: artikel 9, lid 1, IW 1990, daarnaast enkele bijzondere kortere betalingstermijn in artikel 9 IW 1990 en versnelde invordering in artikel 10 IW 1990
Betalingsverplichting	Artikel 4:88 Awb	-

werd er gekozen voor de route van artikel 4:124 Awb in plaats van de route van de dwanginvordering.

zonder beschikking Girale betaling in euro's hoofdregel	Artikel 4:89 Awb	Afwijking, zie: artikel 7a, lid 1, IW 1990, uitsluitend giraal op bankrekening op naam
Kosten betaling voor schuldenaar	Artikel 4:91 Awb	-
Vorrang rente en kosten bij betaling	Artikel 4:92 Awb	Afwijking, zie: artikel 7, lid 1, IW 1990.
Verrekening	Artikel 4:93 Awb	Afwijking, zie: artikel 24, lid 1 en lid 9, IW 1990
Uitstel van betaling	Artikel 4:94 Awb	Afwijking, zie: artikel 25 IW 1990
Voorschot	Artikel 4:95 Awb	Afwijking, zie artikel 13 Awr
Wijziging of intrekking voorschot of uitstel	Artikel 4:96 Awb	-
Verzuim	Artikel 4:97 Awb	Afwijking: zie artikelen 30f- 30k Awr en artikelen 28-31a IW 1990.
Wettelijke rente	Artikel 4:98 Awb	Afwijking: zie artikelen 30f- 30k Awr en artikelen 28-31a IW 1990.
Beschikking wettelijke rente	Artikel 4:99 Awb	Afwijking: zie artikelen 30f- 30k Awr en artikelen 28-31a IW 1990.
Wettelijke rente bij niet-tijdig beslissen	Artikel 4:100 Awb	Afwijking: zie artikelen 30f- 30k Awr en artikelen 28-31a IW 1990.
Wettelijke rente bij uitstel of schorsing	Artikel 4:101 Awb	Afwijking: zie artikelen 30f- 30k Awr en artikelen 28-31a IW 1990.
Wettelijke rente bij gewijzigde of vernietigde beschikking	Artikel 4:102 Awb	Afwijking: zie artikelen 30f- 30k Awr en artikelen 28-31a IW 1990.
Afdeling 4.4.2 niet van toepassing indien lex spec.	Artikel 4:103 Awb	-
Verjaring	Artikel 4:104 Awb	-
Stuiting verjaring	Artikel 4:105 & 4:106 Awb	Gelijk, in aanvulling: gewone ingebrekestelling stuit ook – artikel 27, lid 1, IW 1990
Stuiting verjaring door schuldeiser niet zijnde een bestuursorgaan	Artikel 4:107 Awb	-
Verjaring beëindigt	Artikel 4:108 Awb	-

niet recht op verrekenen schuldeiser bestuursorgaan	Bepalingen	Artikel 4:109 Awb	-
schuldeiser NVT bij bestuursorgaan als schuldeiser	Werking stuiting bij verjaringstermijn	Artikel 4:110 Awb	-
Verlenging van de verjaringstermijn en werking	Aanmaning	Artikel 4:111 Awb	-
Kosten aanmaning		Artikel 4:112 Awb	Afwijking: datum dagtekening aanmaning leidend, zie: artikel 11 IW 1990
Definitie dwangbevel	Bevoegdheid dwangbevel	Artikel 4:113 Awb	Terminologische afwijking: zie artikel 2 Kostenwet
Tenuitvoerlegging titel dwangbevel		Artikel 4:114 Awb	-
		Artikel 4:115 Awb	-
Dwangbevel pas na aanmaning		Artikel 4:116 Awb	Afwijking: betekening 'als exploit'; voorts bureaubetekening mogelijk (zie artikelen 13 en 14 IW 1990)
Geen hoorplicht bij aanmaning en dwangbevel		Artikel 4:117 Awb	-
Bij dwangbevel ook rente en kosten invorderbaar		Artikel 4:118 Awb	-
Kosten dwangbevel voor rekening schuldenaar		Artikel 4:119 Awb	Terminologische afwijking, zie: artikel 12, lid 2, IW 1990.
Termijnen geldschuld na dwangbevel ook te executeren		Artikel 4:120 Awb	Afwijking, zie: artikel 1 Kostenwet
Inhoud dwangbevel		Artikel 4:121 Awb	-
Bekendmaking dwangbevel		Artikel 4:122 Awb	-
Vermelden mogelijkheid executiegeschil ex		Artikel 4:123, lid 1, Awb	Afwijking zie: artikel 13 en 14 IW 1990.
		Artikel 4:123, lid 2, Awb	Gelijk, maar aanvulling: mogelijkheid fiscaal verzet ook vermelden op grond van

artikel 438 Rv		artikel 17 IW 1990.
Open systeem – privaatrechtelijke bevoegdheden	Artikel 4:124 Awb	-
Concentratiebepaling accessoire geldschuld	Artikel 4:125 Awb	Werking uitgezonderd – artikel 1, lid 2, IW 1990

4. Rechtvaardiging voor de afwijkingen

In dit deel ga ik in op de rechtvaardiging voor de thans bestaande afwijkingen of aanvullingen in het fiscale invorderingsrecht ten opzichte van het bestuursrechtelijke invorderingsrecht. Per afwijking komt aan de orde wat de afwijking of aanvulling precies behelst en hoe de wetgever deze afwijking heeft gerechtvaardigd. Voor zover er geen rechtvaardiging in de wetsgeschiedenis te vinden is, vermeld ik de rechtvaardiging voor de afwijking die in de literatuur wordt gegeven. Voor zover er geen rechtvaardiging in de literatuur te vinden is, vermeld ik een vermoedelijke rechtvaardiging. Vervolgens beoordeel ik of de afwijking naar mijn mening gerechtvaardigd is, dan wel of verdere harmonisatie aangewezen is. Voor sommige structurele afwijkingen verwijs ik naar hoofdstuk vijf voor een nadere beschouwing, waar ik de belangrijkste systematische afwijkingen van het fiscaal invorderingsrecht ten opzichte van het bestuursrechtelijke invorderingsrecht nader bespreek.

De verschillen tussen het fiscale invorderingsrecht en het bestuursrechtelijke invorderingsrecht behandel ik per afdeling van titel 4.4 Awb. Deze afdelingen zijn de volgende: de vaststelling en inhoud van de verplichting tot betaling (artikelen 4:85-4:96 Awb), verzuim en wettelijke rente (artikelen 4:97-4:103 Awb), de verjaring (artikelen 4:104-4:111 Awb), aanmaning en invordering bij dwangbevel (artikelen 4:112-4:124 Awb) en bezwaar en beroep (artikel 4:125 Awb).

4.1 Afdeling 4.4.1 – de vaststelling van de verplichting tot betaling (artikelen 4:85-4:96 Awb)

Vaststelling betalingsverplichting	Artikel 4:86 Awb	In afwijking: artikel 5 Awr
---------------------------------------	------------------	-----------------------------

Artikel 4:86 Awb bepaalt dat de verplichting tot betaling van een geldsom bij beschikking wordt vastgesteld en dat in deze beschikking de te betalen geldsom alsmede de termijn voor betaling worden geregeld.

De Awr kent in artikel 5 Awr een afwijking van artikel 4:86 Awb. In artikel 5 Awr is geregeld hetgeen in de belastingaanslag dient te worden vermeld. In (impliciete) afwijking op artikel 4:86 Awb bepaalt artikel 5, lid 1, Awr dat: *"De vaststelling van een belastingaanslag geschiedt door het ter zake daarvan opmaken van een aanslagbiljet door de inspecteur. De dagtekening van het aanslagbiljet geldt als dagtekening van de vaststelling van de belastingaanslag. De inspecteur stelt het aanslagbiljet ter invordering van de daaruit blijvende belastingaanslag aan de ontvanger ter hand."* Het tweede lid bepaalt dat het eerste lid tevens van overeenkomstige toepassing is in bezwaar bij de inspecteur.

Artikel 5 Awr bepaalt dat de belastingschuld wordt vastgesteld in een aanslagbiljet. Over de verhouding tussen artikel 5 Awr en artikel 4:86 Awb wordt niets overwogen door de wetgever. Naar ik meen kan een beschikking op grond van artikel 5 Awr op zich als een beschikking ex artikel 4:85, lid 1, onder b, jo. artikel 4:86 Awb worden gekenmerkt maar is het – evenals artikel 5:37 Awb – een zelfstandige bepaling die los staat van artikel 4:86 Awb. Het terminologische verschil daargelaten, wijkt artikel 5 Awr namelijk niet af van artikel 4:86 Awb. Beide regelen dat de verplichting tot betaling van een geldsom bij beschikking moet worden vastgesteld. Daarnaast bepaalt artikel 5 Awr dat de dagtekening van het aanslagbiljet geldt als de datum van de vaststelling van de belastingschuld. Bij een beschikking als bedoeld in artikel 4:86 Awb gaan de termijnen lopen de dag nadat het besluit op voorgeschreven wijze (lees: verzending) bekend is gemaakt.²⁵ Bij een aanslagbiljet gaan daarentegen de termijnen lopen vanaf de dag na de ‘vooruitgeschoven’ datum op het aanslagbiljet. De vooruitgeschoven datum is een schatting van de datum waarop het aanslagbiljet zal worden verzonden. Gelet op de hoeveelheid aanslagbiljetten die jaarlijks worden verstuurd en het geautomatiseerde systeem is het voor de belastingdienst ondoenlijk om elk aanslagbiljet aangetekend te verzenden, dan wel voor elk biljet de verzenddatum te registeren. De belastingdienst zal dan ook nooit met zekerheid kunnen weten wanneer een aanslag is verzonden. Om deze praktische reden is dus in het belastingrecht gekozen om aan te sluiten bij de dagtekening van de aanslag in plaats van de verzenddatum. Overigens geldt onder bepaalde omstandigheden niet deze ‘vooruitgeschoven’ datum in het belastingrecht, maar de datum van bekendmaking ex artikel 3:40 Awb (bijvoorbeeld bij de toepassing van de vervaltermijn in artikel 11 Awr).²⁶

Het hanteren van de ‘vooruitgeschoven datum’ in het belastingrecht betreft een systematische afwijking. Deze zal ik in hoofdstuk vijf nader bespreken, maar ik meen dat de afwijking niet noodzakelijk is.

Betalingstermijn	Artikel 4:87 Awb	In de regel gelijk, zie: artikel 9, lid 1, IW 1990, daarnaast enkele bijzondere kortere betalingstermijn in artikel 9 IW 1990 en versnelde invordering in artikel 10 IW 1990
------------------	------------------	--

De algemene betalingstermijn op grond van artikel 4:87, lid 1, Awb is zes weken nadat de beschikking op voorgeschreven wijze bekend is gemaakt. In het tweede lid wordt een afwijking van deze termijn bij wettelijk voorschrift mogelijk gemaakt.

In artikel 9 IW 1990 is bepaald dat een belastingaanslag invorderbaar is zes weken na dagtekening van het aanslagbiljet. In de overige leden van artikel 9 IW 1990 worden de afwijkende termijnen voor bijzondere soorten belasting bepaald en in artikel 10 Invorderingswet zijn de gevallen genoemd waarbij versnelde invordering (‘ter stond en tot het volle bedrag’) plaatsvindt (bijvoorbeeld faillissement).

²⁵ Zie hiervoor artikel 3:40 Awb e.v. jo. artikel 6:8 Awb.

²⁶ HR 18 april 2014, nr. 13/04796, ECLI:NL:HR:2014:930, BNB 2014/182; V-N 2014/20.4.

Artikel 9, lid 1, IW 1990 lijkt sterk op artikel 4:87 Awb. De wetgever motiveert het behoud van artikel 9, lid 1, IW 1990 door te wijzen op het feit dat in het belastingrecht vanuit praktische redenen wordt aangesloten op de dagtekening van het aanslagbiljet en niet op de verzenddatum. Zodoende moet ook voor de betalingstermijn een (impliciete) afwijking worden opgenomen in de IW 1990 omdat er anders een betalingstermijn vanaf de (onbekende) verzenddatum van de aanslag loopt.²⁷ In hoofdstuk vijf ga ik in op deze systematische afwijking in het belastingrecht.

De vermelding in artikel 9, lid 1, IW 1990 dat de aanslag pas 'invorderbaar' is na het verstrijken van de betalingstermijn, lijkt mij overigens overbodig. Het invorderen bij dwangbevel van een bestuursrechtelijke geldschuld voordat de betalingstermijn verstreken is (behoudens versnelde invordering ex artikel 4:117, lid 2, Awb) immers onmogelijk gelet op het samenstel van de bepalingen in artikel 4:117 Awb jo. 4:112 Awb (dan wel artikel 11 IW 1990) jo. 4:97 Awb jo. 9 IW 1990 (geen dwangbevel zonder aanmaning, geen aanmaning zonder verzuim, geen verzuim zonder dat de betalingstermijn is verstreken), behoudens de mogelijkheid van versnelde invordering ex artikel 10 en 15 Iw 1990. Nu voor invordering op grond van artikel 4:124 Awb (via het civiele recht) vereist lijkt te zijn dat in ieder geval is aangemaand,²⁸ zal ook op deze wijze niet voor het verstrijken van de betalingstermijn ingevorderd kunnen worden (immers: geen aanmaning zonder verzuim).

De bijzondere betalingstermijnen in de overige leden van artikel 9 IW 1990 lijken mij overigens weinig bezwaarlijk. Vooropgesteld, de Awb-wetgever heeft de mogelijkheid geopend om bij wettelijk voorschrift af te wijken van de betalingstermijn in de Awb indien dat wenselijk of noodzakelijk is. Het zou overigens naar mijn mening wenselijk zijn om een geharmoniseerde betalingstermijn te hebben. Het gaat echter te ver om in het kader van dit artikel alle afwijkende betalingstermijnen in de Iw 1990 te analyseren naar nut en noodzaak, zodat ik aanneem dat er een dringende reden is voor deze afwijkende betalingstermijnen en het daardoor aanvaardbaar is dat er afwijkende termijn zijn opgenomen. Ook de versnelde invorderingsmogelijkheid lijkt mij weinig bezwaarlijk vanuit harmonisatieperspectief nu in artikel 4:117, lid 2, Awb expliciet de mogelijkheid van versnelde invordering mogelijk is gemaakt. Deze afwijkingen passen dus in het systeem van de geldschuldenregeling nu de Awb op deze punten een afwijking expliciet mogelijk maken zodat deze mij weinig bezwaarlijk voorkomen.

Girale betaling in
euro's hoofdregel

Artikel 4:89 Awb

Afwijking, zie: artikel 7a, lid 1,
IW 1990, uitsluitend giraal op
bankrekening op naam

In artikel 4:89 Awb is bepaald dat het bestuursorgaan *in beginsel* giraal betaalt op een daartoe door de schuldeiser bestemde bankrekening. Artikel 7a IW 1990 wijkt expliciet af

²⁷ Kamerstukken II, 2006-2007, 31 124, nr.3, p.68.

²⁸ Kamerstukken II 2003/04, 29702, nr. 3, p. 59: 'De aanmaning heeft wel betekenis voor de mogelijkheid verdergaande – civielrechtelijke, dan wel bestuursrechtelijke – invorderingsmaatregelen te nemen: het bestuursorgaan kan daar eerst toe overgaan indien het van tevoren een aanmaning heeft toegezonden en niet binnen de daarin gestelde termijn is betaald.'

van artikel 4:89 Awb. In artikel 7a IW 1990 is bepaald dat de ontvanger *alleen* betaalt op een daartoe door de belastingschuldige bestemde bankrekening die op naam staat van de belastingschuldige. In het tweede lid is bepaald dat voor zover er geen bankrekening is aangewezen, de ontvanger gebruik maakt van een bankrekening op naam van de belastingschuldige.

In de Aanpassingswet wordt deze afwijking gemotiveerd door te wijzen op het feit dat het regelmatig voorkomt dat een belastingschuldige geen bankrekening aanwijst.²⁹ De bepaling dat slechts giraal wordt betaald door de ontvanger is een praktische keuze geweest, zo blijkt uit de toelichting bij de invoering van dit artikel in de IW 1990.³⁰

Nog los van het feit dat chartale betaling bewerkelijk is voor de belastingdienst, kan ik mij ook voorstellen dat er met enige regelmaat burgers zijn die het de belastingdienst graag zo moeilijk mogelijk willen maken en de mogelijkheid om met kleingeld de belastingschuld te voldoen zouden aangrijpen. Daarnaast kan ik mij voorstellen dat om redenen van veiligheid het niet wenselijk is dat men de belastingschuld in contanten komt voldoen, nog daargelaten de administratieve rompslomp gemoeid met een sluitende kas boekhouding bij de fiscus. Dat chartale betaling onmogelijk wordt gemaakt is overigens ook het uitgangspunt in artikel 4:87 Awb, maar nu artikel 4:87 Awb ook ziet op – bijvoorbeeld – parkeergelden, is chartale betaling in de algemene bepaling niet geheel onmogelijk gemaakt. De afwijking in artikel 7a, lid 1, IW 1990 past gelet op het voorgaande in het systeem van de geldschuldenregeling zodat deze mij weinig bezwaarlijk voorkomt.

Voorrang rente en kosten bij betaling	Artikel 4:92 Awb	Afwijking, zie: artikel 7, lid 1, IW 1990.
---------------------------------------	------------------	--

Artikel 4:92 Awb regelt dat een betaling eerst strekt ter vermindering van de kosten, vervolgens ter vermindering van de verschenen rente en ten slotte ter vermindering van de hoofdsom en de lopende rente. Artikel 7, lid 1, IW 1990 is vrijwel gelijklopend, maar bepaalt dat na de kosten, de toerekening van de betalingen geschiedt aan "*b. de betalingskorting*".

In de toelichting op de Aanpassingswet wordt voor de opname van artikel 7, lid 1, IW 1990 verwezen naar de algemene regels in de toelichting, waar onder nummer 15 is bepaald dat: "[b]epalingen waarin geregeld is aan welke posten een betaling achtereenvolgens moet worden toegerekend, vervallen. Aanvullende voorschriften blijven gehandhaafd".³¹ Deze verwijzing is verwarrend, omdat de volgorde in zijn geheel is gehandhaafd in artikel 7, lid 1, IW 1990 en niet alleen het aanvullend voorschrift. De vermoedelijke reden voor het opnemen van de integrale volgorde is dat het als overzichtelijker werd ervaren. Zo staat 'alles in één wet'. Dat lijkt mij echter onwenselijk, omdat vanuit die gedachte elk bijzonder rechtsgebied zijn eigen wet zou moeten kennen waarin de onderwerpen uit de Awb opnieuw zouden zijn geregeld. Dat maakt de Awb (en de harmoniseringsgedachte) zinledig. De wens om het gehele fiscale invorderingswet in één wet te houden – hoe begrijpelijk ook voor de

²⁹ Kamerstukken II, 2006-2007, 31 124, nr.3, p.68.

³⁰ Kamerstukken II, 2004-2005, 29 944, nr.3. p. [@]

³¹ Kamerstukken II, 2006-2007, 31 124, nr.3, p.68 jo.10.

fiscale praktijk – lijkt mij dan ook onvoldoende reden om de bepaling in artikel 7, lid 1, IW 1990 integraal te handhaven. Voor wat betreft het aanvullende voorschrift merk ik op dat deze afwijking mij gerechtvaardigd voorkomt. Een betalingskorting wordt gegeven ingevolge artikel 27a IW 1990 indien – kort gezegd – een belastingplichtige in termijnen had mogen betalen maar het gehele bedrag direct betaalt. Hij krijgt dan een korting ter compensatie van het rentevoordeel dat hij misloopt. Indien achteraf blijkt dat de belastingplichtige minder had hoeven betalen, dan heeft hij een deel van die korting ten onrechte gekregen en is het logisch dat die korting ook naar rato moet worden verminderd. Over het achteraf onterecht verkregen voordeel dienen de rente en de kosten te worden betaald dus is het begrijpelijk dat de betalingskorting voorrang krijgt in de volgorde. De logica achter de toevoeging van de betalingskorting in de volgorde is dus goed te begrijpen.

Gelet op het voorgaande lijkt het mij echter wel dat artikel 7, lid 1, IW 1990 geschrapt kan worden en in de plaats daarvan kan worden bepaald dat in afwijking van artikel 4:92 Awb een betaling eerst strekt tot vermindering van de heffingskorting alvorens deze strekt tot vermindering van de kosten.

Verrekening	Artikel 4:93 Awb	Afwijking, zie: artikel 24, lid 1 en lid 9, IW 1990.
-------------	------------------	--

Artikel 4:93 Awb bepaalt onder meer dat verrekening van een bestuursrechtelijke geldschuld met een vordering slechts mogelijk is indien dit bij wettelijk voorschrift is voorzien. In het vierde lid is opgenomen dat de schuldenaar niet bevoegd is tot verrekening indien beslag op de vordering van de schuldeiser nietig zou zijn. Artikel 4:93 Awb bevat geen afwijkingsmogelijkheid.

In artikel 24 IW 1990 wordt hiervan op meerdere punten afgeweken. Het artikel bevat een brede wettelijke bevoegdheid voor de ontvanger om uit te keren bedragen en belastingschulden met elkaar te verrekenen.³²

In het eerste lid worden artikelen 53, tot en met 55, 234, 235 en 307 van de Faillissementswet van overeenkomstige toepassing verklaard. Hoewel geen afwijking van de Awb ga ik hier toch op in omdat deze bepaling is ingevoegd in de IW 1990 in reactie op de invoering van de geldschuldenregeling. In de voornoemde artikelen van de Faillissementswet zijn de bevoegdheden van schuldeisers van de gefailleerde om openstaande vorderingen op en schulden aan de gefailleerde met elkaar te verrekenen. De wetgever overweegt in de toelichting op de Aanpassingswet dat deze bepaling is opgenomen omdat “de verrekeningsbevoegdheid van de Faillissementswet voor de invordering door belastingschulden komt te vervallen” als gevolg van de Awb,³³ maar waar de wetgever die stelling op baseert is onduidelijk. De bevoegdheden uit de Faillissementswet komen namelijk elke schuldeiser van de gefailleerde toe. De Faillissementswet is niet uitgezonderd in de Awb en de publiekrechtelijke rechtspersoon waartoe het bestuursorgaan behoort kan die bevoegdheden dus gewoon uitoefenen. Bovendien staat in de betreffende artikelen van de Faillissementswet expliciet dat de bevoegdheid om te verrekenen wordt toegekend aan alle

³² Zie voor een uitvoerigere beschouwing: T. Tekstra, 'Verrekenen door de fiscus' (diss. Nijmegen, 2011).

³³ Kamerstukken II, 2006-2007, 31 124, nr. 3, p.70.

schuldeisers van de gefailleerde. Zie ik het goed, dan kunnen overheden dus – als publiekrechtelijke rechtspersoon – bij een faillissement deze bevoegdheden gewoon aanwenden zonder dat dit hoeft te worden geëxpliciteerd in artikel 24 IW 1990. De fiscale wetgever dacht echter kennelijk 'dubbel gestikt houdt beter' maar ik zie de noodzaak van deze toevoeging dus niet.

In het eerste lid wordt verder bepaald dat "*in afwijking van artikel 4:93, derde lid, [Awb] geldt als tijdstip van verrekening de dagtekening van het aanslagbiljet waaruit het te betalen bedrag blijkt.*" Gelijk bij artikel 5 Awr en artikel 9, lid 1, IW 1990, wordt dus niet aangesloten bij de bekendmaking van de beschikking, maar bij de dagtekening van het aanslagbiljet. Zoals eerder vermeld ga ik hier in hoofdstuk vijf nader op in.

In het negende lid wordt bepaald dat "*in afwijking van artikel 4:93, vierde lid, [Awb] is verrekening ook mogelijk van een voorlopige aanslag tot een negatief bedrag als bedoeld in artikel 13, tweede lid, [Awr]*". De betreffende bepaling in de Awb is bedoeld om de beslagvrije voet (het minimuminkomen dat wordt beschermd bij beslag) te beschermen. Het is ingevolge artikel 4:93, vierde lid, Awb niet mogelijk om te verrekenen indien een beslag ter verhaal van die vordering nietig zou zijn (hetgeen het geval is als beslag wordt gelegd op de beslagvrije voet). Daardoor wordt immers de beslagvrije voet omzeild. De afwijking in artikel 24, negende lid, IW 1990 bepaalt dat dit bij een voorlopige teruggaaf ex artikel 13, lid 2, Awr wél mogelijk is. Dit vanuit de gedachte dat het niet de bedoeling kan zijn dat de ontvanger voorlopige teruggaven gaat doen terwijl op voorhand duidelijk is dat die zullen moeten worden teruggevorderd. Dat is dubbel werk.³⁴ Dat is een begrijpelijke motivering. Zonder deze uitzondering kan iemand immers een voorlopige teruggaaf ontvangen terwijl het voor de ontvanger op voorhand duidelijk zal zijn dat de kans dat de ontvanger die betaling ooit terugkrijgt zeer beperkt is gelet op de nog uitstaande belastingschulden. Ik merk op dat een dergelijke regeling in de geldschuldenregeling niet noodzakelijk is. De voorschotbepaling in artikel 4:95 Awb bepaalt immers dat een voorschot kan worden verleend indien redelijkerwijs kan worden aangenomen dat een verplichting tot betaling zal worden vastgesteld. Het bestuursorgaan is vrij om al dan niet een voorschot te verlenen. Als het bestuursorgaan vermoedt dat de geldschuld van het bestuursorgaan waar het voorschot voor zou worden verleend door verrekening teniet zal gaan, dan ligt het voor de hand dat het bestuursorgaan geen gebruik maakt van die bevoegdheid.

Ten slotte merk ik nog op dat de wetgever niet opmerkt dat artikel 24 IW 1990 in stand is gelaten om te voorkomen dat de ontvanger een appellabele beschikking neemt op grond van artikel 4:93 Awb. Dat ligt echter wel voor de hand. In artikel 24, lid 6, IW 1990 is namelijk voorzien in administratief beroep, daarmee zou zich niet verdragen dat de beschikking tot verrekening ook voor bezwaar en beroep vatbaar zou zijn. Het behouden van bepalingen in de IW 1990 die materieel sterk gelijken op de bepaling in de geldschuldenregeling vanuit de wens om te voorkomen dat de beschikking appellabel zou worden, is een systematische afwijking in de zin dat meerdere bepalingen in stand zijn gelaten vanuit deze wens. Hier ga ik in hoofdstuk vijf nader op in.

Uitstel van betaling	Artikel 4:94 Awb	Afwijking, zie: artikel 25 IW
----------------------	------------------	-------------------------------

³⁴ Kamerstukken II, 2006-2007, 31 124, nr. 3, p.70.

Artikel 4:94 Awb regelt de mogelijkheden voor het bestuursorgaan om uitstel van betaling te verlenen aan een schuldenaar. Artikel 25 IW 1990 regelt de mogelijkheden van de ontvanger om uitstel van betaling te verlenen. Het belastingrecht kent in artikel 25 IW 1990 veel bijzondere regelingen voor de gevallen waarin uitstel wordt verleend. De kern van de manier waarop uitstel van betaling wordt verleend en de gevolgen daarvan is echter niet afwijkend van artikel 4:94 Awb.

In de toelichting op de Aanpassingswet wordt vermeld dat ervoor gekozen is om artikel 25 IW 1990 intact te laten omdat het niet wenselijk zou zijn dat de ontvanger op grondslag van artikel 4:94 Awb uitstel zou verlenen. In dat geval zou er namelijk sprake zijn van een voor bezwaar en beroep vatbare beslissing, hetgeen zich niet zou verdragen met het gesloten stelsel van rechtsbescherming in het belastingrecht. Er is niet gekozen voor een heroverweging van het gesloten stelsel van rechtsbescherming in dit kader omdat “[d]e *aanpassingswetgeving Awb vierde tranche [...] niet de geëigende weg [is] om verandering teweeg te brengen op het gebied van de rechtsbescherming bij de invordering van belastingen.*”³⁵

De vraag doet zich echter voor of het verlenen van uitstel op grond van artikel 25 IW 1990 niet sowieso op dit moment is aan te merken als het verlenen van uitstel op grond van artikel 4:94 Awb. Nergens is namelijk bepaald dat artikel 4:94 Awb geen toepassing vindt in het belastingrecht. Artikel 1, lid 2, IW 1990 zondert weliswaar een groot gedeelte van het algemene bestuursrecht uit van toepassing in het fiscale recht, maar titel 4.4 Awb (en dus ook artikel 4:94 Awb) behoren daar niet toe. De enige bepaling in titel 4.4 Awb die is uitgezonderd van werking in het fiscale recht is artikel 4:125 Awb, de bepaling dat accessoire beschikkingen (zoals uitstel van betaling) automatisch ‘meeliften’ met het beroep tegen de onderliggende betalingsbeschikking. Overigens zijn in artikel 1, lid 2, IW 1990 de bepalingen in de Awb inzake bezwaar en beroep buiten toepassing verklaard ten aanzien van de IW 1990, maar nu uitstel van betaling ex artikel 4:94 Awb gewoon een beschikking op grond van de Awb is, lijkt mij die bepaling niet relevant. Ogenschijnlijk betreft het een omissie dat artikel 4:94 Awb en andere accessoire beschikkingen zoals rentebeslikkingen niet zijn uitgezonderd in het fiscale recht, maar een letterlijke lezing van de wetten brengt mij vooralsnog tot de conclusie dat artikel 4:94 Awb gewoon van toepassing is in het belastingrecht. Bovendien, hoewel de ontvanger zal menen uitstel van betaling te verlenen op grond van artikel 25 IW 1990, sluit dat niet uit dat het tevens uitstel van betaling in de zin van artikel 4:94 Awb kan zijn. In dat verband lijkt het mij dat de kwalificatie die de ontvanger aan zijn eigen handelingen verbindt niet leidend zijn. De wetgever lijkt dus – geheel onbedoeld – de rechtsbescherming te hebben uitgebreid.

Ik vraag mij af of de gekozen oplossing wel zo efficiënt is. Als de enige reden voor het behouden van artikel 25 IW 1990 is dat de wetgever wil voorkomen dat een beschikking strekkende tot het verlenen of weigeren van uitstel van betaling zijdens de fiscus een appellabele beschikking zou worden, is het mijns inziens makkelijker om een bepaling met de strekking dat bepaalde beschikkingen in het belastingrecht niet appellabel zijn op te

³⁵ Kamerstukken II, 2006-2007, 31 124, nr. 3, p.70.

nemen in de IW 1990 dan om een identieke bepaling te laten voortbestaan, daarmee wordt in ieder geval de 'dubbeling' die thans aanwezig is voorkomen en wordt het gesloten stelsel van rechtsbescherming in het belastingrecht geen geweld aangedaan. Het betreft hier een systematische afwijking in het fiscale invorderingsrecht in die zin dat meerdere bepalingen in stand zijn gelaten vanuit de wens (nog) niet te tornen aan het gesloten stelsel. Hier ga ik in hoofdstuk vijf nader op in.

Voorschot	Artikel 4:95 Awb	Afwijking, zie artikel 13 Awr
-----------	------------------	-------------------------------

In artikel 4:95 Awb is bepaald dat bestuursorganen een voorschot kunnen verlenen vooruitlopend op de vaststelling van een verplichting tot betaling "*indien redelijkerwijs kan worden aangenomen dat een verplichting tot betaling zal worden vastgesteld*". In artikel 13 Awr is geregeld dat indien er een aanslag "*vermoedelijk zal worden vastgesteld*" de ontvanger een voorlopige aanslag kan opleggen. De overige bepalingen zijn goed vergelijkbaar, zij het dat de bepalingen van artikel 13 Awr uitgebreider zijn en toegespitst zijn op het belastingrecht.

De voorlopige teruggaaf ex artikel 13 Awr is op zich genomen een voorschot op een nog vast te stellen betalingsverplichting lijkt mij. Er wordt niet expliciet afgeweken van artikel 4:95 Awb, dus het betreft een impliciet andere wettelijke basis. Evenals bij artikel 4:94 Awb doet zich de vraag voor of de ontvanger sinds de invoering van de vierde tranche Awb niet feitelijk bij een voorlopige teruggaaf een voorschot aan het verlenen is ex artikel 4:95 Awb. Bij gebrek aan expliciete uitsluiting of afwijking is in ieder geval, net zoals bij artikel 4:94 Awb verdedigbaar dat de ontvanger sinds 1 juli 2009 een appellabele beschikking aan het nemen is – zij het onbedoeld.

De reden voor deze afwijking volgt niet uit de wetsgeschiedenis of de literatuur, maar aannemelijk is dat, net zoals artikel 4:94 Awb, de wetgever heeft willen voorkomen dat de voorlopige teruggaaf opeens een appellabele beschikking zou zijn. Ik vraag mij af of dit een efficiënte oplossing is. Hier ga ik in hoofdstuk vijf nader op in.

4.2 Afdeling 4.4.2 Verzuim en wettelijke rente (artikelen 4:97-4:103 Awb)

Ten aanzien van verzuim en wettelijke rente voorziet het fiscaal invorderingsrecht in een afwijkende regeling in artikelen 30f-30k Awr en artikelen 28-31a IW 1990. Daarmee wordt geheel afgeweken van Afdeling 4.4.2 Awb.

De wetgever besteedt aan deze afwijking geen aandacht in de Aanpassingswet. In de toelichting op de vierde tranche merkt de wetgever echter op dat "*[b]ij het opstellen van de regeling van Afdeling 4.4.2 is onder ogen gezien dat op verschillende terreinen bij wet andere regelingen zijn getroffen, die zozeer met de eigen aard van die bijzondere wetgeving samenhangen, dat het niet goed mogelijk is de regeling in de Awb daarop zonder meer toe te passen.*"³⁶ Vetter vat het bondiger samen: "*[d]e regelingen [in het belastingrecht] zijn nodeloos ingewikkeld, doch wel 'op maat' voor het belastingrecht tot stand gekomen.*"³⁷

³⁶ Kamerstukken II 2003-2004, 29 702, nr. 3, p. 52.

³⁷ J.J. Vetter, *De regeling voor bestuursrechtelijke geldschulden in het voortonwerp voor de Vierde tranche Algemene*

Ietwat verwarrend is dat zowel Afdeling 4.4.2 Awb als de bijzondere renteregelingen van het belastingrecht tot stand zijn gekomen vanuit de wens om zoveel mogelijk aan te sluiten op de renteregels in het BW (artikelen 6:119 en 6:120 BW).³⁸ Toch zijn de beide regelingen wezenlijk anders.

De kern wordt gevormd door artikel 28, lid 1, IW 1990 waarin is bepaald dat bij overschrijding van de betalingstermijn invorderingsrente in rekening wordt gebracht. Dat is niet anders dan artikel 4:97 Awb jo. artikel 4:98 Awb waarin wordt bepaald dat de schuldenaar in verzuim is indien hij niet binnen de betalingstermijn betaalt en dat dit verzuim de verschuldigdheid van wettelijke rente tot gevolg heeft. Verder wordt in artikel 28 IW 1990 bepaald dat bij uitstel van betaling geen rente is verschuldigd. Dat wijkt af van artikel 4:101 Awb waarin is bepaald dat de schuldenaar in beginsel wel rente is verschuldigd over het uitstel.

Artikel 28a IW 1990 kent eenzelfde regeling, maar omgekeerd, voor het geval de ontvanger aan de belastingplichtige rente verschuldigd is. In de geldschuldenregeling geldt exact dezelfde regeling voor zowel overheid als schuldenaar.

Artikelen 28b, 28c IW 1990 bevatten bijzondere regels die zien op de gevallen waarin achteraf blijkt dat een lager belastingbedrag is verschuldigd en geen uitstel van betaling is verleend door de ontvanger, alsmede het geval dat de belastingheffing in strijd met het Unierecht is. Deze artikelen gelijken qua doel en strekking sterk op artikel 4:101 Awb, waarin feitelijk hetzelfde is geregeld voor het algemeen bestuursrecht.

Artikel 29 IW 1990 bepaalt het rentepercentage voor invorderingsrente, feitelijk gelijk aan artikel 4:98, lid 1, Awb (lees: het wettelijke rentesysteem in het BW) met dien verstande dat het percentage minimaal 4% bedraagt.

Voor wat betreft de belastingrenteregeling in de Awr wordt voor elk geval apart een bijzondere voorziening getroffen voor de regels omtrent de vergoeding van wettelijke rente. Het gaat te ver hier om elk van de elf bijzondere regelingen te bespreken. In de Awb bestaat geen equivalent nu de Awb slechts één renteregeling kent. Wel merk ik nog een aantal punten op. Het percentage van belastingrente (artikel 30hb Awr) is voor veel belastingen gelijk aan de invorderingsrente, alleen voor de vennootschapsbelasting wijkt deze af in die zin dat het minimum 8% is en dat een wijziging in de wettelijke rente pas na twee maanden vertraging geldt voor de vennootschapsbelasting.

Een en ander overziend concludeer ik dat ik mij goed kan vinden in de analyse van Vetter. Nodeloos ingewikkeld, doch op maat gesneden voor de belastingrechtpraktijk. Evenwel zie ik niet in waarom de algemene regeling – in ieder geval voor de IW 1990 – niet van toepassing zou kunnen zijn. De regeling van de belastingrente lijkt mij inderdaad lastig om met algemene regels te vervangen zonder wezenlijke materiële wijzigingen, dan wel een

Wet bestuursrecht; van maatpak naar confectiepak, FED 2001/215, p.5.

³⁸ J.J. Vetter, *De regeling voor bestuursrechtelijke geldschulden in het voortonwerp voor de Vierde tranche Algemene Wet bestuursrecht; van maatpak naar confectiepak, FED 2001/215, p.5.*

even ingewikkeld stuk wetgeving. Het lijkt mij echter wel de moeite waard om te onderzoeken in hoeverre de belastingrenteregeling zonder al te zware materiële gevolgen voor de Ontvanger of de belastingschuldige vervangen zou kunnen worden door de eenvoudigere regels van een algemene renteregeling. Het gaat echter te ver om dit in het kader van dit artikel te onderzoeken zodat ik hier niet nader op in zal gaan.

4.3 Afdeling 4.4.3. Verjaring (artikelen 4:104-4:111 Awb)

Stuiting verjaring	Artikel 4:105 & 4:106 Awb	In aanvulling: gewone ingebrekestelling stuit ook – artikel 27, lid 1, IW 1990
--------------------	---------------------------	--

Artikelen 4:105 en 4:106 Awb regelen de – limitatieve – stuitingsmogelijkheden voor het bestuursorgaan. In aanvulling hierop regelt artikel 27 IW 1990 dat de ontvanger ook kan stuiten door *“een schriftelijke mededeling waarin hij zich ondubbelzinnig zijn recht op betaling voorhoudt”*.

In de Aanpassingswet was oorspronkelijk onder Artikel 3, onder M, voorzien in de schrapping van artikel 27 IW 1990. Met daarbij verwijzing naar algemene redenen 31, 32, 33 in de toelichting.³⁹ Deze redenen luiden: *“31. Bepalingen waarin de stuiting van de verjaring wordt geregeld, vervallen. Dit geldt eveneens voor bepalingen die verwijzen naar de toepasselijke artikelen van het BW”; “2. Bepalingen waarin de gevolgen van de stuiting worden geregeld, vervallen. Dit geldt eveneens voor bepalingen die verwijzen naar de toepasselijke artikelen van het BW”; “3. Bepalingen waarin de verlenging van de verjaringstermijn is geregeld, vervallen. Dit geldt eveneens voor bepalingen die verwijzen naar de toepasselijke artikelen in het BW.”*

Bij de eerste nota van wijziging van de Aanpassingswet werd artikel 27 IW 1990 in ere hersteld,⁴⁰ waarbij werd bepaald dat *“in afwijking van [artikel 4:106 Awb]”* de ontvanger ook kan stuiten door de schriftelijke mededeling. Bij de tweede nota van wijziging van de Aanpassingswet werd *“in afwijking van [artikel 4:106 Awb]”* geschrapt, nu de wetgever meende dat dit onjuist was aangezien er geen sprake was van een afwijking, maar een aanvulling.⁴¹ De (her-)opname van de stuitingsmogelijkheid voor de ontvanger werd gemotiveerd met een beroep op het feit dat *“vanwege de aantallen oude vorderingen, de daarmee gemoeid gaande bedragen en de complexiteit binnen de automatisering van de stuitings- en schorsingsregeling, [het] noodzakelijk [wordt] geacht dat ook de ontvanger gebruik kan maken van de mogelijkheid die artikel [4:107] Awb biedt.”*⁴²

Het stelsel van artikel 4:105 en 4:106 Awb is limitatief, zoals bevestigd door zowel de Hoge Raad en de Afdeling.⁴³ De aanvullende stuitingsmogelijkheid voor de ontvanger in artikel 27 IW 1990 is dus een aanvulling van dat limitatieve stelsel. Gelet hierop was in retrospectief

³⁹ Kamerstukken II, 2006-2007, 31 124, nr. 3, p.71.

⁴⁰ Kamerstukken II 2007-2008, 31 124, nr. 8, p.20

⁴¹ Kamerstukken II 2007-2008, 31 124, nr. 9, p.3 en p.10 (motivering).

⁴² Kamerstukken II 2007-2008, 31 124, nr. 8, p.20

⁴³ JP toevoegen limitatieve stuitingsmogelijkheden.

de opname van *"in afwijking van artikel [4:105 en 4:106] Awb"* toch op zijn plaats geweest naar mijn mening. Het betreft hier voor het overige een afwijking die gegrond is op louter praktische bezwaren, die erop neer komen dat de ontvanger – en de schatkist – een ernstig nadeel zou ondervinden van de wijziging van de wet. Omdat het doel van dit artikel is om mogelijkheden tot harmonisatie die geen wezenlijke materiële gevolgen hebben te onderzoeken, terwijl een harmonisatiemaatregel hier evident materiële gevolgen zou hebben, zal ik hier niet verder op in gaan.

4.4 Afdeling 4.4.4 Aanmaning en invordering bij dwangbevel (artikelen 4:112-4:124 Awb)

Aanmaning	Artikel 4:112 Awb	Afwijking: datum dagtekening aanmaning leidend, zie: artikel 11 IW 1990
-----------	-------------------	---

Artikel 4:112 Awb regelt de aanmaning. Artikel 11 IW 1990 regelt ook de aanmaning. Artikel 4:112, lid 1, Awb luidt: *"Het bestuursorgaan maant de schuldenaar die in verzuim is schriftelijk aan tot betaling binnen twee weken, gerekend vanaf de dag na die waarop de aanmaning is toegezonden."* Artikel 11 IW 1990 luidt: *"Indien de belastingschuldige een belastingaanslag niet binnen de gestelde termijn betaalt, maant de ontvanger hem schriftelijk aan om alsnog binnen twee weken na de dagtekening van de aanmaning te betalen"*. Deze bepalingen zijn – materieel – vrijwel identiek. In (de wetsgeschiedenis van) de Aanpassingswet wordt niet gemotiveerd waarom artikel 11 IW 1990 niet is geschrapt. Dat lag op zich wel voor de hand. Algemene reden nummer 34 in de toelichting op de Aanpassingswet bepaalt immers: *"34. Bepalingen waarin is geregeld dat een bestuursorgaan bij betalingsverzuim aanmaant, vervallen"* en nummer 35 bepaalt: *"bepalingen waarin de termijn waarbinnen aangemaand moet worden is geregeld, vervallen, tenzij specifieke omstandigheden noodzaken tot een afwijkende aanmaningstermijn."*⁴⁴ In de literatuur is eveneens geen motivering aangetroffen voor het in stand laten van deze bepaling. Vermoedelijk is de bepaling echter in stand gelaten omdat deze de betalingstermijn in de aanmaning koppelt aan de *dagtekening* van de aanmaning in plaats van *de dag na die waarop de aanmaning is toegezonden*. Dit is onderdeel van de eerder geconstateerde systematische afwijking van het belastingrecht ten opzichte van het algemeen bestuursrecht. In hoofdstuk vijf ga ik hier nader op in.

Kosten aanmaning	Artikel 4:113 Awb	Terminologische afwijking: zie artikel 2 Kostenwet
------------------	-------------------	--

In artikel 4:113 Awb is vastgelegd welke kosten in rekening kunnen worden gebracht voor de aanmaning in het bestuursrechtelijk invorderingsrecht. In artikel 2 Kostenwet is bepaald welke kosten in rekening kunnen worden gebracht voor de aanmaning in het fiscaal invorderingsrecht. De strekking van de bepalingen en de bedragen zijn identiek, te weten € 7 voor een som onder de € 454 en € 15 voor een som groter dan dit bedrag. De wetgever merkt zelfs op in de toelichting van artikel 4:113 Awb dat de bedragen aan de Kostenwet zijn ontleend. Er lijkt geen rechtvaardiging te zijn voor het in stand laten van artikel 2

⁴⁴ Kamerstukken II, 2006-2007, 31 124, nr. 3, p.18.

Kostenwet, anders dan het terminologische verschil tussen 'aanmaningsvergoeding' (algemeen bestuursrecht) en 'aanmaningskosten' (fiscaal recht). De verschillende kostenregelingen en de verschillende mogelijkheden voor de inzet van de (belasting)deurwaarder vormen een systematische afwijking. Hier ga ik in hoofdstuk vijf nader op in.

Ten uitvoerlegging titel dwangbevel	Artikel 4:116 Awb	In afwijking: betekening 'als exploit' voorts bureaubetekening mogelijk (zie artikelen 13 en 14 IW 1990)
Bekendmaking dwangbevel	Artikel 4:123, lid 1, Awb	Afwijking zie: artikel 13 en 14 IW 1990.

Artikel 4:116 Awb regelt dat een dwangbevel een executoriale titel oplevert en dat deze met toepassing van de voorschriften uit het Rv ten uitvoer kan worden gelegd. Artikel 4:123 Awb bepaalt dat de tenuitvoerlegging van een dwangbevel geschiedt conform de bepalingen in het Rv voor de tenuitvoerlegging van executoriale titels.

Het belastingrecht kent bijzondere regels voor de bekendmaking en betekening van dwangbevelen. In artikel 13, lid 1, IW 1990 wordt bepaald dat "in afwijking van artikel 4:123 Awb" de betekening van het dwangbevel geschiedt overeenkomstig de regels van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering met betrekking tot de betekening van exploiten. De reden voor deze afwijking is gelegen in de angst die bestond bij fiscalisten dat artikel 4:123 Awb zo zou moeten worden uitgelegd dat slechts de middelen uit het BW en het Rv ter beschikking van de fiscus zouden staan nu het dwangbevel volgens artikelen 4:116 Awb en 4:123 Awb krachtens de bepalingen voor executoriale titels in het civiele recht ten uitvoer zouden kunnen worden gelegd.⁴⁵ Dat zou betekenen dat bijvoorbeeld de bijzondere executiemiddelen van de ontvanger zoals het vereenvoudigd derdenbeslag (artikel 19 IW 1990) en de vordering tot toepassing van lijfswang (artikel 20 IW 1990) niet zouden kunnen worden toegepast.

Naar mijn mening is artikel 4:116 Awb echter niet limitatief. Het artikel luidt: "Een dwangbevel levert een executoriale titel op die met toepassing van de voorschriften van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering kan worden tenuitvoergelegd". Het betreft een bevoegdheid en geen plicht. De door Vermeulen gesignaleerde "dwingende redactie"⁴⁶ van artikel 4:116 Awb is er naar mijn mening daarom niet. Ook de door Vermeulen aangehaalde passage⁴⁷ uit de toelichting op de vierde tranche leidt mij niet tot een andere conclusie. De

⁴⁵ Zie bijvoorbeeld: H. Vermeulen, *Invordering van belastingschulden*, (Diss. UvA, 2007), p. 166: "[g]elet hierop meen ik dat de bepaling van [artikel 4:116 Awb] zo kan worden uitgelegd dat zij dwingend voorschrijft dat het dwangbevel volgens de regels van Rv ten uitvoer wordt gelegd [...]" en "Dit laat het bestuursorgaan mijns inziens géén ruimte om een ander middel dan hetzij 'de maatregelen die in afdeling 4.4.4 Awb zijn uitgewerkt', hetzij 'de middelen uit het [BW] en het [Rv]' toe te passen, zoals de vordering ex art. 19 IW 1990 en de lijfswang voor een geldschuld van art. 20 IW 1990".

⁴⁶ Zie bijvoorbeeld: H. Vermeulen, *Invordering van belastingschulden*, (Diss. UvA, 2007), p. 165.

⁴⁷ "Onder 'invorderingsmaatregelen' worden niet alleen begrepen de maatregelen die in afdeling 4.4.4 Awb zijn

wetgever constateert in die passage immers niets anders dan dat 'invorderingsmaatregelen' niet alleen de maatregelen in afdeling 4.4.4 Awb zijn, maar ook de middelen uit het BW en het Rv. Ik lees daar – anders dan Vermeulen – niet in dat de genoemde 'invorderingsmaatregelen' limitatief zijn opgesomd in de Awb. Bovendien – zelfs al zou artikel 4:116 Awb als dwingend geformuleerd moeten worden beschouwd – dan is het mogelijk om in de IW 1990 daarvan af te wijken door op te nemen dat in afwijking op die bepaling de ontvanger bijzondere executiebevoegdheden heeft als bedoeld in (bijvoorbeeld) artikel 19 en 20 IW 1990.

Ik meen voorts dat ook de afwijking van artikel 4:123 Awb in artikel 13, lid 1, IW 1990 niet gerechtvaardigd is. Het argument daarvoor is dat nu het fiscale invorderingsrecht uitgaat van betekening *als exploit* en niet betekening *door middel van exploit*, op dit punt afgeweken zou moeten worden.⁴⁸ Dat lijkt mij echter een drogreden. Het beantwoordt ook niet de vraag *waarom* het fiscale recht uitgaat van betekening *als exploit*. De enige motivering daarvoor lijkt te zijn dat 'het nou eenmaal zo is'. Dat is naar mijn mening geen valide argument om een andere wijze van betekening te gebruiken in het fiscale invorderingsrecht. Daarmee wordt de afwijking van het fiscale invorderingsrecht ten opzichte van het bestuursrechtelijke invorderingsrecht (en het civiele recht) namelijk groter dan noodzakelijk, terwijl de afwijking ook niet noodzakelijk is. Het verschil tussen de betekening *door middel van een exploit* (algemene invordering) en *betekening als exploit* (fiscale invordering) is namelijk inhoudelijk (zeer) beperkt. In beide gevallen zijn de handelingen en de gevolgen van die handelingen hetzelfde, alleen bij betekening door middel van exploit ontvangt de schuldenaar een exploit en een dwangbevel, terwijl in het tweede geval hij slechts een dwangbevel ontvangt. Vanuit de gedachte dat niet nodeloos moet worden afgeweken van het civiele recht lijkt mij voorts de betekening *door middel van een exploit* (conform het civiele recht) de voorkeur hebben.

In artikel 13, lid 3, IW 1990 is het zogenaamde 'bureaubeslag' / 'bureaubetekening' van een dwangbevel geregeld "*in afwijking van artikel 4:123 Awb*". Dat is – kort gezegd – het toezenden van het dwangbevel per post door de belastingdeurwaarder in plaats van het (doen) betekenen daarvan door een deurwaarder in persoon. De bureaubetekening is een kostefficiënte wijze van betekening van dwangbevelen voor de ontvanger. Er hoeft immers niet in persoon betekend te worden. De bureaubetekening lijkt mij een efficiënte en kosteneffectieve oplossing die wellicht zou kunnen worden overgenomen in het algemeen bestuursrecht. Hier ga ik in onderdeel vijf nader op in.

uitgewerkt, zoals het dwangbevel, maar ook de middelen uit het [BW] en het [Rv]" - Kamerstukken II 2003/2004, 29 703, nr. 3, p. 60.

⁴⁸ *Kamerstukken II, 2006-2007, 31 124, nr.3, p.69 (MvT Aanpassingswet vierde tranche Awb): "Omdat de IW 1990 uitgaat van de betekening van het dwangbevel overeenkomstig de regels van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering met betrekking tot de betekening van exploiten (terwijl de Awb uitgaat van bekendmaking van een dwangbevel door middel van betekening van een exploit) en de IW 1990 tevens de mogelijkheid kent om dwangbevelen per post te betekenen – welke mogelijkheid wordt behouden – wordt voorgesteld om in artikel 13, eerste en derde lid, IW 1990 af te wijken van artikel [4:123] van de Awb. Daarnaast wordt in artikel 13, eerste lid, IW 1990 voorgeschreven dat het dwangbevel vermeldt dat de belastingschuldige tegen de tenuitvoerlegging van een dwangbevel in verzet kan komen."*

Bij dwangbevel ook accessoire geldschulden (rente en kosten) invorderbaar	Artikel 4:119 Awb	Afwijking: artikel 12, lid 2, IW 1990.
---	-------------------	---

In artikel 4:119 Awb is de mogelijkheid opgenomen om de aanmaningsvergoeding, de kosten van het dwangbevel en de *wettelijke rente* bij dwangbevel in te vorderen. In artikel 12, lid 2, IW 1990 wordt bepaald dat in afwijking van artikel 4:119 Awb de kosten van de aanmaning, de kosten van het dwangbevel en de *rente* worden ingevorderd.

Materieel gezien bewerkstelligen de twee bepalingen exact hetzelfde, echter artikel 12, lid 2, IW 1990 bepaalt dat 'de rente' in plaats van 'de wettelijke rente' (zoals in artikel 4:119 Awb), als ook de 'kosten van de aanmaning' in plaats van de 'aanmaningsvergoeding' kunnen worden ingevorderd bij dwangbevel.

Dit is naar mijn mening een onnodige terminologische afwijking aangezien met zowel de 'kosten van de aanmaning' als de 'aanmaningsvergoeding' exact hetzelfde wordt bedoeld. Voor zover het bezwaarlijk zou worden geacht om de IW 1990 te herzien op dit punt zou ik voorstellen dat de Awb wordt aangepast zodat wordt gesproken van de 'kosten van de aanmaning' in plaats van 'de aanmaningsvergoeding'.

Voor wat betreft de wettelijke rente en de invorderingsrente merk ik op dat deze wel inhoudelijk van elkaar verschillen. Beide zijn echter rente. Een oplossing zou daarom zijn om te spreken van 'rente' in plaats van 'wettelijke rente' in artikel 4:119 Awb. In dat verband wijs ik op artikel 4:92 Awb waarin gewoon gesproken wordt van 'rente'. Daarmee wordt artikel 12, lid 2, IW 1990 overbodig en kan deze geschrapt worden.

Kosten dwangbevel voor rekening schuldenaar	Artikel 4:120 Awb	Afwijking, zie: artikel 3 Kostenwet
---	-------------------	--

In artikel 4:120 Awb is bepaald dat de kosten van het uitvoeren van het dwangbevel voor rekening van de schuldenaar komen. De gerechtelijke kosten worden berekend conform artikel 434a Rv en de buitengerechtelijke kosten conform het Besluit incassokosten.

In het belastingrecht is niet expliciet geregeld dat de kosten van het dwangbevel voor rekening van de belastingschuldige komen. In artikel 1 Kostenwet is wel bepaald dat de ontvanger kosten in rekening brengt conform de Kostenwet. In artikelen 3 en 4 Kostenwet staan vervolgens de bijzondere tarieven voor het belastingrecht. Buitengerechtelijke kosten worden niet ingevorderd. Vermeulen stelt dat uit de toelichting op de Kostenwet volgt dat de strekking van die wet is om de *totale* invorderingskosten te behandelen, dus inclusief eventuele buitengerechtelijke kosten.⁴⁹ Op dit punt wijkt het fiscaal invorderingsrecht materieel af van het bestuursrechtelijk invorderingsrecht. Het hangt echter nauw samen met de vraag of een gerechtsdeurwaarder of een belastingdeurwaarder in wordt ingezet.

⁴⁹ H. Vermeulen, *Invordering van belastingschulden*, (Diss. UvA, 2007), p. 47.

Hier ga ik in hoofdstuk vijf nader op in.

Verzet en executiegeschil	Artikel 4:123, lid 2, Awb	Gelijk, maar aanvulling: mogelijkheid fiscaal verzet op grond van artikel 17 IW 1990.
---------------------------	---------------------------	---

Tegen een dwangbevel staat een executiegeschil in de zin van artikel 438 Rv open. Zowel in het reguliere bestuursrecht als in het fiscale recht. Bijzonder in het fiscale recht is dat op grond van artikel 17 IW 1990 nog het rechtsmiddel van verzet openstaat tegen een dwangbevel. Het betreft dus een aanvulling van de rechtsbescherming.

Inhoudelijk verschillen het fiscale verzet en het executiegeschil weinig. Het fiscale verzet richt zich tegen de tenuitvoerlegging van het dwangbevel, net zoals het executiegeschil. Het enige wezenlijke verschil is dat fiscaal verzet schorsende werking heeft op grond van artikel 17, lid 2, IW 1990.

Feitelijk heeft de invoering van de vierde tranche van de Awb een aanvullend rechtsmiddel geïntroduceerd: het civiele verzet. Het betreft een curieuze situatie. Algemene reden nummer 41 bepaalt immers *"41. Bepalingen waarin de mogelijkheid van verzet wordt opengesteld tegen de tenuitvoerlegging van een dwangbevel, vervallen. Dit geldt eveneens voor eventuele nadere procedurele voorschriften"*.

Omdat de wetgever de rechtsbescherming in het kader van de IW 1990 in zijn geheel wenste te onderzoeken en te herzien werd ervoor gekozen om geen ingrepen te doen in de fiscale wetgeving via de Aanpassingswet. Het executiegeschil is echter in de IW 1990 niet uitgezonderd van toepassing in het fiscale invorderingsrecht. Dit betekent dat het fiscale invorderingsrecht nu twee identieke procedures kent die achtereenvolgens door de belastingplichtige kunnen worden geëntameerd. Nodeloos ingewikkeld, kosteninefficiënt terwijl er bovendien thans geen enkele reden voor een belanghebbende is om te kiezen voor een executiegeschil in plaats van verzet.

Omdat het niet de insteek is van dit artikel om te beoordelen of de rechtsbeschermingsmogelijkheden in de IW 1990 afdoende zijn, constateer ik slechts dat het verzet en het executiegeschil (buiten de schorsende werking van het verzet) identiek zijn. Eén van de twee zou niet mogelijk moeten zijn in het fiscale recht naar mijn mening. Ik vermoed dat het vanuit praktisch oogpunt wenselijk blijft om het verzet te behouden in het fiscale recht. De belastingsschuldige ziet zich immers geconfronteerd met bijzondere – verreikende – bevoegdheden van de Ontvanger. Schorsende werking is daarom naar mijn mening op zijn plaats bij het fiscale invorderingsrecht. Ik stel daarom voor om het executiegeschil in het fiscale invorderingsrecht schorsende werking te geven en het fiscale verzet in artikel 17 IW 1990 te schrappen. Dit zou kunnen door artikel 17 IW 1990 te schrappen en te vervangen met een bepaling waarin wordt bepaald dat indien de belastingsschuldige een executiegeschil ex artikel 4:123 Awb jo. artikel 438 Rv aanhangig maakt, de executie van het dwangbevel wordt aangehouden tot na de uitspraak van de voorzieningenrechter.

4.5 Afdeling 4.4.5 Bezwaar en beroep (Artikel 4:125 Awb)

Concentratiebepaling accessoire geldschuld	Artikel 4:125 Awb	Werking uitgezonderd – artikel 1, lid 2, IW 1990
--	-------------------	---

Artikel 4:125 Awb bepaalt dat bezwaar en beroep tegen een betalingsbeschikking mede strekt tot de bijkomende beschikkingen (bijvoorbeeld de rentebeschikking) indien de belanghebbende ook deze bijkomende beschikking betwist. Deze bepaling is uitgezonderd in artikel 1, lid 2, IW 1990. De gedachte achter deze uitzondering is dat de wetgever wenste te voorkomen dat getornd werd aan het gesloten stelsel van rechtsbescherming in het belastingrecht. Dit is gelijk aan de motivering van de wetgever voor de afwijking op artikel 4:94 Awb. Ik verwijs daarom korthedshalve naar mijn commentaar ten aanzien van artikel 4:94 Awb.

5. Synthese – waar is nog (harmonisatie)winst te behalen?

Het uitgangspunt van dit artikel is dat harmonisatie tussen het fiscale invorderingsrecht en het bestuursrechtelijke invorderingsrecht wenselijk is en dat waar harmonisatie kan worden bewerkstelligd met beperkte wijzigingen zonder materiële gevolgen, dit moet worden gedaan. In het voorgaande hoofdstuk heb ik reeds enkele eenvoudige wijzigingen voorgesteld. Sommige bepalingen vormen echter onderdeel van wat ik als een systematische afwijking heb betiteld. Dit zijn afwijkingen van de Awb die zich in brede zin voordoen in het belastingrecht. In dit hoofdstuk ga ik hier nader op in. Het betreffen kort gezegd drie thema's. Ten eerste het uitgangspunt in het fiscale recht dat uit wordt gegaan van de dagtekening van een stuk, in plaats van de daadwerkelijke verzenddatum voor het bepalen van het bekendmakingmoment. Ten tweede de betekeningssystematiek, het gebruik van een (belasting- dan wel gerechts-)deurwaarder en de in rekening te brengen kosten. Ten derde het gesloten stelsel van rechtsbescherming in het fiscale recht en de daaruit voortvloeiende afwijking van de Awb.

5.1 Dagtekening beschikking als peilmoment voor termijnen

In het belastingrecht is ervoor gekozen om als moment van bekendmaking te kiezen voor de 'voortuitgeschoven' datum op het aanslagbiljet en andere beschikkingen. Die dagtekening is leidend voor bijvoorbeeld de termijn voor bezwaar (artikel 22j Awr) en de termijn voor beroep (artikel 26 Awr), als ook de betalingstermijn (artikel 9, lid 1, IW 1990), het tijdstip van verrekening (artikel 24, lid 1, IW 1990) en de aanmaningstermijn (artikel 11 IW 1990).

In het algemeen bestuursrecht treedt een beschikking gericht aan een of meer personen pas in werking als deze is bekendgemaakt (artikel 3:40 Awb) hetgeen kan door toezending of uitreiking van de beschikking aan die personen (artikel 3:41, lid 1, Awb) of op andere geschikte wijze (artikel 3:41, lid 2, Awb). Termijnen in het algemeen bestuursrecht beginnen te lopen de dag na de bekendmaking van de beschikking (zie bijvoorbeeld artikel 6:8 Awb en artikel 4:112 Awb). In het fiscale recht gaan de termijnen lopen de dag na de dagtekening van de beschikking (zie bijvoorbeeld artikel 5 Awr). De dagtekening is een voortuitgeschoven datum met een schatting van de datum waarop de beschikking automatisch aan de belastingschuldige wordt toegezonden. Het kan dus goed voorkomen

dat de belastingschuldige de aanslag ontvangt en dat de termijn voor bezwaar pas enkele dagen later begint te lopen.

In het algemeen bestuursrecht is bepaald in de jurisprudentie dat het aan het bestuursorgaan is om aannemelijk te maken dat de verzending van de beschikking heeft plaatsgevonden, waarna het aan de belanghebbende is om aannemelijk te maken dat het stuk niet is ontvangen. Dat vereist dus een goede verzendregistratie van het bestuursorgaan, dan wel dat het bestuursorgaan de beschikkingen aangetekend verzendt. In het fiscale recht wordt gewoon aangesloten bij de dagtekening zodat niet aangetoond hoeft te worden dat de beschikking daadwerkelijk is toegezonden. Dit uitgangspunt lijdt evenwel uitzondering indien de beschikking later aankomt bij de belastingschuldige dan de dagtekening van de beschikking (artikel 22j, onder a, Awr), in welk geval de dag van ontvangst leidend is. Dan volgt een discussie tussen de inspecteur en de belastingschuldige over het moment van terpostbezorging en vermoedelijke aankomstdatum. Ook in het belastingrecht komt het wel eens voor dat de inspecteur aan het kortste eind trekt.⁵⁰

De wetgever motiveert deze afwijking in het fiscale recht door te wijzen op de hoeveelheid aanslagbiljetten die jaarlijks worden verstuurd en het geautomatiseerde systeem, zodat het voor de belastingdienst ondoenlijk zou zijn om elk aanslagbiljet aangetekend te verzenden, dan wel voor elk biljet de verzenddatum te registreren. De belastingdienst zal dan ook nooit met zekerheid kunnen weten wanneer een aanslag is verzonden. Om deze praktische reden is dus in het belastingrecht gekozen om aan te sluiten bij de dagtekening in plaats van de verzenddatum van de beschikking.

Ik merk echter op dat het belastingrecht niet verstoken is gebleven van discussies in de rechtspraak over het moment van verzending (de terpostbezorging) van stukken en het al dan niet verstreken zijn van de termijnen. Duidelijk is in ieder geval dat de Hoge Raad de inspecteur niet zonder meer volgt als er alleen een blote stelling is dat een aanslag tijdig is verzonden terwijl de belastingschuldige ontkent het stuk te hebben ontvangen voor een bepaalde datum.⁵¹ De belastingrechter gaat in die gevallen ook met artikel 6:11 Awb en artikel 3:41, lid 1, Awb aan het werk om te bepalen of voldoende aannemelijk is dat de aanslag tijdig bekend is gemaakt dan wel dat de termijnoverschrijding bij het indienen van bezwaar verschoonbaar te achten is. In zoverre is de keuze van de fiscale wetgever om te kiezen voor het aanhaken bij de datum van de vaststelling van de beschikking minder begrijpelijk dan op het eerste gezicht. Bij een betwisting van de belastingschuldige zal de inspecteur immers ook onder het huidige fiscale recht moeten aantonen dat de aanslag of aanmaning daadwerkelijk tijdig is verzonden. Wat is dan nog de meerwaarde van het aanhaken bij de datum van vaststelling van de aanslag?

Gelet hierop constateer ik dat het vereiste dat het bestuursorgaan bij betwisting van de (tijdige) ontvangst van een beschikking aannemelijk moet maken dat de beschikking verzonden is zowel in het algemeen bestuursrecht als het fiscale recht geldt. Het bepalen dat als datum van vaststelling geldt de dagtekening van het aanslagbiljet is dus in zoverre van beperkte waarde. Wordt de ontvangst immers geloofwaardig betwist dan zal – bij

⁵⁰ Zie bijvoorbeeld *Gerechtshof Den Bosch*, 19 mei 2011, ECLI:NL:GHSHE:2011:BR6092.

⁵¹ Zie bijvoorbeeld *HR 20 mei 2005*, ECLI:NL:HR:2005:AT5917 en *HR 8 december 2006*, ECLI:NL:HR:2006:AZ3877.

gebrek aan een verzendadministratie – toch snel moeten worden geconcludeerd dat niet bewezen kan worden dat de beschikking daadwerkelijk is bekendgemaakt.

Het lijkt mij dan ook dat de motivering voor het behouden van een aanzienlijk aantal bijzondere artikelen in het fiscaal invorderingsrecht flinterdun is. In het verlengde hiervan lijkt het mij mogelijk om een aantal artikelen in het belastingrecht – wiens enige bestaansrecht is dat het belastingrecht uitgaat van de dagtekening van het stuk (denk bijvoorbeeld aan artikel 5 Awr en artikelen 9, lid 1, en 11 IW 1990) geschrapt kunnen worden. Volledigheidshalve merk ik op dat een acceptabel alternatief zou zijn (indien de fiscale wetgever toch aan koudwatervrees lijdt, dan wel indien het inderdaad fysiek volstrekt onmogelijk is om een verzendregistratie bij te houden) om de artikelen te schrappen en in de plaats daarvan een algemeen artikel op te nemen in de IW 1990 inhoudende dat voor de toepassing van de Awr en de IW 1990 als datum van bekendmaking ex artikel 3:41, lid 1, Awb geldt de dagtekening van de beschikking. Hoe dan ook meen ik dat deze systematische afwijking in het fiscale invorderingsrecht anders zou kunnen en moeten omdat daarmee de noodzaak voor een aantal 'dubbele' bepalingen ten opzichte van de geldschuldenregeling vervalft.

5.2 Deurwaarder en kosten invordering

Het fiscale recht kent de belastingdeurwaarder en een bijzonder kostenstelsel. Op punten is het algemeen bestuursrecht gelijk aan het fiscale invorderingsrecht, zoals bijvoorbeeld de kosten voor de aanmaning. Maar op veel punten wijken de stelsels – naar mijn mening volledig onnodig – van elkaar af. Ik meen voorts dat het wenselijk is dat er een geharmoniseerd stelsel voor de executie van bestuursrechtelijke titels en voor de daarmee gemoeide kosten komt. Ik kan namelijk geen enkele reden bedenken waarom de stelsels van elkaar af zouden moeten wijken. Wat is het onderscheid tussen een fiscale geldschuld en de andere bestuursrechtelijke geldschulden dat dit verschil rechtvaardigt? De kosten van ambtshandelingen zijn bij uitstek iets dat naar mijn mening geharmoniseerd zou moeten worden. Het betreffen namelijk exact dezelfde handelingen, dus waarom er afwijkende tarieven gerechtvaardigd zouden moeten zijn is mij onduidelijk.

Het eerste uitgangspunt dat ik daarbij neem is dat de belastingdeurwaarder en het bureaubeslag en bureaubetekening op zich kostefficiënt zijn. Niet alleen voor de overheid, maar ook voor de burger. Zo zijn de *basiskosten* (anno 2015) voor betekening van een titel met bevel tot betaling door een gerechtsdeurwaarder € 77,84 (onafhankelijk van de hoogte van die titel) en de kosten voor betekening van een titel met bevel tot betaling door de belastingdeurwaarder € 39 (oplopend tot € 11.473, afhankelijk van het bedrag). Ik ga ervanuit dat die bedragen kostendekkend zijn. Daarnaast is het tarief voor het leggen van beslag op een onroerende zaak door de gerechtsdeurwaarder € 140,68. Het leggen van beslag door de belastingdeurwaarder is, onafhankelijk van het object € 54,- met een verhoging van € 15,- per uur dat de beslaghandelingen langer duren dan vier uur. Het behoud van de belastingdeurwaarder is voor de overheid en de burger (die uiteindelijk de kosten moeten betalen) dan ook kostenefficiënt. Bovendien kennen gemeenten en provincies al een belastingdeurwaarder. Zij vorderen hun belastingen immers in 'als waren die belastingen rijksbelastingen' (zie artikel 231 Gemeentewet en 227a Provinciewet). Ook zijn de gemeentelijke en provinciale invorderingsambtenaren in de praktijk vaak ook al

belast met het afhandelen van de invordering van andere bestuursrechtelijke geldschulden. Aangezien veel bestuursorganen de belastingdeurwaarder toch al hebben, terwijl het kostenefficiënt is om geldschulden in te vorderen, zou het naar mijn mening ook mogelijk moeten zijn om andere bestuursrechtelijke geldschulden door middel van de inzet van die belastingdeurwaarder in te vorderen. Rekening houdend met het feit dat er ook genoeg bestuursorganen zijn zonder belastingdeurwaarder moet het wel mogelijk blijven om de gerechtsdeurwaarder te gebruiken voor ambtshandelingen.

Ook de regels voor betekening moeten geharmoniseerd worden naar mijn mening. Het tweede uitgangspunt is daarom dat – onafhankelijk van de keuze voor de belastingdeurwaarder of de gerechtsdeurwaarder, dezelfde betekeningsregels van toepassing zijn. Een dwangbevel zou dan altijd conform artikel 4:116 Awb en 4:123 Awb (en de regels in het Rv) worden betekend en geëxecuteerd. Het betekenen 'als exploit' zoals het belastingrecht thans kent vervalt dan en wordt dus vervangen door de algemene regeling in de Awb. De enige materiële wijziging die dit inhoudt is dat er twee brieven in plaats van één brief in de envelop van de deurwaarder gaan; het exploit en het dwangbevel in plaats van alleen het dwangbevel. Dit lijkt mij een zeer beperkte prijs in ruil voor harmonisatie. De bijzondere bevoegdheden van de belastingdeurwaarder blijven daarbij wel behouden. Dit betekent dat bestuursorganen voortaan ook het bureaubeslag en de bureaubetekening uit de IW 1990 zullen kunnen inzetten bij de invordering van andere bestuursrechtelijke geldschulden. Verdere import van de bijzondere bevoegdheden van de ontvanger lijkt mij beslist onwenselijk. Deze bevoegdheden zijn dusdanig ingrijpend en verstrekkend dat deze naar mijn mening geen plaats hebben in het algemeen bestuursrecht waar het 'belang van 's-Rijks schatkist' niet zo alomvattend is als in het fiscale recht.

Het derde punt is de kosten. De rechtvaardiging voor de afwijkende kosten in het fiscale recht en het algemene bestuursrecht ontbreekt mijns inziens volledig. Er is geen noemenswaardig verschil tussen de handelingen die de belastingdeurwaarder moet verrichten en de handelingen die de gerechtsdeurwaarder moet verrichten ter invordering van een bestuursrechtelijke geldschuld. In het bijzonder meen ik daarbij dat de regeling in het belastingrecht dat – onder omstandigheden – de betekening van een dwangbevel met betalingsbevel € 11.473,- kan kosten (indien het een omvangrijke belastingschuld betreft) geen enkele rechtvaardiging heeft. De handeling zelf wordt namelijk niet anders al naar gelang er een grotere titel voorligt. Naar mijn mening kan niet staande worden gehouden dat een rekening van € 11.473,- voor de betekening van een dwangbevel in enige verhouding staat tot de daarmee gemoeide kosten. De overige kosten (met name de tarieven voor de ambtshandelingen) zijn qua orde van grootte goed vergelijkbaar, zij het dat die kosten buiten het belastingrecht hoger zijn. Het lijkt mij daarom dat een vergelijk goed mogelijk zou moeten zijn. Omwille van de harmonisatie en eenvoud zou ik voorstellen om de Kostenwet te schrappen en voor de kosten van de ambtshandelingen van de belastingdeurwaarder aan te sluiten bij het Besluit tarieven ambtshandelingen gerechtsdeurwaarders. Weliswaar zijn de kosten in het belastingrecht dan (iets) hoger, maar dan is het belastingrecht gelijk verlost van de dwangbevelen à € 11.473,-. Per saldo lijkt mij dat een vooruitgang voor het belastingrecht.

Het nieuwe stelsel zou dan als volgt kunnen werken. Als de bestuursrechtelijke titel wordt afgedwongen via dwangbevel dan kan het bestuursorgaan kiezen tussen de inzet van een

belastingdeurwaarder (als het bestuursorgaan er een heeft) of de gerechtsdeurwaarder. De kosten voor de ambtshandelingen van de deurwaarders zijn echter gelijk. De belastingdeurwaarder heeft voor alle bestuursrechtelijke geldschulden dan de bijzondere bevoegdheden van het bureaubeslag en de bureaubetekening. Alleen voor wat betreft het invorderen van belastingschulden heeft de belastingdeurwaarder ook nog de andere bevoegdheden zoals deze bestaan in het fiscale recht. De betekening geschiedt conform het Rv, dus bij exploit. Dat lijkt mij eenvoudig, overzichtelijk een zeer harmonieus.

5.3 Rechtsbescherming

Het fiscale invorderingsrecht kent een gesloten stelsel van rechtsbescherming. Nu het doel van dit artikel niet is om een fundamentele herziening van het fiscaal invorderingsrecht te bewerkstelligen, ga ik slechts in op de mogelijkheid om het gesloten stelsel van het fiscaal invorderingsrecht zo mogelijk te harmoniseren met de geldschuldenregeling.

Het gesloten stelsel van rechtsbescherming werd door de fiscale wetgever nauwgezet bewaakt bij de invoering van de vierde tranche van de Awb. Zo zijn de bepalingen inzake verrekening (artikel 24 IW 1990) en uitstel van betaling (artikel 25 IW 1990) gehandhaafd en is artikel 4:125 Awb in artikel 1, lid 2, IW 1990 uitgezonderd met een beroep op het gesloten stelsel. De bepalingen van verrekening en uitstel van betaling van de Awb zijn in de IW 1990 echter niet expliciet uitgezonderd zodat niet uitgesloten is dat de ontvanger thans onbedoeld ook verrekent of uitstel van betaling verleent in de zin van de Awb. Dat lijkt mij een ommissie.

Die ommissie kan worden ondervangen met een harmonieuze oplossing. De enige reden (naast de dagtekening – zie onder 5.1) om voornoemde bepalingen in het fiscale recht te handhaven was om te bewerkstelligen dat de beschikking niet appellabel zou zijn. Dat is nu volgens mij niet helemaal gelukt, efficiënter lijkt het mij daarom om de artikelen te schrappen en in de plaats daarvan in de IW 1990 te bepalen dat "[e]en door de ontvanger genomen beschikking op grond van artikel 4:93, 4:94 of 4:95 Awb is uitgesloten van bezwaar en beroep".

6. Conclusie

In dit artikel heb ik het fiscale invorderingsrecht en het bestuursrechtelijke invorderingsrecht met elkaar vergeleken. In algemene zin onderschrijf ik de conclusie van Vetter dat bij nadere bestudering van de twee regelingen veel bepalingen in de geldschuldenregeling uiteindelijk per saldo weer teruggenomen worden door een bepaling in de IW 1990.⁵² De invoering van de Awb in het fiscale invorderingsrecht heeft naar mijn mening een vlees-noch-vis product opgeleverd. Dat is onwenselijk – ik denk dat de fiscale auteurs die analyse delen. Anders dan Vermeulen, Vetter en Feteris meen ik echter dat de oplossing voor het probleem dat de regelingen niet voldoende op elkaar zijn afgestemd niet is om dan maar het harmonisatieproject terug te draaien, maar juist om met volle vaart door te zetten. Daarbij erken ik dat het fiscale invorderingsrecht wellicht niet 'beter' uit dit

⁵² J.J. Vetter, 'De Invorderingswet 1990, titel 4.4 van de Awb en de invordering van belastingen; van maatpak tot confectiepak, doch tot lappendeken', MBB 2009, 12, p. 447.

harmonisatietraject zal komen dan zij erin is gegaan in die zin dat het algemene bestuursrecht niet specifiek is toegesneden op het fiscale recht. De kritiek van Vetter dat het fiscale invorderingsrecht van een maatpak naar een confectiepak gaat kan ik dan ook onderschrijven. Maar dat is de prijs van harmonisatie: een op maat gesneden regeling is niet altijd goed mogelijk omdat die regeling ook in andere rechtsgebieden moet kunnen worden toegepast. Naar mijn mening – anders dan de voornoemde auteurs – weegt het belang van harmonisatie echter zwaarder dan het belang van het fiscale recht om in zijn maatpak te blijven zitten.

In dit artikel heb ik daarom een aantal wijzigingen voorgesteld. De wijzigingen behelzen het verwerken van een lappendeken in iets wat meer op één harmonieuze mantel lijkt. Ik meen dat met deze wijzigingen het fiscaal recht materieel gezien nagenoeg ongewijzigd blijft (behalve voor wat betreft de belastingdeurwaarder en de kosten daarvoor), zodat het belang van het fiscale recht zich niet verzet tegen deze aanpassingen. Dat het door fiscalisten als vervelend wordt ervaren dat men nu ook naar de Awb moet kijken neem ik ter kennisgeving aan: dat is de prijs die betaald moet worden voor harmonisatie in de Nederlandse bestuurswetgeving. In ruil daarvoor weet de burger altijd waar hij aan toe is, of het nu een belastingschuld, een dwangsom of een subsidie is.

De aanpassingen in dit artikel zijn naar mijn mening slechts het begin van een verdergaande harmonisatie op materiële en procesrechtelijke aspecten. Een goede reden waarom een belastingschuld nu zo anders is dan andere bestuursrechtelijke geldschulden dat er een apart regime voor wenselijk is heb ik namelijk nog niet kunnen ontdekken. Evenwel ben ik realistisch: een materiële wijziging van het fiscale invorderingsrecht inhoudende een verdergaande harmonisatie met het algemeen bestuursrecht – laat staan een ingrijpende materiële harmonisatie – zullen nog ver weg zijn. Om Vetter te citeren: “[d]e ervaring leert dat zodra het Ministerie van Financiën het budgettaire belang naar voren brengt minder tastbare belangen zoals de harmonisatiegedachte daarvoor snel moeten wijken.”⁵³

Ter afsluiting vat ik kort de wijzigingen die ik heb voorgesteld samen in de onderstaande tabel:

	Artikel	Wijziging
1	5 Awr	Schrappen, vervangen door algemeen artikel inhoudende dat voor de toepassing van de Awr en de IW 1990 als datum van bekendmaking ex artikel 3:41, lid 1, Awb de dagtekening van de beschikking geldt.
2	13 Awr	Schrappen, vervangen door algemeen artikel inhoudende dat “Een door de ontvanger genomen beschikking op grond van artikel 4:93, 4:94 of 4:95 Awb is uitgesloten van bezwaar en beroep”

⁵³ J.J. Vetter, *De regeling voor bestuursrechtelijke geldschulden in het voortonwerp voor de Vierde tranche Algemene Wet bestuursrecht; van maatpak naar confectiepak*, FED 2001/215, p.2.

3	7, lid 1, IW 1990	Schrappen, vervangen door " <i>in afwijking van artikel 4:92 Awb strekt een betaling eerst ter vermindering van de heffingskorting alvorens deze strekt tot vermindering van de kosten.</i> "
4	9, lid 1, IW 1990	Schrappen, zie 1.
5	11 IW 1990	Schrappen, zie 1.
6	12, lid 2, IW 1990	Schrappen.
7	13, lid 1, IW 1990	Schrappen. Betekening en executie conform artikel 4:116 Awb en 4:123 Awb.
8	14, lid 1, IW 1990	Schrappen. Betekening en executie conform artikel 4:116 Awb en 4:123 Awb.
9	17 IW 1990	Schrappen, vervangen door: " <i>Een door de belastingschuldige aanhangig gemaakt executie geschil ex artikel 4:123 Awb jo. artikel 438 Rv schorst de tenuitvoerlegging van het dwangbevel</i> "
10	24, lid 1, IW 1990	Faillissementsbevoegdheden schrappen, schrappen aparte beschikking, zie 1 en zie 2.
11	25, lid 1, IW 1990	Schrappen, zie 2.
12	27, lid 1, IW 1990	Aanvullen met " <i>in afwijking van artikel 4:106 Awb</i> "
13	4:112 & 4:113 Awb	Wijzigen, terminologie aanpassen naar 'rente' en 'kosten van de aanmaning'
14	4:119 Awb	Wijzigen, terminologie aanpassen naar 'rente' en 'kosten van de aanmaning'
15	4:123 Awb, Kostenwet	Nieuw stelsel – keuze mogelijkheid tussen belastingdeurwaarder en gerechtsdeurwaarder. Zelfde betekenisregels, belastingdeurwaarder behoudt zijn bijzondere bevoegdheden. Kosten gelijk conform BTAG.

