

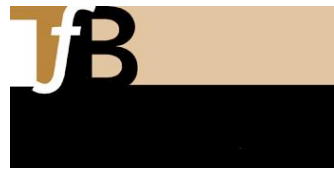
TFB 2013/08 De exclusieve werking van het fiscale verjaringsregime

Tijdschrift Formeel Belastingrecht 2013/08

De exclusieve werking van het fiscale verjaringsregime

Mr. F.A. Piek

Mr. A.A. Kan



In art. 4:124 van de Algemene wet bestuursrecht (hierna: Awb) is het zogeheten 'open systeem' van invorderingsmaatregelen neergelegd. Het open systeem houdt in dat de ontvanger naast zijn bijzondere aan de Invorderingswet 1990 (hierna: IW 1990) ontleende bevoegdheden, ook beschikt over de (civiele) bevoegdheden die een schuldeiser heeft op grond van enige andere wettelijke bepaling. In dit artikel behandelen wij de vraag of de ontvanger bij de uitoefening van zijn wettelijke taak een beroep kan doen op het civiele verjaringsregime, als op grond van het fiscale verjaringsregime de verjaring reeds is ingetreden.

1 Inleiding

De ontvanger is uit hoofde van het open systeem bevoegd een op onrechtmatige daad gebaseerde vordering jegens een derde in te stellen wegens verkorting van zijn verhaalsrecht. Een dergelijke vordering strekt tot vergoeding van de schade die de ontvanger heeft geleden, doordat invordering van de belastingschuld bij de belastingschuldige niet (volledig) mogelijk is. Art. 27, lid 7, van de Leidraad Invordering 2008 (hierna: Leidraad) bepaalt in dit verband dat de ontvanger na intreding van de fiscale verjaring geen gebruikmaakt van de mogelijkheid om in te vorderen door middel van een dagvaarding. Een bepaling die aan duidelijkheid niets te wensen overlaat; voor wat betreft de verjaring is de vordering uit onrechtmatige daad gelijk een aansprakelijkheidsschuld accessoir aan de onderliggende belastingaanslag. Niettemin pleegt de ontvanger in de praktijk het standpunt in te nemen dat een op onrechtmatige daad gebaseerde vordering kan worden ingesteld, ongeacht het tijdstip waarop het recht tot fiscale dwanginvordering van de onderliggende belastingaanslag is verjaard, mits de vordering tot schadevergoeding zelf niet civiel is verjaard.

2 Verschil tussen het fiscale en het civiele verjaringsregime

Art. 3 IW 1990 bepaalt dat de ontvanger belast is met de invordering van rijksbelastingen en in alle rechtsgedingen voortvloeiende uit deze taak in die hoedanigheid in rechte optreedt. Zonder belastingschuld heeft de ontvanger aldus geen wettelijke taak waarbinnen hij zijn invorderingsbevoegdheden kan uitoefenen. Hoewel een belastingschuld een verbintenis is die rechtstreeks voortvloeit uit de wet, [1] zijn in beginsel alleen geformaliseerde belastingschulden rechtens afdwingbaar. Omwille van de rechtszekerheid is de betaling van een belastingschuld echter niet afdwingbaar na afloop van de verjaringstermijn. De wetgever heeft ten aanzien van het fiscale verjaringsregime gekozen voor de 'zwakke werking' van de verjaring, conform de bevrijdende verjaring van art. 3:306 van het Burgerlijk Wetboek (hierna: BW). De bevrijdende verjaring doet alleen de rechtsovereenkomst tenietgaan en niet ook de verbintenis. Is derhalve de vordering verjaard, dan blijft een natuurlijke verbintenis over. [2] Bijgevolg kan de schuldeiser zich de hem toekomende prestatie of vervangende schadevergoeding op geen enkele wijze zelf (meer) verschaffen.

Bij de invoering van de IW 1990 achtte de wetgever ter zake van de verjaring van belastingschulden een specifieke en exclusieve regelgeving noodzakelijk: [3]

'Gelet op het karakter van de belastingvordering kan onzes inziens worden gesteld dat een specifieke verjaringsregeling daarvoor nodig is. In artikel 28 wordt daarom een zelfstandige regeling gegeven met betrekking tot de verjaring van de dwanginvordering en van het recht tot verrekening.'

Met de inwerkingtreding van de vierde tranche Awb op 1 juni 2009 wordt in het fiscale invorderingsrecht aangesloten bij de algemene regeling voor bestuursrechtelijke verjaring in afdeling 4.4.3 van de Awb. In het kader van de vierde tranche Awb is zo veel mogelijk aansluiting gezocht bij de regels van het BW. Nodeloze verschillen tussen het BW en de Awb moesten worden voorkomen. In de gevallen waarin de eigen aard van het bestuursrecht een afwijking van het civiele recht rechtvaardigt,

is niettemin een eigen regeling getroffen. [4] Een voorbeeld daarvan is de verjaring met betrekking tot bestuursrechtelijke geldschulden. [5] Afdeling 4.4.3 van de Awb is dan ook grotendeels gebaseerd op de verjaringsregeling van art. 27 IW 1990 (oud). [6] Bovendien wijkt het fiscale invorderingsrecht op een tweetal punten af van de algemene regeling voor bestuursrechtelijke verjaring. In die zin geldt voor de verjaring van belastingschulden thans dan ook nog steeds een specifieke en exclusieve regeling. [7]

2.1 Het fiscale verjaringsregime

Art. 4:104, lid 1, Awb bepaalt dat de rechtsvordering tot betaling verjaart vijf jaren nadat de betalingstermijn is verstreken. Een bestuursorgaan kan, kort gezegd, de verjaring stuiten door het instellen van een daad van rechtsvervolging, ofwel het versturen van een aanmaning. [8] Een schriftelijke mededeling waarin het bestuursorgaan zich ondubbelzinnig zijn recht op betaling voorbehoudt, stuit de verjaring niet. Voor de ontvanger geldt deze beperking echter niet. Hij kan de lopende verjaring op grond van art. 27, lid 1, IW 1990 ook stuiten door middel van een 'gewone' ingebrekestelling. Een afwijking die door de wetgever noodzakelijk werd geacht vanwege de complexiteit binnen de automatisering van de schorsings- en stuitingsgronden. [9] Daarnaast treedt op grond van art. 27, lid 2, IW 1990 de aansprakelijkgestelde derde ex art. 49, lid 1, IW 1990 ten aanzien van de stuiting en verlenging van de verjaring in de plaats van de belastingschuldige, indien die heeft opgehouden te bestaan. Een afwijking die verband houdt met het feit dat een aansprakelijkheidsschuld accessoir is. Dat wil zeggen dat de aansprakelijkheidsschuld de wederwaardigheden volgt van de onderliggende belastingschuld. [10] Art. 27.2 en 53.1 van de Leidraad verwoorden het wat betreft de verjaring thans als volgt:

'Een aansprakelijkheidsschuld (beschikking ex artikel 49 van de wet) is niet voor zelfstandige verjaring vatbaar. Door verjaring van de belastingaanslag ter zake waarvan aansprakelijk is gesteld, eindigt ook het recht van dwanginvordering en verrekening van de aansprakelijkheidsvordering.'

De wetgever achtte het onwenselijk dat buiten de belastingschuldige om de verjaringstermijn van diens belastingschuld zou kunnen worden verlengd. [11] Art. 27, lid 2, IW 1990 vormt op dit uitgangspunt aldus de uitzondering.

2.2 Het civiele verjaringsregime

Uit het open systeem vloeit voort dat ingeval de ontvanger gebruikmaakt van de hem toekomende civiele bevoegdheden om een belastingschuld in te vorderen, de verjaring daarvan in beginsel plaatsvindt onafhankelijk van het fiscale verjaringsregime. Art. 3:306 BW dicteert in algemene zin dat indien de wet niet anders bepaalt, een rechtsvordering verjaart door verloop van twintig jaren. Voor de verjaring van de onrechtmatige daadsactie van de ontvanger geldt op grond van art. 3:310 BW een verjaringstermijn van vijf jaren, die gaat lopen zodra de ontvanger zowel met de schade als de daarvoor aansprakelijke persoon bekend is geworden. [12] De aanvang van deze termijn loopt daarom niet altijd gelijk met de aanvang van het recht tot dwanginvordering van de onderliggende belastingschuld ex art. 4:104 Awb.

Ook op basis van het BW kan de verjaring worden gestuit door het instellen van een daad van rechtsvervolging of door middel van een gewone ingebrekestelling. [13] Doordat bij het fiscale verjaringsregime uitsluitend van belang is of ten aanzien van de belastingschuldige sprake is van verjaring, kan anders dan in geval van toepasselijkheid van het civiele verjaringsregime de (fiscale) verjaring bij gebreke aan stuiting jegens de belastingschuldige intreden hangende een aansprakelijkheidsprocedure. [14] Dientengevolge vervalt de aansprakelijkstelling, hetgeen in de praktijk ook regelmatig gebeurt.

3 Toezegging staatssecretaris van Financiën

De voorloper van de IW 1990 kende een gesloten systeem. Dat systeem hield volgens vaste jurisprudentie van de Hoge Raad in dat de ontvanger geen andere bevoegdheden mocht gebruiken dan die welke de Invorderingswet 1845 hem toekende. [15] In verband met het gesloten systeem bestond in de rechtspraktijk twijfel of de ontvanger een onrechtmatige daadsactie, een actie uit onverschuldigde betaling, een actie uit ongerechtvaardigde verrijking of een actio pauliana kon instellen. Bij de totstandkoming van de IW 1990 is het gesloten systeem verlaten en sindsdien beschikt de ontvanger bij de uitoefening van zijn invorderingstaak ook over alle inningsmogelijkheden van een gewone schuldeiser.

3.1 Leidraad Invordering

Door de in art. 27, lid 1, IW 1990 (oud) gebruikte termijn 'dwanginvordering', dat in het systeem van de IW 1990 uitsluitend ziet op de 'normale' invordering per dwangbevel op grond van art. 11 tot en met 20, rees de vraag of het fiscale verjaringsregime ook op de overige invorderingsmogelijkheden van de ontvanger uit hoofde van het open systeem zag en aldus daadwerkelijk exclusief was. Broekveldt stelde dit punt aan de orde in het kader van zijn beschouwingen over het nieuwe open systeem en het innen van belasting bij gewone dagvaarding van de belastingschuldige. Hij verwachtte *'dat de ontvanger niet frequent van deze nieuwe bevoegdheid gebruik zal maken, anders dan in het kader van een gelegd conservatoir beslag'*. [16] Naar aanleiding van de opmerkingen van Broekveldt heeft de staatssecretaris van Financiën in de memorie van antwoord van de IW 1990 aangegeven het niet gewenst te achten dat separate verjaringsregimes zouden gelden naargelang de invorderingsbevoegdheid die de ontvanger uitoefent:

'Het innen van belastingschulden met behulp van een dagvaarding valt niet onder de dwanginvordering, die in de terminologie van de wet de procedure omvat die is neergelegd in de artikelen 11 tot en met 21. Dit brengt onder andere mee dat strikt genomen nadat de verjaring van de dwanginvordering is ingetreden, inning van de belastingschuld met behulp van bevoegdheden in de sfeer van de civiele rechtsvordering (de 'gewone' dagvaarding) mogelijk zou zijn. Zulks achten wij uiteraard niet gewenst. Daarom zal in de Leidraad Invordering 1989 worden opgenomen dat nadat de verjaring is ingetreden, inning van de belastingschuld met gebruikmaking van aan de civiele rechtsvordering ontleende bevoegdheden, achterwege blijft.' [17]

De toezegging van de staatssecretaris is na invoering van de IW 1990 gestand gedaan in art. 27 en 53 van de Leidraad invordering 1990:

'Alhoewel artikel 27 invordering door middel van een dagvaarding na verloop van de in dat artikel genoemde termijn onverlet laat wordt van deze mogelijkheid nooit gebruik gemaakt wanneer de in artikel 27 genoemde verjaring is ingetreden.'

'Als een ander dan de belastingschuldige op grond van een fiscale of civielrechtelijke bepaling voor de belasting aansprakelijk is gesteld, is de belastingaanslag te zijnen aanzien niet vatbaar voor zelfstandige verjaring, maar is uitsluitend van belang de vraag of ten aanzien van de belastingschuldige van verjaring sprake is.'

(...)

'Als ten tijde van de verjaring reeds tot dagvaarding is overgegaan, beëindigt de ontvanger de civiele procedure.'

Art. 27, lid 7, van de Leidraad verwoordt het thans als volgt:

'Na intrede van de verjaring maakt de ontvanger geen gebruik van de mogelijkheid om in te vorderen door middel van een dagvaarding.'

3.2 Het open systeem en de beginselen van behoorlijk bestuur

De Leidraad Invordering is een ministeriële regeling die door de staatssecretaris van Financiën binnen zijn bestuursbevoegdheid is vastgesteld en als recht kwalificeert in de zin van art. 79 van de Wet op de rechterlijke organisatie.

[18] De ontvanger is aan de Leidraad Invordering gebonden op grond van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur, althans voor zover zulks ten voordele van de justitiabele strekt door beleidsmatige inperking van wettelijke bevoegdheden.

[19] De rechter is niet verplicht om een in de Leidraad Invordering neergelegde beleidsregel ambtshalve toe te passen. [20]

Er dient derhalve in rechte een beroep te worden gedaan op schending van de betreffende beleidsregel door de justitiabele.

Nu de gebondenheid van de ontvanger aan de Leidraad Invordering volgt uit het vertrouwens- en rechtszekerheidsbeginsel, komt aan de bedoeling van de staatssecretaris met een bepaald leidraadvoorschrift geen beslissend gewicht toe.

Doorslaggevend is het vertrouwen dat door de justitiabele aan de formulering daarvan in redelijkheid kan worden ontleend. Niet van belang is of er aan de kant van de justitiabele sprake is van feitelijk door de beleidsregel gewekt vertrouwen, maar of de beleidsregel 'enig vertrouwen werkelijk wettigde'. Evenmin is van belang of de justitiabele er weet van heeft dat de beleidsregel

waarop hij zich beroept in strijd is met de wet. [21]

In de rechtspraak van de Hoge Raad is thans niet zonder meer uitgemaakt in hoeverre bij privaatrechtelijke invordering door de ontvanger publiekrechtelijke waarborgen gelden. [22] Ook bij de totstandkoming van de vierde tranche Awb heeft de wetgever niet in algemene zin in art. 4:124 Awb gecodificeerd welke publiekrechtelijke waarborgen gelden als de ontvanger gebruikmaakt van de hem toekomende civiele bevoegdheden om een belastingschuld in te vorderen. Dit laat evenwel onverlet dat de ontvanger bij de uitoefening van zijn (civiele) bevoegdheden gebonden is aan de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. [23] Uit art. 3:14 BW volgt bovendien dat de civiele bevoegdheden van de ontvanger niet mogen worden uitgeoefend als deze in strijd komen met geschreven of ongeschreven regels van publiekrecht.

3.3 Het fiscale verjaringsregime is exclusief

Hoewel een vordering uit onrechtmatige daad geen aansprakelijkheidsverbintenis betreft, is zij op grond van de wettelijke taak van de ontvanger en de toezegging van de staatssecretaris zoals opgenomen in de Leidraad op vergelijkbare wijze accessoir aan de belastingverbintenis en als zodanig niet vatbaar voor zelfstandige verjaring. De ontvanger kan van deze invorderingsbevoegdheid slechts gebruikmaken indien en voor zover de onderliggende belastingaanslag niet is verjaard op grond van het fiscale verjaringsregime. Beide rechtsfiguren zijn in zoverre ook gelijk, dat de één wordt aangesproken tot de facto betaling van de belastingschuld van een ander. In het kader van de rechtsgelijkheid dient het ten aanzien van de aangesprokene derhalve geen verschil te maken voor welke mogelijkheid de ontvanger opteert. In gelijke zin oordeelde de Hoge Raad recentelijk nog in zijn arrest van 8 juli 2011. Hij overwoog dat de rechtsbescherming van een op grond van

onrechtmatige daad door de ontvanger aangesproken derde gelijk dient te zijn aan de rechtsbescherming die een aansprakelijk gestelde geniet op grond van art. 49 IW 1990: [\[24\]](#)

'Het in de aansprakelijkheidsregelingen van de lw 1990 opgenomen uitgangspunt dat de aansprakelijk gestelde de onderliggende aanslagen moet (hebben) kunnen betwisten, is in overeenstemming met de rechtspraak die de formele rechtskracht van een besluit in haar werking beperkt tot de belanghebbenden voor wie een met voldoende waarborgen omklede bestuursrechtelijke rechtsgang heeft opengestaan. Dat geldt ook in het geval dat de ontvanger de derde aanspreekt op de grond dat deze de invordering van de belastingschuld op onrechtmatige wijze heeft gefrustreerd.'

Waar de op grond van onrechtmatige daad aangesprokene ten aanzien van de onderliggende aanslagen dezelfde wren openstaan als een op grond van art. 49 IW 1990 aansprakelijk gestelde, geldt zulks uiteraard eveneens voor het beroep op verjaring van het recht tot invordering van de onderliggende aanslagen.

Het wettelijke 'open systeem' is derhalve voor wat betreft de verjaring door de staatssecretaris 'gesloten' uit overwegingen van rechtsgelijkheid. De heersende opvatting in de rechtsliteratuur is hiermee in overeenstemming. [\[25\]](#) Feteris stelt ten aanzien van het gebruik door de ontvanger van zijn civiele bevoegdheden op grond van het open systeem:

'Uiteraard behoort de ontvanger van zijn civielrechtelijke bevoegdheden geen gebruik meer te maken nadat het recht tot dwanginvordering verjaard is.' [\[26\]](#)

Vetter, Wattel en Tekstra stellen te dien aanzien:

'In de Memorie van Antwoord van de Invorderingswet 1990 is toegezegd (en in de Linv is voorgeschreven) dat ook civiele invordering achterwege blijft, zodra de verjaring van de fiscale dwanginvordering is ingetreden. De civiele mogelijkheden kunnen dus wel eerder, maar niet later ophouden te bestaan dan de fiscale mogelijkheden.' [\[27\]](#)

4 Standpunt ontvanger

In de praktijk blijkt de ontvanger zich evenwel op het standpunt te stellen (en daarmee weg te komen) dat de toezegging van de staatssecretaris en het daarop gebaseerde Leidraadartikel uitsluitend zien op de dagvaardingsprocedure jegens de belastingschuldige zelf, waarbij diens belastingschuld wordt geïnd. [\[28\]](#) De toezegging heeft volgens de ontvanger dus geen betrekking op een onrechtmatige daadsactie jegens een derde wegens verkorting van zijn verhaalsrecht.

4.1 Geen ruimte voor beperkte uitleg Leidraad Invordering

Wij menen dat de algemene bewoordingen van de toezegging en het Leidraadartikel geen steun bieden voor deze stelling. Het gebezigde meervoudige 'bevoegdheden', alsmede de generieke aanduiding 'invordering' duiden erop dat wordt bedoeld op alle invorderingsbevoegdheden uit hoofde van het open systeem. Op geen enkele wijze volgt hieruit een beperking tot uitsluitend het innen van belasting bij gewone dagvaarding, waarvan de ontvanger naar verwachting 'louter in het kader van een gelegd conservatoir beslag gebruik zal maken'.

Ook uit de beantwoording door de staatssecretaris van vragen uit de Eerste Kamer om een verduidelijking waarom niet in de wet maar in de Leidraad Invordering is bepaald dat na verjaring van de dwanginvordering geen gebruik zal worden gemaakt van de civiele bevoegdheden, blijkt dat de staatssecretaris met zijn toezegging doelde op alle bevoegdheden uit hoofde van het open systeem: [\[29\]](#)

'In beginsel menen wij dat in de Invorderingswet zo min mogelijk inbreuk dient te worden gemaakt op de algemene bevoegdheden die elke crediteur heeft. Wanneer echter door het cumuleren van mogelijke bevoegdheden onduidelijkheid zou kunnen bestaan is het zaak helderheid te verschaffen.'

De door de ontvanger bepleitte beperking ligt ook overigens niet voor de hand. In de eerste plaats niet gezien de beoogde exclusiviteit van het fiscale verjaringsregime op grond waarvan de staatssecretaris het onwenselijk achtte dat 'strikt genomen' na de fiscale verjaring civiele invordering nog mogelijk zou zijn. Voorts zou een dergelijke beperking zinledig zijn, omdat na fiscale verjaring een natuurlijke verbintenis resteert, zodat inning van de belastingschuld bij gewone dagvaarding überhaupt niet (meer) tot de mogelijkheden behoort. Bovendien zou een aldus beperkt bedoeld leidraadartikel in 2003 reeds als overbodig uit de Leidraad Invordering zijn geschrapt naar aanleiding van het oordeel van de Hoge Raad dat het opleggen van de belastingaanslag door de inspecteur als het instellen van de eis in de hoofdzaak heeft te gelden, in de zin van art. 700, lid 3, Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering. [\[30\]](#) In geval van een conservatoir beslag behoeft de ontvanger derhalve, anders dan Broekveldt en de wetgever destijds meenden, geen gewone dagvaarding uit te brengen. Het betreffende leidraadartikel is evenwel tot op de dag van vandaag in de Leidraad Invordering opgenomen.

4.2 Onderscheid wettelijke taak en bevoegdheden ontvanger

De Hoge Raad heeft in het Van Maarseveen-arrest van 28 juni 1996 geoordeeld dat uit het open systeem voortvloeit dat de ontvanger reeds voorafgaand aan oplegging van de belastingaanslag invorderingsmaatregelen kan nemen door middel van een onrechtmatige daadsactie. De Hoge Raad oordeelt in dit arrest voorts dat een vordering uit onrechtmatige daad *'niet strekt tot directe of indirecte invordering van de belastingschulden'*. Wel is voor de vaststelling van de omvang van de schadevergoeding vereist dat de grootte van de schade uit opgelegde belastingaanslagen blijkt. [31] Uit voornoemd arrest wordt in de rechtspraak ook wel afgeleid dat de ontvanger bij een onrechtmatige daadsactie geen belastingen aan het invorderen is, maar uitsluitend (schadevergoedings)maatregelen neemt tegen verkortings van zijn verhaalsrecht. Een overweging waaraan vervolgens de conclusie wordt opgehangen dat een op onrechtmatige daad gebaseerde vordering wordt beheerst door het civiele verjaringsregime. [32]

Losstaand van het feit dat de Leidraad Invordering aan deze conclusie in de weg staat, wordt hiermee de wettelijke taak van de ontvanger verwacht met diens bevoegdheden bij de uitoefening van die taak ex art. 3 IW 1990. De grondslag voor de onrechtmatige daadsactie is immers juist het verkorten van het verhaalsrecht van de ontvanger, waardoor directe inning van zijn belastingvordering bij de belastingschuldige onmogelijk is geworden. Het is ook geen indirecte inning, omdat de vordering uit onrechtmatige daad formeel geen aansprakelijkheidsverbintenis is. Op geen enkele wijze volgt hier echter uit dat de onrechtmatige daadsactie van de ontvanger niet tot zijn wettelijke taak tot invordering van rijksbelastingen behoort, hetgeen de Hoge Raad in genoemd arrest ook benadrukt door te overwegen dat vergoeding van de schade de belastingschulden teniet doet gaan. [33] Zulks volgt overigens ook uit een grammaticale interpretatie van art. 4:124 Awb: *'Het bestuursorgaan beschikt ten aanzien van de invordering ook over de bevoegdheden die een schuldeiser op grond van het privaatrecht heeft.'* Het is dan ook alleszins onaannemelijk dat de Hoge Raad met de gebruikte term 'invordering' in het Van Maarseveen-arrest de wettelijke term ex art. 3, lid 1, IW 1990 heeft bedoeld. Veeleer lijkt de Hoge Raad hier het niet juridisch kwalificerende 'inning' te bedoelen.

Ook in dit opzicht is de schadevergoedingsverbintenis derhalve accessoir aan de belastingschuld. Zonder (bestaande of toekomstige) belastingschuld heeft de ontvanger geen wettelijke taak waarbinnen hij zijn invorderingsbevoegdheden, waaronder het instellen van een onrechtmatige daadsactie, kan uitoefenen. Na verjaring van de belastingschuld resteert de ontvanger slechts zijn wettelijke taak en ontbeert hij daarbij al zijn invorderingsbevoegdheden. Een andersluidende opvatting is niet verenigbaar met het in art. 104 Grondwet tot uitdrukking gebrachte legaliteitsbeginsel. [34]

5 Conclusie

Het fiscale verjaringsregime is exclusief en ook expliciet als zodanig door de staatssecretaris geduid en geldt voor zowel de dwanginvorderings- als de invorderingsbevoegdheden van de ontvanger uit hoofde van het open systeem. De vordering uit onrechtmatige daad is daarmee niet voor zelfstandige verjaring vatbaar; de ontvanger kan van deze invorderingsbevoegdheid slechts gebruikmaken indien en voor zover het recht tot dwanginvordering van de onderliggende belastingaanslagen niet is verjaard op grond van het fiscale verjaringsregime. In het belang van de rechtszekerheid dient aan de voorschriften omtrent verjaring en stuiting van de verjaring strikt de hand te worden gehouden. [35] Dit geldt in fiscalibus temeer nu de ontvanger legio mogelijkheden heeft om de verjaring van de belastingschuld jegens de belastingschuldige tijdig te stuiten, óók als deze heeft opgehouden te bestaan. [36]

[1] HR 11 oktober 1985, nr. 12.504, ECLI:NL:HR:1985:AD3803.

[2] J.J. Vetter, A.J. Tekstra en P.J. Wattel, Invordering van belastingen, Kluwer, Deventer 2012, p. 329.

[3] Kamerstukken II, 1987-1988, 20 588, nr. 3, p. 78 (MvT).

[4] Zie H. Vermeulen, 'De geldschuldenregeling in de vierde tranche Awb voor het belastingrecht', WFR 2005/39.

[5] Kamerstukken II, 2003-2004, 29 702, nr.3, p. 16 en 17 (MvT).

[6] Kamerstukken II, 2003-2004, 29 702, nr. 3, p. 52, 55 en 58.

[7] Zie J.H.P.M. Raaijmakers en R. Steenman, 'Verschil in verjaring', WFR 2008/1248.

[8] De stuitings- en schorsingsgronden ter zake van bestuursrechtelijke geldschulden zijn neergelegd in art. 4:104 tot en met 4:111 Awb.

[9] Kamerstukken II, 2007-2008, 31 124, nr. 8, p. 20.

[10] Zie E.J.M. Rosier en A.J. Tekstra, 'Het accessoire karakter van de aansprakelijkstelling', WFR 2008/1043.

[11] Kamerstukken II, 2007-2008, 20 588, nr. 3, p. 122.

- [12] Zulks geldt op grond van art. 3:309 BW ook voor de actie uit onverschuldigde betaling.
- [13] Zie voor de stuitings- en schorsingsgronden in het BW art. 3:316 tot en met 3:325.
- [14] Tot het moment waarop een aansprakelijkstelling ex art. 49 IW 1990 onherroepelijk is, dient de belastingschuld bij de belastingschuldige nog invorderbaar te zijn.
- [15] Bijvoorbeeld HR 28 augustus 1975, nr. 4648, ECLI:NL:HR:1975:AB6250 en HR 13 december 1985, nr. 6895, ECLI:NL:HR:1985:AC3328. Zie ook Kamerstukken II, 1987-1988, 20 588, nr. 3, p. 7.
- [16] L.P. Broekveldt, 'Enige opmerkingen over de nieuwe Invorderingswet 1989', MBB, nr. 10, oktober 1988, p. 259.
- [17] Kamerstukken II, 1988-1989, 20 588, nr. 6, p. 17 en 18 (MvA).
- [18] HR 28 maart 1990, nr. 25.668, ECLI:NL:HR:1990:ZC4258.
- [19] HR 6 juni 1990, nr. 26.287, ECLI:NL:HR:1990:ZC4304 en HR 13 januari 1989, nr. 13.366, ECLI:NL:HR:1989:AC2844.
- [20] HR 14 april 1999, nr. 31.359, ECLI:NL:HR:1999:AA2725.
- [21] Zie R.H. Happé, Drie beginselen van rechtsbescherming, Kluwer, Deventer 1996, p. 121 e.v.
- [22] Zie bijvoorbeeld HR 28 juni 1996, nr. 16.058, ECLI:NL:HR:1996:ZC2120, HR 30 januari 2004, nr. C02/077HR, ECLI:NL:HR:2004:AF8839 en HR 8 juli 2011, nr. 09/04366, ECLI:NL:HR:2011:BP8686. Zie ook wetsvoorstel 29 702, nr. E, Nadere Memorie van Antwoord, p. 2 en 3.
- [23] HR 27 maart 1987, nr. 12.807, ECLI:NL:HR:1987:AG5565 en HR 8 juli 1991, nr. 14.290, ECLI:NL:HR:1991:ZC0315.
- [24] HR 8 juli 2011, nr. 09/04366, ECLI:NL:HR:2011:BP8686, r.o. 3.5.2.
- [25] Uitsluitend Elbers is een ander standpunt toegeedaan, maar stelt zelf (enigszins eufemistisch in voetnoot 16) dat de door hem bepleite beperking van de Leidraad Invordering in de rechtsliteratuur over het hoofd wordt gezien: J. Elbers, 'De ontvanger en de (beperkte) reikwijdte van het open systeem van art. 4:124 Awb', WFR 2010/655. Zie voorts: Losbladige Faillissementswet, Fiscaal commentaar, aantekening 12.14; Fiscaal commentaar Invorderingswet, Kerckhoffs e.a., p. 328; Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Invorderingswet, artikel 27, aantekening 4.3; Formeel belastingrecht Almanak 2012, Elsevier Fiscaal, Poelmann e.a., p. 60 en 169.
- [26] M.W.C. Feteris, Formeel belastingrecht, Kluwer, Deventer 2007, p. 224.
- [27] J.J. Vetter, A.J. Tekstra en P.J. Wattel, Invordering van belastingen, Kluwer, Deventer 2012, p. 333.
- [28] Vgl. Hof Amsterdam 2 juli 2013, nr. 200.069.289/01, ECLI:NL:GHAMS:2013:-2217, Hof Amsterdam 15 februari 2011, nr. 200.029.227/01, ECLI:NL:GHAMS:-2011:BP7304, Hof Den Haag 30 juni 2005, nr. C03/919, ECLI:NL:GHDHA:-2005:AV3014 en Hof Den Haag 20 januari 2000, nr. C95/737, ECLI:NL:-GHDHA:2000:AV7249.
- [29] Kamerstukken I, 1989-1990, 20 588, nr. 88b, p. 2 (MvA).
- [30] HR 3 oktober 2003, nr. C02/294HR, ECLI:NL:HR:2003:AI0347.
- [31] HR 28 juni 1996, nr. 16.058, ECLI:NL:HR:1996:ZC2120.
- [32] Zie noot 29.
- [33] Zie in dit verband ook HR 8 mei 1998, nr. 16.553, C97/032, ECLI:NL:HR:1998:ZC7062.
- [34] HR 8 mei 1998, nr. 16.553, C97/032, ECLI:NL:HR:1998:ZC7062.
- [35] Zie ter illustratie HR 3 november 1995, nr. 15.801, ECLI:NL:HR:1995:ZC1867 en HR 28 april 2000, nr. C98/363HR, ECLI:NL:HR:2000:AA5635.
- [36] Zo is de staatssecretaris van Financiën van oordeel dat stuiting van de verjaring ten aanzien van een niet meer bestaande rechtspersoon ook kan plaatsvinden door betekening van een stuitingshandeling aan het parket van het Openbaar Ministerie met publicatie in een landelijk dagblad. Zie Kamerstukken II, 2008-2008, 32 505, nr. 3, p. 46 (MvT) en Hof Amsterdam 7 februari 2012, nr. 200.075.430/01, ECLI:NL:GHAMS:2012:BV8919.