

WFR 2024/194

## Invordering naar de belastingrechter: cultuuromslag bij de ontvanger nodig

Van confectieatelier tot maatkleermaker

Mr. N. van den Hoek, datum 01-07-2024

Datum	01-07-2024
Auteur	Mr. N. van den Hoek <sup>[1]</sup>
JCDI	JCDI:ADS966311:1
Vakgebied(en)	Fiscaal procesrecht / Algemeen Fiscaal bestuursrecht / Algemeen Invordering / Uitstel van betaling, kwijtschelding en verjaring

De auteur bespreekt de in 2016 aangenomen wet die het mogelijk maakt dat de belastingrechter in 2027 bevoegd wordt in geschillen over uitstel van betaling en kwijtschelding van belasting- en toeslagschulden. Aan de hand van het veranderende invorderingslandschap wordt vooruitgekeken naar wat ons te wachten staat op dit gebied. De auteur stelt dat een cultuuromslag bij de ontvanger nodig is om te voorkomen dat de belastingrechtspraak vastloopt door een grote toestroom aan nieuwe zaken.

### 1. Inleiding

Na meer dan tien jaar vertraging is het de bedoeling dat de belastingrechter per 1 januari 2027 bevoegd wordt in geschillen over uitstel van betaling en kwijtschelding van belasting- en toeslagschulden.<sup>[2]</sup> De bestaande administratieve beroepsprocedure wordt (voor deze gevallen) vervangen door een bezwaarprocedure, waarna beroep, hoger beroep en beroep in cassatie mogelijk is. In dit artikel worden recente ontwikkelingen besproken die van invloed zijn op de hausse aan nieuwe zaken die in dit kader verwacht wordt. Aan bod komen onder meer de huidige administratieve beroepsprocedure, de recente wijzigingen van de Invorderingswet 1990 (hierna ook: 'IW' of 'Invorderingswet'), de voorgenomen wijziging van de Awb en de pre-consultatie van de beleidsrichting 'Direct aanpassen'. Ook de huidige (stugge) uitvoeringspraktijk komt aan bod alsmede de prikkel die naar verwachting uit zal gaan van (laagdrempelige) rechterlijke toetsing van het handelen van de ontvanger aan bestuursrechtelijke normen als evenredigheid.

### 2. Huidige beroepsmogelijkheden

#### 2.1 Civiele rechter bevoegd

Behoudens enkele uitzonderingen is de civiele rechter bevoegd in geschillen over de invordering van belastingen.<sup>[3]</sup> In bepaalde gevallen is die bevoegdheid expliciet geregeld in de IW, zoals verzet tegen de tenuitvoerlegging van een dwangbevel ex art. 17 IW. In andere gevallen is de civiele rechter als restrechter bevoegd, met als meest bekende voorbeeld de onrechtmatige daadsactie tegen de ontvanger. In uitzonderingsgevallen is de belastingrechter bevoegd, met name bij aansprakelijkstellingen op grond van de

IW. De gang naar de civiele rechter is niet laagdrempelig vanwege de kosten van de hierbij verplicht in te schakelen advocaat, het griffierecht en de kans op een veroordeling in de kosten van (de advocaat van) de wederpartij als de procedure wordt verloren. Het komt dan ook weinig voor dat over kwijtschelding of uitstel van betaling van belasting- of toeslagschulden wordt geprocedeerd.<sup>[4]</sup> Of de ontvanger terecht geen kwijtschelding of uitstel van betaling (meer) wilde verlenen kan aan de orde komen in een verzetprocedure, maar sinds de afschaffing van de schorsende werking van verzet per 1 januari 2018 is het aantal verzetprocedures drastisch gedaald.<sup>[5]</sup>

## 2.2 Beperkte beroepsmogelijkheden bewuste keuze

Bij de totstandkoming van de Invorderingswet 1990 is ervan afgezien om in alle gevallen waarin een geschil met de ontvanger kan rijzen een bevoegde rechter aan te wijzen.<sup>[6]</sup> Van Eijdsen schreef hierover in 2019 het volgende:

“Met name werd gevreesd voor grote hoeveelheden beroepen tegen geweigerde verzoeken om uitstel van betaling of kwijtschelding van belasting die verlamvend zouden kunnen werken voor de Belastingdienst en stagnerend voor de belastinginkomsten. Beroep op de rechter zou voorts - zo werd kennelijk gevreesd - een te grote belasting voor het rechterlijk apparaat betekenen.”<sup>[7]</sup>

## 2.3 Administratief beroep

Voor veel gevallen waarin de gang naar de belastingrechter niet is opengesteld kent de IW ‘de directeur’ (Wettelijke taken van de Belastingdienst) als administratieve beroepsinstantie waar kan worden geklaagd over de handelwijze van de ontvanger. De directeur beoordeelt of desbetreffende beslissing in redelijkheid door de ontvanger genomen had kunnen worden (een marginale toetsing).<sup>[8]</sup> De directeur is als beroepsinstantie omstreden, voornamelijk omdat hij net als de ontvanger onderdeel is van de Belastingdienst en dus niet onafhankelijk is, waardoor administratief beroep niet een met voldoende waarborgen omklede rechtsgang is.<sup>[9]</sup> De Nationale Ombudsman oordeelde in 2015 dat de mogelijkheid van het administratief beroep bij belastingschuldigen de verwachting wekt dat alle van belang zijnde aspecten (opnieuw) worden gewogen en dat die verwachting niet wordt waargemaakt door de beperkte opvatting van de directeur over zijn rol als administratieve beroepsinstantie.<sup>[10]</sup>

## 3. Wet Stroomlijnen tien jaar vertraagd

Onder verwijzing naar de kritiek in de literatuur op de administratieve beroepsprocedure is in 2016 de Fiscale Vereenvoudigingswet 2017 ingediend en aangenomen, die er onder meer toe strekte de belastingrechter bevoegd te maken in geschillen over uitstel van betaling en kwijtschelding van belasting- en toeslagschulden.<sup>[11]</sup> Geschillen over betalingsregelingen vallen daar ook onder. Deze wijziging maakte onderdeel uit van een breder pakket aan maatregelen dat voorziet in het stroomlijnen van de invorderingsregelgeving voor toeslagen en belastingen (‘Wet Stroomlijnen’). Het pakket bevatte zowel ‘zoete’ als ‘zure’ maatregelen. Tegenover de verbetering van de rechtsbescherming staat dus ook zuur: de wet maakt verrekening van belastingen met toeslagen mogelijk en toeslagvorderingen worden preferent. Als gevolg van de toeslagenaffaire worden de laatstgenoemde (zure) onderdelen momenteel heroverwogen.<sup>[12]</sup> Bij het aannemen van de wet in 2016 werd vanwege benodigde aanpassing van de automatiseringssystemen van de Belastingdienst uitgegaan van inwerkingtreding per 1 januari 2019, maar vanwege capaciteitsproblemen is dit inmiddels opgeschoven naar 1 januari 2027.<sup>[13]</sup> Dit ‘temporiseren’ - het tien jaar vertraagd invoeren van aangenomen wetgeving - verdient geen schoonheidsprijs.

## 4. Recente ontwikkelingen Invorderingswet 1990

## 4.1 Herijking IW

Naar aanleiding van het rapport 'Ongekend Onrecht' van de Parlementaire ondervragingscommissie Kinderopvangtoeslag heeft de Staatssecretaris van Financiën toegezegd dat de IW wordt herijkt om ervoor te zorgen dat er voldoende ruimte is om rekening te houden met de omstandigheden van mensen.<sup>[14]</sup> Bij de herijking is uitsluitend gekeken of de wetgeving voldoende ruimte biedt om maatwerk te kunnen leveren.<sup>[15]</sup> Er is niet gekeken of deze ruimte ook wordt genomen door de ontvanger. Slechts bij één artikel uit de IW is geconstateerd dat maatwerk onvoldoende mogelijk is. Het gaat hierbij om het artikel waarmee de bekendmaking van de belastingaanslag is geregeld (art. 8 IW). Het toevoegen van een alternatieve wijze van bekendmaking zou volgens de staatssecretaris passend zijn om burgers, waarvan het adres onbekend is, in kennis te stellen van hun betalingsverplichting.<sup>[16]</sup> De slotsom is dat de IW, op deze bepaling na, niet wordt herijkt.

## 4.2 Ontwikkelingen IW

Ondanks dat de IW niet wordt herijkt, is de wet wel in beweging. Zo kent art. 70 IW sinds 1 januari 2024 een hardheidsclausule, die tekstueel identiek is aan de hardheidsclausule in de AWR.<sup>[17]</sup> Als hierop een beroep wordt gedaan kan de Minister van Financiën bepalen dat de IW buiten toepassing blijft als sprake is van (door de wetgever onvoorziene) onbillijkheden van overwegende aard.<sup>[18]</sup> En voor 1 januari 2025 is voorzien in de inwerkingtreding van het wetsvoorstel 'Wet tegemoetkoming onterechte afwijzing buitengerechtelijke schuldregeling'.<sup>[19]</sup> Dit wetsvoorstel regelt het toekennen van tegemoetkomingen aan burgers die door toedoen van de Belastingdienst onterecht niet zijn toegelaten tot een minnelijke schuldregeling voor natuurlijke personen. Per 1 juli 2024 komen er voor deze groep (alvast) bijzondere regels om hun openstaande belastingschulden kwijt te schelden. Blijkens het concept van de memorie van toelichting wordt de belastingrechter bevoegd in geschillen over deze tegemoetkomingen.<sup>[20]</sup> Bij een geschil over de toepassing van de hardheidsclausule is uitsluitend de civiele rechter bevoegd.<sup>[21]</sup>

Per 1 januari 2023 is het op grond van art. 25 lid 21 IW mogelijk om (renteloos) uitstel van betaling te verlenen voor de duur van ten minste vijf jaar, als het eerder moeten betalen van een belastingaanslag door een natuurlijk persoon leidt tot een onbillijkheid van overwegende aard. In de memorie van toelichting is als voorbeeld genoemd het weeskind dat het ouderlijk huis moet verkopen om de aanslag erfbelasting te kunnen betalen.<sup>[22]</sup> De lat ligt dus hoog. Op 26 april 2024 werd bekend dat de Belastingdienst en de Dienst Toeslagen vanaf 2025 meer maatwerk kunnen gaan leveren als mensen zaken moeten verkopen om schulden te betalen.<sup>[23]</sup> Hiervoor wordt een aanvullende betalingsregeling geïntroduceerd, waarbij de waarde van 'vastzittend vermogen', zoals een huis, gespreid mag worden betaald, op basis van betalingscapaciteit. De regeling biedt de mogelijkheid om vijf jaar extra gespreid te betalen boven op de normale looptijd van een betalingsregeling. Dit soort goed bedoelde maatwerkregels zullen niet alleen veel uitvoeringswerk gaan opleveren voor de Belastingdienst, er zal ook behoefte bestaan aan rechterlijke toetsing van deze nieuwe regels.

## 5. Wet versterking waarborgfunctie Awb (consultatie)

### 5.1 Herijking evenredigheidsbeginsel

Als de belastingrechter bevoegd is in invorderingskwesties betekent dit dat hij belangen moet gaan afwegen. De 'invorderingsbeschikking' is namelijk geen gebonden beschikking, zoals de aanslag. Uitstel van betaling en kwijtschelding zijn in de kern niet een recht, maar een gunst.<sup>[24]</sup> De Invorderingswet bepaalt dat de ontvanger daaraan 'kan' meewerken. Dat doet hij als de belastingschuldige aan de te stellen voorwaarden voldoet en er geen afwijzingsgronden aan de orde zijn.<sup>[25]</sup> De voorwaarden en afwijzingsgronden staan in lagere regelgeving en beleid en zijn dus (erg) vatbaar voor toetsing aan het evenredigheidsbeginsel.<sup>[26]</sup> Het

wetsvoorstel 'Wet versterking waarborgfunctie Algemene wet bestuursrecht' neemt bovendien een aantal mogelijke hobbels weg voor toetsing aan het evenredigheidsbeginsel.<sup>[27]</sup> Zo kan de bestuursrechter op grond van de consultatietekst van art. 3:4 Awb ook een wet in formele zin buiten toepassing laten als strikte wetstoepassing tot onevenredige gevolgen leidt. Bij art. 4:84 Awb<sup>[28]</sup> worden de woorden 'bijzondere omstandigheden' geschrapt, waardoor de norm wordt dat het bestuursorgaan overeenkomstig het beleid handelt tenzij dat onevenredige gevolgen heeft in verhouding tot de met de beleidsregel te dienen doelen.<sup>[29]</sup> Deze herijking van het evenredigheidsbeginsel zal hoogstwaarschijnlijk gaan leiden tot een verzwaring van de motiverings- en onderzoeksplicht van bestuursorganen.<sup>[30]</sup> Rechtbank Gelderland overwoog al dat het bestuursorgaan zich in de fase van bezwaar spontaan had moeten afvragen of het primaire besluit zich verdroeg met het evenredigheidsbeginsel.<sup>[31]</sup> Barkhuysen heeft gesuggereerd dat bestuursorganen gaan werken met een zogenaamde besluit-effectenrapportage.<sup>[32]</sup> Dit houdt in dat zij in elk besluit expliciet nagaan hoe dat uitpakt voor betrokkenen.<sup>[33]</sup> Ook wordt een dienstbaarheidsbeginsel in de Awb ingevoerd (beleid en uitvoering zo inrichten dat de belangen van de burger optimaal tot hun recht komen). De invoering van dit beginsel heeft qua uitvoeringslast potentieel grote gevolgen voor de ontvanger. Hij kan dan niet langer conform de huidige praktijk volstaan met het toe- of afwijzen van een ingediend verzoek, maar hij zal bij een voorgenomen afwijzing met de belastingschuldige in gesprek moeten gaan om te beoordelen of de belastingschuldige op een andere wijze kan worden geholpen bij de invorderingsproblematiek.<sup>[34]</sup>

## 5.2 Evenredigheidsbeginsel in de (invorderings)praktijk

Een rapport over de toepassing van het evenredigheidsbeginsel in het fiscale domein van de Nationale Ombudsman uit 2008 kon destijds op instemming rekenen van de redactie van Vakstudie Nieuws.<sup>[35]</sup> Zij schreef:

“De Belastingdienst moet zich ervan bewust zijn dat hij méér is dan een incassobureau van het Rijk. Het maximaliseren van het positieve saldo van de gelden die de schatkist instromen en de gelden die de schatkist verlaten is niet de eerste taak van de Belastingdienst. Zijn eerste taak is een rechtmatige en rechtvaardige toepassing van het belastingrecht, waarmee de belangen van de schatkist worden gediend zonder dat daaraan de belangen van de belastingplichtige/-schuldige worden opgeofferd. Dit besef is de Belastingdienst in deze casus even uit het oog verloren. De Nationale ombudsman wijst de Belastingdienst op de noodzaak de oogkleppen van het partijbelang af te doen, mooier gezegd: op de noodzaak van een magistratelijke attitude. Die attitude is voor een dienst, die zonder de compliance van de belastingplichtigen hopeloos zou vastlopen, van levensbelang.”

Deze mooie woorden ten spijt is het mijn ervaring dat de ontvanger zeer terughoudend is met het toepassen van het evenredigheidsbeginsel bij de invordering van belastingschulden. Hij stelt zich in de regel op als een willekeurige schuldeiser die in persoonlijke omstandigheden die de schuldenaar betreffen geen reden ziet om de incasso op te schorten of (gedeeltelijk) prijs te geven. Angst voor precedentwerking en willekeur alsmede capaciteitsproblemen (maatwerk bieden kost tijd) spelen hierbij een rol.<sup>[36]</sup> Bij de rechter maakt een beroep op het evenredigheidsbeginsel meer kans van slagen. Zo wees de Rechtbank Midden-Nederland een dwangakkoord van 60 maanden toe, ondanks dat de beleidsregels van de ontvanger uitgaan van een termijn van 36 maanden.<sup>[37]</sup> De rechtbank overwoog:

“Dat vrijwel alle reguliere minnelijke trajecten van deze termijn uitgaan wil niet zeggen dat daar niet van afgeweken mag worden. Dat de belastingdienst vast blijft houden aan haar weigering om akkoord te gaan verwijzend naar interne beleidsregels, staat aan toewijzing van het dwangakkoord dan ook niet in de weg.”

In een andere zaak overwoog zij dat de ontvanger geen enkel belang had bij zijn weigering van een betalingsregeling omdat die voorzag in de volledige betaling van alle vorderingen.<sup>[38]</sup> Over het beleid van de ontvanger dat ondernemers nooit in aanmerking kunnen komen voor een minnelijke regeling overwoog de rechtbank droogjes dat dit beleid aan herziening toe is, gelet op de ontwikkelingen op de arbeidsmarkt van de laatste twee decennia.

## 6. Veel extra zaken verwacht - 50 extra (onvindbare) rechters nodig

Dat de belastingrechter per 1 januari 2027 bevoegd wordt in geschillen over uitstel van betaling en kwijtschelding van belastingen is onmiskenbaar een verbetering van de rechtsbescherming. De keerzijde hiervan is dat de Belastingdienst en de Raad voor de rechtspraak een aanzienlijke toename van het werk verwachten.<sup>[39]</sup> De Belastingdienst verwacht een structurele toename van de benodigde personele capaciteit van 74,4 fte en de Raad voor de rechtspraak verwacht maximaal 50 extra rechters en 75 extra gerechtsjuristen nodig te hebben.<sup>[40]</sup> Dit terwijl gekwalificeerd personeel niet eenvoudig te vinden is. Er zal daarom nog meer druk komen te liggen op het al onderbezette invorderingsapparaat van de Belastingdienst en de overbelaste rechtspraak.<sup>[41]</sup> Om de werklast voor de rechtspraak beheersbaar te houden is besloten tot een gefaseerde invoering: de belastingrechter wordt vooralsnog uitsluitend bevoegd in geschillen over kwijtschelding en uitstel van betaling van rijksbelastingen en toeslagen.<sup>[42]</sup> Het is de bedoeling dat de lokale heffingen later zullen volgen.

## 7. Cultuur van afwijzing

De vrees van de Raad voor de rechtspraak voor een enorme toestroom aan nieuwe zaken lijkt mij niet onterecht. Een hiermee verband houdend probleem is dat de regels over kwijtschelding en betalingsregelingen op afwijzing zijn gericht en vaag geformuleerd.<sup>[43]</sup> Zo bepaalt art. 8 Uitvoeringsregeling IW 1990 onder meer dat geen kwijtschelding wordt verleend 'voor zover het feit dat een belastingaanslag niet kan worden voldaan aan de belastingschuldige is toe te rekenen'. En een ondernemer die meer dan twaalf maanden nodig heeft om zijn belastingschulden af te betalen wordt een betalingsregeling geweigerd, tenzij de liquiditeitsproblemen (hoofdzakelijk) veroorzaakt zijn door een oorzaak die buiten zijn invloed ligt. Maar wat als een moeilijke tijd wordt doorgemaakt vanwege een lastige echtscheiding, of bij vergissing het lage btw-tarief is toegepast? Het is verdedigbaar om deze omstandigheden voor rekening van de belastingschuldige te laten en dat is naar mijn ervaring ook de praktijk. Hoewel deze regels op zichzelf begrijpelijk zijn, is bij de ontvanger een cultuur ontstaan van rigide toepassing waarbij het afwijzen van verzoeken de norm is. Zo kreeg een ondernemer die vroeg om vermindering van de betekeningkosten van een reeks dwangbevelen nul op het rekest omdat een economische crisis volgens de ontvanger tot het ondernemersrisico behoort, waardoor het voor risico van de ondernemer kwam dat hij zijn belastingschulden niet kon betalen.<sup>[44]</sup> De belastingrechter zal vermoedelijk weinig moeite hebben om in dit soort gevallen zijn eigen beoordeling in de plaats te stellen van die van de ontvanger. De aanzuigende werking van zijn coulantere beoordeling zal inderdaad leiden tot een grote toestroom aan nieuwe zaken. Om dit te voorkomen is een cultuuromslag nodig bij de ontvanger, zodat zijn focus komt te liggen op het begeleidend ondersteunen van burgers en bedrijven bij het betalen van hun belastingschulden, in plaats van het zo efficiënt mogelijk afwijzen van verzoeken.

## 8. Beleidsrichting 'Direct aanpassen' (pre-consultatie)

Een andere relevante ontwikkeling is de beleidsrichting 'Direct aanpassen' die eerder dit jaar in pre-consultatie ging.<sup>[45]</sup> De kern van deze beleidsrichting is dat navordering en naheffing worden vervangen door herziening. Herziening houdt in dat zowel burger als fiscus binnen drie jaar nadat de belastingschuld is ontstaan (nagenoeg) zonder voorwaarden wijzigingen kunnen doorvoeren in de aangifte, zowel in het voor- als nadeel van de belastingplichtige. In ieder geval als sprake is van kwade trouw kan de inspecteur vijf jaar langer herzien in het nadeel van de belastingplichtige.<sup>[46]</sup> De beleidsrichting stelt daarbij voor dat de mogelijkheid tot het ambtshalve verminderen van aanslagen wordt afgeschaft. Omdat ambtshalve vermindering mogelijk is tot vijf jaar na afloop van het belastingjaar en herziening straks tot maar drie jaar, levert de belastingplichtige met de beleidsrichting aanzienlijk in op zijn mogelijkheid een te hoge aanslag ter discussie te stellen. Dit leidt er vermoedelijk toe dat vaker een beroep zal worden gedaan op de zogenoemde marginale toetsing van belastingschulden door de ontvanger. Dit houdt in dat de ontvanger geen invorderingsmaatregelen treft als uit een marginale toetsing blijkt dat een belastingaanslag in materiële zin niet verschuldigd kan worden geacht.<sup>[47]</sup>



Discussie hierover kan aan de orde komen bij de beoordeling van een betalingsregeling, bijvoorbeeld omdat de maximale duur van zo'n regeling niet wordt overschreden als een deel van de aanslag(en) materieel niet verschuldigd is en dus buiten de betalingsregeling valt. De marginale toetsing kan zodoende als extra reddingsboei dienen voor degene die buiten de bezwaar- of herzieningstermijn wordt geconfronteerd met (de invordering van) een te hoge aanslag.<sup>[48]</sup>

## 9. Afsluiting

Bij de invoering van de Invorderingswet 1990 is de rechtsbescherming tegen het handelen van de ontvanger summier geregeld vanwege het daarmee gepaard gaande kostenplaatje, waaronder de uitvoeringslasten. Hoewel de zorgen hierover niet zijn afgenomen is het de bedoeling dat de belastingrechter vanaf 1 januari 2027 bevoegd wordt in geschillen over uitstel van betaling en kwijtschelding van belasting- en toeslagschulden. Sterker nog: de voorgenomen herijking van het evenredigheidsbeginsel en de (voorgenomen) invoering van andere maatwerkbepalingen, zoals het dienstbaarheidsbeginsel en specifieke uitstelfaciliteiten, gaan veel tijd vergen van het al overbezette invorderingsapparaat van de Belastingdienst. Omdat het hedendaagse maatwerkdenken in de huidige invorderingspraktijk niet goed uit de verf komt, zal de indruk ontstaan dat het loont om in beroep te gaan; de rechter is veelal coulanter dan de ontvanger. Om de toestroom van zaken te beperken dient een cultuuromslag plaats te vinden bij de ontvanger, zodat wordt beoordeeld op welke wijze een belastingschuldige (wel) kan worden geholpen bij de invorderingsproblematiek. Want alleen maatwerk leveren als het van de rechter moet, leidt tot willekeur.

---

## Voetnoten

[1] Nick van den Hoek is fiscaal advocaat bij Jaeger Advocaten-belastingkundigen.

[2] Kamerbrief van 6 juli 2023 van de Staatssecretaris van Financiën, kenmerk 2023-0000138119.

[3] J.J. Vetter & A.J. Tekstra, *Invordering van belastingen*, Deventer: Kluwer 2020, p. 7. Zie ook *Vakstudie Invorderingswet*, art. 25 Invorderingswet 1990, aantekening 2.60.

[4] Zie voor een geval waarin over een kwijtscheldingsbeschikking werd geprocedeerd Hof Den Haag 20 augustus 2019, ECLI:NL:GHDHA:2019:3958.

[5] In de periode van 1 januari 2018 tot en met medio 2021 zijn er door de Belastingdienst 91 (verzet)dagvaardingen doorgezet naar de Rijksadvocaat. In 2017 ging het nog om 122 dagvaardingen. Zie voor deze cijfers bijlage 3 bij de brief van de Staatssecretaris van Financiën van 29 september 2021, kenmerk 2021-0000185037.

[6] [Kamerstukken II 1987/88, 20588, nr. 6](#), p. 42-43.

[7] A. van Eijdsen, 'De rechtsbescherming van de (primaire) belastingschuldige in de Invorderingswet 1990', *WFR* 2019/245.

[8] J.J. Vetter, 'Over rechtsbescherming, waggelende rechtspraak en uitstel', *TFB* 2017/1. Zie ook art. 24 en 25 Uitvoeringsregeling IW 1990 voor administratief beroep bij de directeur.

[9] M.J.H. Giezen, 'Is de rechtsbescherming in de Invorderingswet 1990 aan herziening toe?', *WFR* 2008/641; A. van Eijdsen, 'De rechtsbescherming van de (primaire) belastingschuldige in de Invorderingswet 1990', *WFR* 2019/245; J.J. Vetter, 'Over rechtsbescherming, waggelende rechtspraak en uitstel', *TFB* 2017/1; F. Gill, 'De directeur van de Belastingdienst: een 'quasi' beroepsinstantie', *TFB* 2007/3; V.S. Huygen van Dyck-Jagersma & R.F.M. Gerritsen, 'Rechtsbescherming bij invordering nog niet goed geregeld', *TFB* 2021/37.

[10] Rapport van de Nationale Ombudsman van 11 februari 2015, nr. 2015/019.

[11] Wet van 21 december 2016 tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Fiscale vereenvoudigingswet 2017), *Stb.* 2016, 546.

[12] Hoofdlijnenbrief verankering hardheidsclausule Invorderingswet 1990 van de Staatssecretarissen van Financiën van 15 juni 2023, nr. 2023-0000123109.

[13] Kamerbrief van 6 juli 2023 van de Staatssecretaris van Financiën, kenmerk 2023-0000138119. De beoogde inwerkingtreding per 1 januari 2027 houdt verband met de coronabetalingsregelingen voor ondernemers die in beginsel in 2027 aflopen. Zie hierover *Kamerstukken II 2023/24*, 31 066, nr. 1289.

[14] [Kamerstukken II 2020/21, 35 510, nr. 4](#), p. 11.

[15] Op 15 juni 2023 schreven de Staatssecretarissen van Financiën de Tweede Kamer dat het betreffende onderzoeksrapport met de brief van 31 oktober 2022 aan de Kamer is aangeboden ([Kamerstukken II 2022/23, 31066, nr. 1242](#)). Het onderzoeksrapport bleek echter niet gepubliceerd op internet. Met een beroep op de Wet open overheid is het verstrekt en te raadplegen op:

<https://www.jaeger.nl/app/uploads/2024/05/Onderzoeksrapport-Herijking-van-de-Invorderingswet-1990.pdf>.

[16] Kamerbrief van 31 oktober 2022 van de Staatssecretarissen van Financiën, kenmerk 2022-0000264067.

[17] Wet van 20 december 2023 (Belastingplan 2024), *Stb.* 2023, 499.

[18] Van Roij heeft zich afgevraagd in welke leemte de hardheidsclausule in de AWR voorziet als deze niet voorziet in de mogelijkheid om iets te doen aan een schrijnende toestand vanwege individuele omstandigheden (W.A.P. van Roij, 'Wat vereist de evenredigheidstoetsing van beschikkingen van de (fiscale) bestuursrechter?', *NLF-W* 2022/12). Poelmann en Baron hebben zich bij die kritiek aangesloten (E. Poelmann & J.D. Baron, 'Wat is het juiste evenredigheidsventiel voor het belastingrecht?', *TFB* 2022/30). De wetgever heeft zich deze kritiek niet aangetrokken bij de invoering van art. 70 IW.

[19] [Kamerstukken II 2023/24, 31066, nr. 1376](#). Het wetsvoorstel 'Wet delegatiebepaling tegemoetkoming schrijnende gevallen' is hierdoor achterhaald. De wetgever komt hiermee tegemoet aan de wens van de Tweede Kamer om invloed te hebben op de concrete uitwerking van het 'tegemoetkomingsbeleid'. Zie ook [Kamerstukken II 2022/23, 31066, nr. 1163](#) en de Kamerbrief van 17 mei 2022 van de Staatssecretaris van Financiën, kenmerk 2022-0000148904, *NLF* 2022/1041 met annotatie van Felix Peppelenbosch.

[20] Bijlage bij [Kamerstukken II 2023/24, 31066, nr. 1376](#), p. 22.

[21] [Kamerstukken II 2023/24, 36418, nr. 3](#), p. 145 (MvT).

[22] [Kamerstukken II 2021/22, 36107, nr. 3](#), p. 22 (MvT).

[23] Brief van de Staatssecretarissen van Financiën van 26 april 2024, kenmerk 2024-0000243903.

[24] Hierover wordt ook wel anders gedacht. Die andere gedachte is dat de voorwaarden waaronder uitstel van betaling en kwijtschelding kan worden verkregen minutieus zijn geregeld in de Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990 en de Leidraad Invordering 2008, waardoor een afdwingbaar recht bestaat. Zie hiervoor *Vakstudie Invorderingswet*, art. 25 Invorderingswet 1990, aantekening 2.

[25] Zie voor de voorwaarden en afwijzingsgronden voor kwijtschelding en uitstel van betaling de Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990 en de Leidraad Invordering 2008.

[26] Vetter annoteerde in *BNB* 2023/157 dat bij de toepassing van alle invorderingsactiviteiten van de ontvanger steeds sprake is van een discretionaire bevoegdheid van de ontvanger. Bij discretionaire bevoegdheden heeft de rechter veel ruimte om het handelen van het bestuursorgaan te toetsen aan het evenredigheidsbeginsel. Zie hierover bijvoorbeeld de bekende *Harderwijk*-uitspraak van de Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State van 2 februari 2022, ECLI:NL:RVS:2022:285. In de uitspraak van

1 maart 2023, ECLI:NL:RVS:2023:828, liet de Afdeling een ministeriële regeling buiten toepassing vanwege strijd met het evenredigheidsbeginsel.

[27] Het wetsvoorstel en de concept-MvT zijn hier te vinden: [www.internetconsultatie.nl/waARBORGfunctieawb/b1](http://www.internetconsultatie.nl/waARBORGfunctieawb/b1). Reacties kunnen tot en met 31 juli 2024 worden ingediend. Zie hierover ook A.T. Marseille e.a., 'Addendum bij de 'Kleine Gids voor het wetsvoorstel Wet versterking waarborgfunctie Awb', *NJB* 2024/867 en B.J.G.L. Jaeger, 'Het wetsvoorstel Wet versterking waarborgfunctie Awb', *Fiscaal Praktijkblad* 2024-0049.

[28] Hoewel art. 4:84 Awb formeel is uitgesloten van toepassing bij de Invorderingswet (art. 1 lid 2 IW), is deze bepaling beleidsmatig alsnog van toepassing verklaard (par. 1.1.5a Leidraad Invordering 2008).

[29] Met deze aanpassing wordt tot uitdrukking gebracht dat ook omstandigheden die in de beleidsregel zijn verdisconteerd ertoe kunnen leiden dat de onverkorte toepassing van een beleidsregel voor een of meer belanghebbenden tot onevenredige gevolgen leidt. Zie hierover de concept-MvT bij de consultatie van het wetsvoorstel 'Wet versterking waarborgfunctie Awb', p. 61.

[30] R. Ortlep, J.E. van den Brink, Y. Habicht & A.A. Mulder, *Dilemma tussen menselijke maat en angst voor precedentwerking en willekeur (in opdracht van BZK)*, Amsterdam/Heerlen: UvA/OU 2023, p. 18. Bijlage bij de brief van 3 oktober 2023 van de Minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties, nr. 2023-0000596218.

[31] Rb. Gelderland 19 januari 2023, ECLI:NL:RBGEL:2023:257.

[32] T. Barkhuysen, 'Naar een besluit-effectenrapportage als evenredigheidsbarometer', *NJB* 2022/457. Voor besluiten van zogenoemde beschikking-fabrieken zou dit volgens Barkhuysen moeten gelden vanaf de bezwaarfase.

[33] Dit langs de drieslag geschiktheid (is het effectief?), noodzakelijkheid (zijn er alternatieven?) en evenwichtigheid (hoe zwaar wegen de nadelige gevolgen voor betrokkene?) uit de *Harderwijk*-uitspraak van de Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State (ABRvS 2 februari 2022, ECLI:NL:RVS:2022:285).

[34] In de concept-MvT bij de consultatie van het wetsvoorstel 'Wet versterking waarborgfunctie Awb', p. 9, is hierover onder meer het volgende vermeld: "Zelfs als een bestuursorgaan op grond van de geldende regels een besluit niet in de gevraagde vorm kan nemen, dient het behulpzaam te zijn bij andere mogelijkheden om de aanvrager te helpen."

[35] Rapport van de Nationale Ombudsman van 22 december 2008, nr. 2008/314, V-N 2009/9.6 met commentaar van de redactie.

[36] R. Ortlep, J.E. van den Brink, Y. Habicht & A.A. Mulder, *Dilemma tussen menselijke maat en angst voor precedentwerking en willekeur (in opdracht van BZK)*, Amsterdam/Heerlen: UvA/OU 2023, p. 18. Bijlage bij de brief van 3 oktober 2023 van de Minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties, nr. 2023-0000596218.

[37] Rb. Midden-Nederland 25 juni 2019, ECLI:NL:RBMNE:2019:4989. In de twee genoemde zaken werd strikt genomen niet getoetst aan het evenredigheidsbeginsel. De toegepaste norm lijkt daar echter wel op. Op grond van art. 287a lid 5 FW, wordt een dwangakkoord namelijk toegewezen als de schuldeiser de schuldregeling in redelijkheid niet kon weigeren, waarbij de onevenredigheid tussen zijn belang, de belangen van de schuldenaar en de overige schuldeisers, in aanmerking wordt genomen.

[38] Rb. Midden-Nederland 9 oktober 2020, ECLI:NL:RBMNE:2020:4252.

[39] [Kamerstukken II 2022/23, 31066, nr. 1242](#), p. 3.

[40] [Kamerstukken II 2023/24, 31066, nr. 1289](#), p. 7.



[41] De Algemene Rekenkamer concludeerde in het rapport *Focus op coronaschulden* van februari 2024 dat de Belastingdienst ruim 1000 fte capaciteit tekortkomt om 'alle inningsopdrachten te kunnen uitvoeren'. Volgens de voorzitter van de Nederlandse Vereniging voor Rechtspraak (NVvR) heeft de rechtspraak (vanwege structureel overwerk) een tekort aan zo'n 800 rechters (*NRC* 23 februari 2023, 'Rechters en officieren dreigen met toga-opstand tegen de minister'). De Minister voor Rechtsbescherming ging vorig jaar uit van een tekort van 200 fte aan rechters ([Kamerstukken II 2023/24, 36358, nr. 6](#), p. 5).

[42] Kamerbrief van 6 juli 2023 van de Staatssecretaris van Financiën, kenmerk 2023-0000138119.

[43] Zie hierover ook M. Witteveen, 'Hardheidsclausule in de Invorderingswet gewenst?', *NTRF* 2023/1066.

[44] Hof Amsterdam 12 mei 2020, ECLI:NL:GHAMS:2020:1355, r.o. 2.5. Het betrof het standpunt van de ontvanger.

[45] <https://www.internetconsultatie.nl/directaanpassen/b1>. Reacties konden tot en met 1 juli 2024 worden ingediend. Zie hierover ook J.D. Baron & E. Poelmann, 'Een nieuw formeelrechtelijk heffingssysteem: direct aanpassen', *TFB* 2024/16; S.P.M. van den Maagdenberg, 'Pas het wetsvoorstel 'direct aanpassen' direct aan!', *WFR* 2024/122 en J. Jansen, 'Direct aanpassen: méér (praktische) rechtsbescherming voor iedereen?', *WFR* 2024/156.

[46] Onderzocht wordt nog in welke gevallen de inspecteur nog meer gebruik zou kunnen maken van deze verlengde termijn voor herziening ten nadele van een belastingplichtige.

[47] Art. 1.1.5 Leidraad Invordering 2008.

[48] Zie hierover ook R.R. Jansen & F.W. Wiggers, 'Marginale toetsing of toch ambtshalve verminderen?', *MBB* 2023/77.