

Schorsing van aanslagen en de gevolgen voor de invordering

In de praktijk komen steeds vaker geschillen voor met ontvangers die niet bereid zijn onvoorwaardelijk uitstel te verlenen voor de betaling van aanslagen. De enige mogelijkheid die de belastingplichtige dan lijkt te resteren, is de ontvanger voor de civiele rechter in kort geding te dagvaarden en hem zo tot stoppen te dwingen. Maar wacht, er is meer! Onder omstandigheden is het ook mogelijk om de werking van een aanslag te schorsen. Deze mogelijkheid is nog tamelijk onbekend. In deze bijdrage daarom wat meer over dit fenomeen.



Vanessa Huygen van Dyck
Mr. V.S. Huygen van Dyck-Jagersma is advocaat bij Peek advocaten-belastingkundigen

Het opleggen van een aanslag en de invordering daarvan zijn twee gescheiden trajecten. Wanneer de ontvanger – degene die is belast met de invordering – weigert om uitstel van betaling te verlenen zolang de aanslag niet onherroepelijk vaststaat, kan hiertegen in de procedure tegen de hoogte van de aanslag niet worden opgekomen. Die procedure wordt immers gevoerd tegen de inspecteur, degene die de aanslag heeft opgelegd. Tegen de executie van de invordering kan bij de civiele rechter verzet worden aangetekend, maar die kan zich in een dergelijke procedure weer niet uitlaten over de gegrondheid van de (hoogte van de) aanslag. Dit kan frictie met zich meebrengen.

Daar houdt het echter nog niet op. Onder omstandigheden kan in het kader van een voorlopige voorziening – een bestuursrechtelijk kort geding – worden verzocht om schorsing van de aanslag, om te voorkomen dat de aanslag gedurende de procedure waarin hij wordt betwist, (bij voorbaat) moet worden betaald.

Schorsing van een aanslag

In art. 8:81 Awb is geregeld dat, wanneer tegen een besluit bezwaar of beroep is ingesteld, bij de voorzieningenrechter van de bevoegde rechtbank om een voorlopige voorziening kan worden gevraagd. Wat die voorlopige voorziening kan inhouden, is niet in de wet geregeld, maar dient in ieder geval een ‘voorlopig’ karakter te hebben. Vernietiging van een aanslag is bijvoorbeeld niet

mogelijk. De belangrijkste voorlopige voorziening is de schorsing van de werking van een besluit, waarvan op grond van art. 6:16 Awb niet standaard sprake is bij het instellen van bezwaar of beroep. Wanneer dit wordt toegewezen, worden de werking van een besluit en derhalve de daaruit voortvloeiende betalingsverplichting opgeschort.

Om een voorlopige voorziening toegewezen te krijgen, dient te worden voldaan aan drie vereisten:

- er moet voldoende belang zijn, hetgeen impliceert dat er een redelijke kans bestaat dat de verzoeker in de inhoudelijke procedure geheel of gedeeltelijk in het gelijk zal worden gesteld;
- het verzoek moet samenhangen met een ingesteld bezwaar of beroep (‘connexiteit’); en
- er moet sprake zijn van een spoedeisend belang.

In het beleid van de ontvanger, de Leidraad Invordering 1990 (oud), is ten aanzien van art. 17 Invorderingswet (inzake verzet tegen de executie) expliciet de mogelijkheid tot schorsing van een aanslag erkend. Aangezien verzet tegen de invordering niet kan worden gegrond op de stelling dat een aanslag ten onrechte of te hoog is vastgesteld, wordt opgemerkt dat: ‘van de belastingschuldige, die zich tegen de tenuitvoerlegging van een dwangbevel verzet wegens vermeende materiële onverschuldigdheid van de belastingaanslag, [mag] worden verwacht dat hij de fiscale rechter verzoekt in dat kader een voorlopige voorziening te treffen als bedoeld in artikel 8:81 Awb. Be-

slist de fiscale rechter tot schorsing van een belastingaanslag of stelt hij deze anderszins voorlopig buiten werking, dan zal de ontvanger tenuitvoerlegging van het ter zake van die aanslag uitgevaardigde dwangbevel in beginsel staken, zolang die schorsing en/of buitenwerkingstelling duurt.'

Hoewel de tekst inmiddels is vervangen door de Leidraad Invordering 2008, waarin deze passage niet meer is opgenomen, doet dit niets af aan de (wettelijke) mogelijkheid om een dergelijke schorsing te verzoeken.

Voorbeelden uit de praktijk

In de rechtspraak zijn diverse voorbeelden te vinden waarin de fiscale voorzieningenrechter tot schorsing is overgegaan, dan wel opmerkt dat dit onder omstandigheden mogelijk is.

Schorsing wegens evident dubbel opgelegde aanslagen

De uitspraak van Hof Amsterdam van 12 december 2001 betreft de schorsing van aan Fokker opgelegde aanslagen, waarbij nog onduidelijk is in welk jaar een bepaalde bate moet worden belast.¹ Om die reden zijn over diverse jaren aanslagen opgelegd over telkens dezelfde bate. In deze zaak is er evident sprake van aanslagen die niet in stand zullen blijven, maar is het de vraag om welke aanslagen het daarbij gaat. Dat de bate ten hoogste eenmaal verschuldigd is, staat buiten twijfel, maar niet in welk jaar deze moet vallen. Vanwege deze onzekerheid kiest de voorzieningenrechter ervoor een van de aanslagen in stand te laten, en de rest te schorsen. De rechter gaat tevens zover dat hij de inspecteur 'verzoekt' geen nieuwe voorlopige aanslagen op te leggen. Een bevel hiertoe kan hij niet geven, aangezien tegen aanslagen die nog niet bestaan, geen bezwaar en beroep kan worden ingesteld en daardoor, vanwege de vereiste connexiteit, geen voorlopige voorziening kan worden getroffen.

Schorsing wegens onvoldoende onderbouwde aanslagen

De aanslag die onderwerp is van de uitspraak van Hof Den Haag van 12 maart 2003 is opgelegd op grond van een vermeende in Luxemburg aangehouden bankrekening.² Het hof overweegt dat aan een verzoek tot het treffen van een voorlopige voorziening slechts kan worden voldaan als onmiskenbaar duidelijk sprake is van een lichtvaardig of onrechtmatig genomen besluit. De voorzieningenrechter toetst het besluit daarom marginaal. Ten aanzien van de bewijslast overweegt het hof dat een redelijke verdeling meebrengt dat het bestaan van de in geschil zijnde rente-inkomsten die door de inspecteur aan de navorderingsaanslag ten grondslag zijn gelegd, door hem ook aannemelijk worden gemaakt. Uit de beschikbare gegevens, die betrekking hebben op een per 31 januari 1994 aangehouden tegoed, acht het hof echter niet aannemelijk gemaakt dat het desbetreffende rekeningnummer al in 1990 is geopend en er in dat jaar rente-inkomsten zijn genoten. Dit leidt tot de conclusie dat vooralsnog sprake is van een lichtvaardig genomen be-

sluit. De voorzieningenrechter komt vervolgens (slechts) tot een schorsing voor de duur van de bezwaarfase (en zes weken daarna), aangezien hij ervan uitgaat dat de inspecteur de ter behoud van rechten opgelegde navorderingsaanslag in de bezwaarfase verder zal onderbouwen. Hoewel sprake is van een soortgelijke situatie als in de

Dat de bate ten hoogste eenmaal verschuldigd is, staat buiten twijfel, maar niet in welk jaar deze moet vallen

hierna nog te bespreken uitspraak van Hof Arnhem van 20 april 2006, komt Hof Den Haag wel tot toewijzing van de gevraagde schorsing. In beide gevallen werd de betwisting van de inkomsten mede gebaseerd op de omstandigheid dat slechts informatie aanwezig was omtrent het bestaan van een bankrekening op 31 januari 1994, terwijl de aanslag (mede) betrekking had op het jaar 1990. In deze zaak stelt het hof dat een redelijke verdeling van de bewijslast meebrengt dat het bestaan van de in geschil zijnde rente-inkomsten door de inspecteur aannemelijk dient te worden gemaakt. Dit verschil in benadering heeft er wellicht toe geleid dat in dit geval de voorziening wel is toegewezen.

Schorsing wegens bewijskwesities

Blijkens de uitspraak van Rechtbank Rotterdam van 3 maart 2006 is de voorzieningenrechter tot schorsing van de opgelegde voorlopige aanslagen overgegaan omdat de inspecteur, tegenover de gemotiveerde betwisting door de belastingplichtige, niet aannemelijk heeft kunnen maken dat hij in redelijkheid ervan heeft kunnen uitgaan dat de definitieve aanslagen vermoedelijk tot dezelfde bedragen zullen worden vastgesteld.³

De conclusie luidt dat vooralsnog sprake is van een lichtvaardig genomen besluit

Het meest recente voorbeeld dat ik heb aangetroffen, is eerdergenoemde uitspraak van Hof Arnhem van 20 april 2006, waarin de voorzieningenrechter opmerkt dat de werking van een aanslag kan worden geschorst in die gevallen waarin ernstige twijfel bestaat over de vraag of de bestreden aanslag door de rechter in de bodemprocedure in stand zal worden gelaten.⁴ De belanghebbende heeft ter onderbouwing van zijn verzoek aangevoerd dat de aanslagen – die verband houden met inkomsten uit een (vermeende) in Luxemburg aangehouden bankrekening – berusten op onrechtmatig verkregen, c.q. onbetrouwbaar bewijs. In dit geval acht het hof echter onvoldoende grond voor schorsing aanwezig omdat, hoewel de aanslagen aan kritiek kunnen worden onderworpen, geen sprake

ke is van zodanige twijfel omtrent de rechtmatigheid van de aanslagen dat daaraan, na een afweging van de belangen van beide partijen, gevolgen dienen te worden verbonden.

De dissident

Volledigheidshalve merk ik op dat er ook een voorbeeld is te noemen van een voorzieningenrechter die zich, mijns inziens ten onrechte, niet bevoegd acht tot schorsing van een aanslag. In zijn uitspraak van 8 oktober 2003 stelt Hof Arnhem het verzoek op te vatten als een verzoek om uitstel van invorderingsmaatregelen met betrekking tot de desbetreffende aanslag, waarover de voorzieningenrechter onbevoegd is te oordelen.⁵ Blijkens eerdergenoemde (latere) uitspraak van 20 april 2006 van datzelfde hof mag echter worden verondersteld dat de onbevoegdverklaring als een vergissing moet worden beschouwd.

Gevolgen van schorsing

Bij het schorsen van de aanslag zelf gaat het er niet om de symptomen (de invordering), maar de kwaal (de onderliggende aanslag) te bestrijden. Het schorsen van een aanslag brengt de fictie met zich mee dat de aanslag gedurende de periode van schorsing niet meer bestaat. Zonder een formele, dus via een aanslag vastgestelde belastingsschuld kan de ontvanger niet invorderen. Dat betekent dat bij schorsing van de aanslag de opdracht aan de ontvanger (tijdelijk) vervalt. Deze heeft dan geen rechtsgrond ('titel') meer om tot invordering over te gaan.

In de hiervoor besproken Fokker-zaak zet de rechter uiteen welke gevolgen schorsing heeft voor de invorderingsopdracht aan de ontvanger:

6.5.1. Vanouds kan slechts een formele belastingsschuld worden ingevorderd. Dus alleen als er een aanslag is. De inspecteur verstrekt door het uitreiken van een aanslag mede – ingeval van niet-betaling – een invorderingsopdracht aan de ontvanger. De ontvanger kan zonder vonnis, op basis van de aanslag, een dwangbevel opmaken en doen betekenen, alsmede verdere invorderingsmaatregelen treffen. Dit brengt mede dat bij vernietiging van een aanslag door het Gerechtshof deze opdracht vervalt. (...) Dit impliceert dat de opdracht tot invordering is vervallen. Alle invorderingsmaatregelen dienen derhalve ook onmiddellijk te vervallen.

(...)

6.6 Naar het oordeel van de President heeft schorsing van een aanslag gedurende de periode van schorsing dezelfde gevolgen als vernietiging van de aanslag. Alle invorderingsmaatregelen dienen dus direct te vervallen. (...)

(Geen) opheffing van gelegde beslagen

De laatste opmerking uit de hiervoor vermelde rechtsoverweging – 'alle invorderingsmaatregelen dienen dus direct te vervallen' – doet vermoeden dat schorsing van

een aanslag tot gevolg heeft dat reeds gelegde beslagen (dienen te) worden opgeheven. Dit wordt echter niet met zoveel woorden vastgesteld. In r.o. 3.5 van haar ook al hiervoor besproken uitspraak van 3 maart 2006 overwoog de civiele kamer van Rechtbank Rotterdam – op het verzoek om de *executie* te schorsen nadat de fiscale voorzieningenrechter de voorlopige aanslagen had geschorst – dat voor opheffing van een reeds gelegd beslag slechts aanleiding kan zijn als de daaraan ten grondslag liggende aanslag evident onterecht is. De enkele omstandigheid dat beide aanslagen zijn geschorst door de fiscale voorzieningenrechter, betekent volgens de civiele voorzieningenrechter niet dat de beslagen moeten worden opgeheven. Hierbij moet wel worden opgemerkt dat de schorsing de voorlopige aanslag betrof, met de motivering dat te onzeker was of de definitieve aanslag tot op hetzelfde bedrag zou worden vastgesteld, terwijl inmiddels reeds een definitieve aanslag was opgelegd.

In cassatie klaagt de belastingplichtige erover dat de beslagen bleven liggen, ondanks het feit dat de aanslagen waren geschorst.⁶ De advocaat-generaal merkt in zijn conclusie op dat schorsing van de voorlopige aanslagen niet meebrengt dat deze vervallen of geacht worden nooit te hebben bestaan. De schorsing heeft volgens de A-G alleen gevolgen voor de voortgang van de executie, maar betekent niet dat het gelegde beslag daardoor vervalt. De Hoge Raad doet deze klacht vervolgens af met een '81 RO' (afwijzing zonder motivering), waardoor we niet weten of verval van beslag volgens de Hoge Raad in dit geval niet nodig was, of in zijn algemeenheid niet uit een schorsing van de aanslag voortvloeit. Het betrof immers de specifieke situatie dat de voorlopige aanslag was geschorst, terwijl nadien een (wel onderbouwde) definitieve aanslag was opgelegd.

Onherroepelijke gevolgen

In het beleid ten aanzien van het verlenen van uitstel van betaling is opgenomen dat in beginsel geen onherroepelijke, maar alleen bewarende invorderingsmaatregelen worden genomen wanneer een aanslag nog niet definitief vaststaat.⁷ Dit heeft des te meer te gelden wanneer de opdracht aan de ontvanger (tijdelijk) is ingetrokken op grond van een geschorste aanslag.

In het hiervoor besproken arrest van 19 december 2006 werd tevens geklaagd over het laten liggen van een executoriaal beslag op een woning, terwijl de aanslag nog niet onherroepelijk vaststond. Op grond van het beleid van de ontvanger, thans opgenomen in art. 25.2.6 van de Leidraad Invordering, neemt deze in beginsel geen 'onherroepelijke invorderingsmaatregelen' wanneer een belastingaanslag wordt betwist en daardoor nog niet definitief vaststaat. De klacht van de belastingplichtige houdt in dat door het executoriale beslag op de woning de hypotheekhouder in de regel de executie overneemt, waardoor onherroepelijke gevolgen ontstaan. Hof Den Haag had hierover in zijn uitspraak van 8 oktober 2007 opgemerkt dat 'een executie door de hypotheekhouder niet betekent dat de Belastingdienst executeert'.⁸ De Hoge Raad verwerpt ook deze klacht zonder motivering.



Voor het standpunt van de belastingplichtige valt echter wel wat te zeggen. In art. 25.2.6 van de Leidraad wordt hierover nog opgemerkt dat ‘beslag dat feitelijk dienst doet als een bewaringsmaatregel, niet geldt als een onherroepelijke invorderingsmaatregel’. Dit geeft tevens aanwijzingen voor het antwoord op de vraag wat dan wel als onherroepelijke invorderingsmaatregel moet worden aangemerkt, namelijk de omstandigheid dat een beslag feitelijk tot onherroepelijke gevolgen leidt. Daarbij is het mijns inziens redelijk om alle gevolgen mee te wegen, waaronder de omstandigheid dat de hypotheekhouder als gevolg van het door de Belastingdienst gelegde beslag de executie heeft overgenomen of dreigt over te nemen.⁹

Conclusie

Op grond van art. 8:81 Awb kan, wanneer tegen een aanslag bezwaar of beroep is ingesteld, bij de fiscale voorzieningenrechter van de bevoegde rechtbank om een voorlopige voorziening worden verzocht. Dit kan een verzoek om schorsing van de aanslag inhouden, wat tot gevolg heeft dat de opdracht aan de ontvanger tot invordering daarvan vervalft. In de rechtspraak zijn diverse voorbeelden te vinden van dergelijke schorsingsverzoeken en de toewijzing daarvan. Het karakter van een voorlopige voorziening brengt echter wel beperkingen met zich mee. De rechter kan de aanslag slechts ‘marginaal’ toetsen, waardoor alleen tot schorsing kan worden overgegaan wanneer ‘ernstige twijfel’ bestaat over de rechtmatigheid van de (hoogte van de) aanslag, of wanneer deze ‘onmiskenbaar lichtvaardig’ is opgelegd.

Wie aannemelijk moet maken dat niet of juist wel sprake is van een rechtmatige aanslag, hangt af van de bewijslastverdeling, al dan niet met toepassing van omkering en verzwaring van de bewijslast. Normaal gesproken zal

de belastingplichtige de aanslag eerst gemotiveerd moeten betwisten. Heeft hij een goed verhaal, dan is het vervolgens aan de inspecteur om aannemelijk te maken dat de aanslagen wel terecht en tot het juiste bedrag zijn opgelegd.

Schorsing van aanslagen brengt in ieder geval mee dat de ontvanger geen nieuwe beslagen kan leggen. Onduidelijk is echter wat dit tot gevolg heeft voor de reeds gelegde beslagen. Gezien het karakter van schorsing en het beleid ten aanzien van uitstel van betaling, is in ieder geval verdedigbaar dat beslagen met onherroepelijke gevolgen dienen te worden opgeheven. Aangezien de fiscale voorzieningenrechter echter niet de bevoegdheid heeft om bevelen te geven ten aanzien van de invorderingskant, zal daar – bij weigerachtigheid van de ontvanger – eventueel een afzonderlijk executie kort geding voor moeten worden aangespannen. <<<

Noten

- 1 Hof Amsterdam 12 december 2001, V-N 2002/17.10.
- 2 Hof Den Haag 12 maart 2003, V-N 2003/19.3, zie m.n. r.o. 6.2-6.4 en 6.6.1.
- 3 Rechtbank Rotterdam 3 maart 2006, V-N 2006/16.19, r.o. 2.4. Zie voor het vervolgtraject ook Hof Den Haag 19 oktober 2006 (tussenarrest) en 8 februari 2007 (eindarrest), V-N 2007/21.22 en Hoge Raad 19 december 2008, NJ 2009/26.
- 4 Hof Arnhem 20 april 2006, V-N 2007/14.29.
- 5 Hof Arnhem van 8 oktober 2003, VN 2004/17.12, zie m.n. r.o. 7.
- 6 Hoge Raad 19 december 2006, NJ 2009, 26.
- 7 Leidraad Invordering 2008, 25.2.6.
- 8 Hof Den Haag 8 oktober 2007, V-N 2007/21.22.
- 9 De hypotheekgever kan in de akte opeisbaarheid bedingen van zijn vordering, zodra een derde executoriaal beslag legt.