

Corona-uitstel en fiscale rechtsbescherming

Mr. drs. R.M. Bos-Schepers & mr. I. van den Eijnde, datum 04-08-2021

Datum

04-08-2021

Auteur

Mr. drs. R.M. Bos-Schepers^[1] & mr. I. van den Eijnde^[2]

Folio weergave

[Download gedrukte versie \(PDF\)](#)

JCDI

JCDI:ADS280144:1

Vakgebied(en)

Belastingrecht algemeen (V)

1 Inleiding

Aan het begin van de coronacrisis heeft het kabinet (fiscale) maatregelen ingevoerd ter ondersteuning van de economie en het behoud van banen. Helaas kan niet ontkend worden dat de snelheid waarmee de steunmaatregelen zijn ontworpen op een aantal punten ten koste van duidelijke wetgeving is gekomen. Het belang dat deze maatregelen zo veel mogelijk ondernemers in nood snel dienen te helpen, rechtvaardigt wat ons betreft wel deze wat minder fijnmazige wetgeving. Nu de coronasteunmaatregelen, zoals het bijzonder uitstel van betaling, ten einde lijken te komen, komt bij ons de vraag op hoe de Belastingdienst om zal gaan bij een eventuele controle met bijvoorbeeld het verzochte en verkregen bijzonder uitstel van betaling. Wij hopen dat de Belastingdienst zich ook hierin coulant zal opstellen gezien de niet geheel duidelijke wetgeving. Maar mocht de Belastingdienst in de controlefase gaan optreden, hoe zit het dan met de rechtsbescherming in de invordering? Wij gaan hierop in onderdeel 3 in ten aanzien van het bijzonder uitstel van betaling, de daarbij behorende maatregelen zoals bijvoorbeeld de melding betalingsonmacht en de daarbij behorende betalingsregeling (hierna tezamen: corona-uitstel). Hierbij behandelen wij tevens de vormgeving, of het gebrek hiervan, van de fiscale rechtsbescherming van niet-coronasteunmaatregelen in de Invorderingswet. Ten slotte sluiten we dit artikel af met aanbevelingen (onderdeel 4). Hieronder zetten wij eerst de hoofdlijnen van het corona-uitstel uiteen.

2 Corona-uitstel

Bij de introductie van de faciliteit bijzonder uitstel van betaling stond de regeling open^[3] voor de 'grote vijf' belasting-/heffingssoorten: inkomstenbelasting, zorgverzekeringswet, vennootschapsbelasting, loonheffingen en btw. Deze groep is spoedig na de introductie van de faciliteit uitgebreid met assurantiebelasting, kansspelbelasting, verhuurderheffing, milieubelastingen (t.w. opslag duurzame energie, energiebelasting, kolenbelasting, afvalstoffenbelasting en belasting op leidingwater), belasting van personenauto's en motorrijwielen,^[4] ^[5] 'binnenlandse' accijnzen en verbruiksbelasting. De term 'binnenlandse' belastingen is geen in de wet opgenomen definitie, maar bedoeld wordt op accijnzen die worden geheven ten aanzien van uitslag van accijnsgoederen (en/of verbruiksbelastinggoederen). De accijns, verbruiksbelasting, btw of andere belastingen die worden geheven bij invoer van goederen in Nederland, kunnen niet onder het bijzonder uitstel vallen.

Bijzonder uitstel van betaling kan pas worden aangevraagd na ontvangst van een (naheffings)aanslag. Na (eerste) aanvraag wordt bijzonder uitstel van betaling automatisch en zonder verdere informatieverplichtingen of bewijslast verleend voor de duur van drie maanden. Om eventueel misbruik toch te voorkomen, behoudt de Belastingdienst zich het recht voor om geen bijzonder uitstel van betaling te verlenen, of verleend bijzonder uitstel van betaling in te trekken, als de belangen van de Staat zich tegen (verder) uitstel verzetten. Wij zijn niet bekend met berichten over (massaal) misbruik van de regeling bijzonder uitstel van betaling door bedrijven.^[6]

Een naheffingsaanslag gaat gepaard met een boete voor het niet of te laat betalen van verschuldigde belasting. Omdat het gaat om een automatisch proces dat volgens de Belastingdienst niet aan te passen is, is voor verzuimboetes in verband met het niet of te laat betalen van belasting, toegezegd dat deze achteraf worden vernietigd. Deze toezegging geldt voor betalingsverzuimen ex art. 67c AWR die zijn begaan in de periode van 12 maart 2020 tot aan de datum waarop het bijzonder uitstel van betaling eindigt.^[7]

Verder is bepaald dat het verzoek om bijzonder uitstel van betaling automatisch wordt aangemerkt als een (tijds) melding van betalingsonmacht.^[8] Voor bedrijven die niet in staat zijn om (tijdig) verschuldigde belastingen te betalen, geldt namelijk een meldingsplicht. In het geval niet aan de meldingsplicht wordt voldaan, kan de Belastingdienst de bestuurders van de onderneming aansprakelijk stellen voor (sommige) verschuldigde belastingen van de onderneming.^[9]

Na afloop van de eerste drie maanden uitstel kan het gebruik van de regeling worden verlengd indien de belastingplichtige aannemelijk kan maken dat langer uitstel noodzakelijk is en de betalingsproblemen hoofdzakelijk zijn veroorzaakt door de coronacrisis.^[10] Daarnaast verklaart de belastingplichtige geen eigen aandelen in te kopen, geen dividenden uit te keren en aan bestuur en directie geen bonussen, winstuitdelingen of andere betalingen die de kenmerken van bonussen hebben, uit te keren. Deze voorwaarden gelden vanaf het moment waarop het verzoek om verlenging van bijzonder uitstel wordt gedaan, tot het einde van de betalingsregeling.

Mocht een ondernemer gedurende de betalingsregeling niet meer voldoen aan de voorwaarden van deze regeling,^[11] dan zal deze betalingsregeling worden ingetrokken. Ook is bepaald dat deze betalingsregeling niet wordt toegekend of wordt ingetrokken indien de belangen van de Staat zich hiertegen verzetten. Ten slotte merken wij op dat de tekst van het besluit ruimte lijkt te bieden aan de Belastingdienst om de betalingsregeling te beëindigen indien gedurende de betalingsregeling de liquiditeiten van de ondernemer zodanig verbeteren dat in feite geen sprake meer is van betalingsproblemen. Het is niet duidelijk of dit inderdaad de bedoeling is en zo ja, hoe de Belastingdienst hiermee omgaat.

3 Fiscale rechtsbescherming

3.1 Uitstel van betaling en betalingsregeling

Zoals in onderdeel 2 beschreven, behoudt de Belastingdienst zich het recht voor om geen bijzonder uitstel van betaling te verlenen, of verleend bijzonder uitstel van betaling in te trekken, als de belangen van de Staat zich tegen (verder) uitstel verzetten. Bij verlengd bijzonder uitstel van betaling is tevens bepaald dat indien aan de daarvoor geldende voorwaarden, zoals bijvoorbeeld het niet langer noodzakelijk zijn van verder uitstel en het dividendverbod, het verleend bijzonder uitstel van betaling kan worden ingetrokken. Dit geldt ook bij de betalingsregeling. Ook is bepaald dat deze betalingsregeling niet wordt toegekend of wordt ingetrokken indien de belangen van de Staat zich hiertegen verzetten. Het vorenstaande roept de vraag op hoe sterk de fiscale rechtsbescherming is ingeval de Belastingdienst het bijzonder uitstel van betaling/de betalingsregeling intrekt. In hoeverre kan een belastingschuldige zich hiertegen verweren? In de coronamaatregelen is hierover niets geregeld waardoor wij van mening zijn dat de 'normale' regels die gelden bij het reguliere uitstel van betaling en de reguliere betalingsregeling van toepassing zijn.

In de fiscaliteit geldt het gesloten stelsel van rechtsmiddelen. Dit betekent dat alleen bezwaar en beroep ingesteld kan worden tegen een aanslag of een besluit waarvan in de wet is bepaald dat deze/dit voor bezwaar vatbaar is.^[12] In de Invorderingswet geldt in principe niet de rechtsbescherming van de Awb, en daarmee van de AWR, doordat de hoofdstukken 6 en 7 van de Awb niet van toepassing zijn verklaard.^[13] Dit betekent dat in beginsel enkel de weg naar de burgerlijke rechter open staat tegen beslissingen van de Ontvanger. Voor uitstel van betaling/betalingsregeling is in de Leidraad Invordering 2008 echter bepaald dat administratief beroep bij de directeur^[14] ingesteld kan worden als een belastingschuldige het niet eens is met een beschikking van de Ontvanger.^[15] Dit beroepschrift moet binnen 10 dagen ingediend worden bij de Ontvanger die de beschikking heeft genomen. Gedurende de behandeling van dit beroepschrift neemt de Ontvanger geen invorderingsmaatregelen alsof het uitstel is toegewezen. Dit kan anders zijn indien er aanwijzingen zijn dat de belangen van de Staat geschaad kunnen worden.

Op deze vormgeving van de rechtsbescherming in de Invorderingswet is zeker kritiek te leveren.^[16] Zo noemen wij bijvoorbeeld het administratief beroep bij de directeur. Dit betekent dat enkel een interne beroepsinstantie van de Belastingdienst zich buigt over de vraag of de beschikking van de Ontvanger, die werknemer is van diezelfde Belastingdienst, (on)terecht is. Dit zal naar onze mening voor velen voelen als 'Wij van WC-eend adviseren: WC-eend'. Ook als de directeur het beroepschrift behandelt zoals een onafhankelijke rechter zou doen, zal deze perceptie van een rechtzoekende hierin onzes inziens niet wijzigen.^[17] Wil de rechtzoekende toetsing door een onafhankelijke rechter, dan kan een beroep worden gedaan op de burgerlijke rechter. Deze route zal dikwijls door een belastingschuldige, die reeds in financiële problemen verkeert, slecht haalbaar zijn vanwege de hoge kosten die met name veroorzaakt worden door de verplichte procesvertegenwoordiging door een advocaat.^[18]

Het zou naar onze mening al een hele verbetering zijn als de rechtsbescherming in de Invorderingswet in overeenstemming met de AWR wordt gebracht. Oftewel, dat een rechtsingang mogelijk is bij de fiscale bestuursrechter in plaats van enkel toetsing door de directeur algemeen Belastingen en/of de burgerlijke rechter. Bij de Fiscale vereenvoudigingswet 2017^[19] is in het kader van uitstel van betaling (en kwijtschelding) hierin een grote stap gezet. In de parlementaire behandeling^[20] is namelijk aangegeven dat met deze wet slechts de fiscale rechter, oftewel de bestuursrechter bij de rechter, het gerechtshof

en de Hoge Raad, bevoegd worden met betrekking tot geschillen over onder andere uitstel van betaling van belastingen. Dit zou nader uitgewerkt worden in de Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990. De toevoeging van het 22^{ste} lid aan art. 25 IW 1990 zou hier de wettelijke grondslag voor bieden. Ten slotte is in de Fiscale vereenvoudigingswet 2017 bepaald dat (onder andere) deze wetswijziging bij Koninklijk Besluit in werking zal treden, waarbij het streven destijds was om deze wijziging per 1 januari 2019 in werking te laten treden.^[21] Deze latere inwerkingtreding werd in het bijzonder ingegeven door de noodzakelijke automatiseringssystemen. Tot op heden is deze wetswijziging helaas nog niet in werking getreden. Wij zien echter geen reden waarom de wetswijziging ten aanzien van de verbetering van de rechtsbescherming zo lang uitgesteld moet worden. Voor zover bij ons bekend hoeven namelijk niet alle wetswijzigingen ter stroomlijning van invorderingsregelgeving die aangenomen zijn in de Fiscale vereenvoudigingswet 2017 tegelijk in werking te treden.

Zoals eerder beschreven, zullen naar onze mening de 'normale' regels die gelden bij het reguliere uitstel van betaling en de reguliere betalingsregeling van toepassing zijn ingeval de Belastingdienst het bijzonder uitstel van betaling/de betalingsregeling intrekt. Om minder afhankelijk te zijn van de 'grillen' van een desbetreffende Ontvanger, hopen wij dat de reeds in de Fiscale vereenvoudigingswet 2017 aangenomen verbetering van de rechtsbescherming op zeer korte termijn in werking zal treden.

3.2 Vernietiging verzuimboete

Bij het corona-uitstel is, kort gezegd, bepaald dat indien een belastingschuld die betaald moet worden op aangifte, niet betaald kan worden én verzocht wordt om bijzonder uitstel van betaling, de verzuimboete wegens niet (tijdig) betalen van die belasting door de Ontvanger ambtshalve wordt vernietigd.^[22] Vanwege het geautomatiseerde proces, dat volgens de Belastingdienst niet is aan te passen, wordt ook als bijzonder uitstel van betaling is verkregen na iedere aangifte namelijk een naheffingsaanslag met een dergelijke verzuimboete opgelegd. In eerdere communicatie van de Belastingdienst is in dit kader aangegeven dat belastingplichtigen hiertegen geen bezwaarschrift hoefden in te dienen.

De vraag die bij ons opkomt is in hoeverre er sprake is van rechtsbescherming indien een Ontvanger, om welke reden dan ook, een opgelegde verzuimboete toch niet vernietigt? En ook als de Belastingdienst gebruik maakt van de bevoegdheid om bijzonder uitstel van betaling in te trekken, als de belangen van de Staat zich tegen (verder) uitstel verzetten of als niet (meer) wordt voldaan aan de geldende voorwaarden, welke gevolgen heeft dit voor de opgelegde verzuimboete? Wordt die boete nog altijd vernietigd of blijft die boete in stand omdat (mogelijk) geacht wordt dat nooit bijzonder uitstel van betaling is verkregen aangezien nu blijkt dat het onterecht is?

Wat ons betreft is het bijzonder dat de Staatssecretaris van Financiën in het Coronabesluit^[23] aangeeft dat de Ontvanger ervoor moet zorgen dat de opgelegde boete wordt vernietigd. De boete betreft namelijk een boete die volgt uit de AWR.^[24] Oftewel, deze boete is opgelegd door de inspecteur. Het zou dan, bezien vanuit de wetssystematiek, logischer geweest zijn als de inspecteur deze taak zou krijgen.

Aangezien deze boete is opgelegd op grond van de AWR, geldt hiervoor het gesloten stelsel van rechtsmiddelen zoals beschreven in onderdeel 3.1 hiervoor. Doordat deze boete bij voor bezwaar vatbare beschikking wordt opgelegd,^[25] staan hiertegen bezwaar en beroep open. Het bezwaarschrift dient echter wel binnen zes weken na dagtekening van de boetebeschikking ingediend te zijn. Als na verloop van die zes weken zou blijken dat de boete, om welke reden dan ook, toch niet wordt vernietigd, is deze rechtsingang gesloten voor een rechtzoekende. In deze situatie zou naar onze mening, helaas, enkel de rechtsgang naar de burgerlijke rechter openstaan. Indien de verzuimboete niet wordt vernietigd omdat het bijzonder uitstel van betaling wordt ingetrokken, zou deze beslissing onzes inziens (impliciet) vallen onder de beschikking van de Ontvanger waarmee dit uitstel wordt ingetrokken. In een dergelijke situatie zou een administratief beroep bij de directeur, zoals beschreven in onderdeel 3.1, ook een mogelijkheid zijn. Maar als de reeds in de Fiscale vereenvoudigingswet 2017 aangenomen verbetering van de rechtsbescherming in werking treedt, zou de belastingschuldige terecht kunnen bij de fiscale rechter.

3.3 Bestuurdersaansprakelijkheid

Bestuurders van vennootschappen kunnen aansprakelijk worden gesteld voor de niet-betaling van belastingsschulden^[26] van de vennootschap, indien en voor zover de niet-betaling is te wijten aan kennelijk onbehoorlijk bestuur.

Bestuurdersaansprakelijkheid wordt individueel toegepast, wat wil zeggen dat per bestuurder kan worden vastgesteld of sprake is van onbehoorlijk bestuur. De verdeling van de bewijslast is onder meer afhankelijk van de vraag of de vennootschap betalingsonmacht rechtsgeldig heeft gemeld.^[27]

De melding betalingsonmacht speelt dus een belangrijke rol bij de bestuurdersaansprakelijkheid. Voorafgaand aan de maatregelen die zijn getroffen in het kader van de coronapandemie, moet betalingsonmacht worden gemeld door middel van het invullen en insturen van de daarvoor bestemde formulieren. De termijn voor de melding bedraagt uiterlijk twee weken na de dag waarop de belastingschuld had moeten zijn voldaan, of, indien de betalingsonmacht ontstaat buiten de termijn waarbinnen verschuldigde belasting moest zijn afgedragen, binnen twee weken na het ontstaan van de betalingsonmacht. Naast de melding betalingsonmacht moet de vennootschap voor de schulden waarvoor betaling naar

verwachting uit zal blijven, separaat uitstel van betaling aanvragen.

Bij ontvangst van een melding betalingsonmacht beoordeelt de Ontvanger eerst of de melding tijdig en volledig is. Is de melding niet tijdig, dan is de melding niet rechtsgeldig en wordt binnen acht weken een beschikking afgegeven waarin wordt bekend gemaakt dat de melding niet rechtsgeldig is. Is de melding wel tijdig maar niet volledig, dan wordt om de ontbrekende informatie verzocht. Is de melding tijdig en volledig, dan pas wordt de melding inhoudelijk beoordeeld en wordt gekeken of de verstrekte informatie juist is en de oorza(a)k(en) niet tegenstrijdig is/zijn. Na inhoudelijke beoordeling kan een tijdige en volledige melding dus nog steeds niet rechtsgeldig worden verklaard. Zoals Sijbers^[28] eerder al opmerkte, is de beschikking voor de niet-tijdige melding betalingsonmacht niet heel praktisch ingegeven. Het is zeker niet ondenkbaar dat een melding namelijk ten aanzien van een specifieke periode of belastingschuld wellicht te laat is, maar ten aanzien van de volgende periode of belastingschuld dan wel degelijk op tijd is gedaan. Daarnaast vinden wij in dit specifieke geval de termijn van acht weken waarbinnen de Ontvanger een beschikking moet nemen, uitermate lang vergeleken met het belang van de belanghebbende. Beter zou zijn om de fases 1 en 2 samen te voegen en direct bij beschikking te beslissen of een melding betalingsonmacht tijdig, volledig en inhoudelijk rechtsgeldig is gedaan. In die beschikking kan dan ook worden opgenomen waarom een melding tijdig wordt geacht voor welke periode of belastingschuld, en voor welke periode of belastingschuld de melding te laat is gedaan.

Los van een beschikking rechtsgeldige melding betalingsonmacht kan de Ontvanger bestuurders van een lichaam dat in betalingsverzuim verkeert, aansprakelijk stellen voor bepaalde belastingschulden (zie hiervoor). De beschikking waarmee de Ontvanger dat doet, is eveneens voor bezwaar en beroep vatbaar. Bij een rechtsgeldige melding betalingsonmacht ligt de bewijslast voor (kennelijk) onbehoorlijk bestuur echter bij de Ontvanger en niet bij de bestuurder.

Gedurende de coronacrisis is ook de melding betalingsonmacht onderdeel geweest van versoepelingen. De staatssecretaris keurt goed^[29] dat het verzoek om bijzonder uitstel van betaling mede geldt als een tijdige melding betalingsonmacht. Bovendien wordt de melding rechtsgeldig geacht, tenzij achteraf blijkt dat de betalingsonmacht niet hoofdzakelijk verband houdt met de gevolgen van de coronacrisis. Wij pleiten er van harte voor dat deze versoepeling van de bestaande regeling ook gaat gelden voor 'normale' niet-coronagerelateerde situaties. Een ondernemer met betalingsproblemen kan zijn tijd beter besteden dan aan het invullen van een formulier voor reguliere melding betalingsonmacht, én een formulier om de betalingsonmacht ook bij de pensioenuitvoerder te melden, én een formulier waarmee om uitstel van betaling wordt verzocht. Een ondernemer met betalingsproblemen moet op een simpele manier zijn of haar hand op kunnen steken om een adempauze te kunnen krijgen en tegelijkertijd de persoonlijke belangen van bestuurders te beschermen. Dat lijkt ons des te meer van belang gelet op de sterke positie waarin de Ontvanger zich bevindt; niet alleen met betrekking tot het stellen van aansprakelijkheden, maar zeker ook met het oog op onder meer het bodem(voor)recht. Uiteraard hoort bij een verbetering van de positie van belastingschuldigen, wat ons betreft, óók dat misbruik wordt 'bestraft' – in die zin dat de rechtsgeldigheid van de melding dan alsnog wordt ingetrokken en invorderingsmaatregelen weer worden voortgezet. Een versoepeling mag mogelijk gemaakt worden voor ondernemers die 'vrijwillig inkeren' – dat wil zeggen, ondernemers die bij nader inzien niet in betalingsonmacht verkeerden en de betalingsverplichtingen alsnog (vrijwillig) willen hervatten. De capaciteit van de Ontvanger kan zich op deze manier meer richten op het aanpakken van échte invorderingsfraude en minder op de administratieve fases die nu bij een melding betalingsonmacht komen kijken.

3.4 Kwijtschelding

Ondanks alle maatregelen die tijdens de coronacrisis zijn getroffen in het kader van tegemoetkoming van ondernemers, kunnen zich uiteraard situaties voordoen waarin een ondernemer écht niet langer in staat is om aan zijn reguliere betalingsverplichtingen of een betalingsregeling te voldoen. Ten aanzien van deze uiterst schrijnende gevallen beschrijft art. 74 van de Leidraad Invordering 2008 een kwijtscheldingsfaciliteit. Ten aanzien van kwijtschelding zijn tijdens de coronacrisis geen bijzondere maatregelen getroffen. Weliswaar is een groot pakket aan maatregelen wél getroffen om ondernemers tegemoet te komen, maar toch verbaast het ons dat ten aanzien van kwijtschelding geen verdere versoepelingen zijn getroffen.

Een belastingschuld wordt namelijk slechts kwijtgescholden als ook andere schuldeisers (gedeeltelijke) kwijtschelding verlenen – de afspraken hieromtrent worden vastgelegd in een saneringsakkoord. In mei 2020 is een Wob-verzoek ingediend om informatie te delen over het beleid dat de Belastingdienst hanteert om toe te treden c.q. het aanvaarden van een saneringsakkoord van een schuldenaar. Op 1 juli 2020^[30] is op dit verzoek gereageerd met onder meer een kopie van de Instructie invordering en belastingdeurwaarders. Onder verwijzing naar de Leidraad Invordering en de Instructie invordering en belastingdeurwaarders is verder een checklist opgesteld alvorens tot een saneringsakkoord over te kunnen gaan. Uit deze checklist merken wij de volgende voorwaarden in het bijzonder op:

- Een onderneming moet na sanering levensvatbaar zijn, op basis van een prognose voor de komende 1 tot 2 jaar;
- Bij sanering dient de Belastingdienst het dubbele percentage te ontvangen ten opzichte van concurrente crediteuren, inclusief financiers;
- Het te betalen bedrag moet meer zijn dan bij zogenaamde 'normale invordering' (aansprakelijkstelling) verkregen

- zou kunnen worden;
- Tegen opgelegde aanslagen mag geen bezwaar of beroep lopen.

Ons zijn geen cijfers bekend van aantallen ondernemers die een succesvol saneringsakkoord hebben kunnen sluiten; en ook niet hoeveel daarvan één of meer concurrerende crediteuren hadden. De hierboven genoemde punten uit de checklist maken het naar onze mening ondernemers – in het bijzonder ondernemers die nog steeds hard worden getroffen door de coronacrisis, zoals de horeca en de entertainmentindustrie – buitenproportioneel en onnodig moeilijk.

In de praktijk lijkt de Belastingdienst nog wel eens af te wijken van één of meerdere van deze voorwaarden. Een voorbeeld lezen we in een uitspraak^[31] van Rechtbank Noord-Holland van 19 februari 2021. Daaruit blijkt dat de Belastingdienst akkoord ging met een finale kwijting van 21% van de belastingschulden tegenover 16% van de concurrente schuldeisers. Na de (tekstuele) wijzigingen van de Leidraad Invordering 2008 met ingang van 1 juli 2021 heeft de Belastingdienst ook (iets) meer vrijheid om van de standaard voorwaarden af te wijken. Wij hopen ten eerste dat de Belastingdienst hier in de toekomst ook (meer) gebruik van zal maken.

4 Aanbevelingen

Zoals uit voorgaande onderdelen blijkt, zijn ten aanzien van de rechtsbescherming in de Invorderingswet wat ons betreft zeker verbeterpunten aan te dragen.

Als de rechtsbescherming in de Invorderingswet zoals reeds is aangenomen in de Fiscale vereenvoudigingswet 2017 in overeenstemming met de AWR wordt gebracht, zal dit in onze ogen al een hele verbetering zijn. Hierdoor is namelijk voor beslissingen van de Ontvanger over uitstel van betaling en/of kwijtschelding een rechtsingang mogelijk bij de fiscale bestuursrechter in plaats van enkel toetsing door de directeur algemeen Belastingen en/of de burgerlijke rechter. Aangezien in onze ogen de 'normale' rechtsbeschermingsregels die gelden bij het reguliere uitstel van betaling en de reguliere betalingsregeling van toepassing zijn ingeval de Belastingdienst het bijzonder uitstel van betaling/de betalingsregeling intrekt, bevelen wij dan ook aan om de aangenomen wetswijziging die ziet op de verbetering van de rechtsbescherming bij onder andere uitstel van betaling, zo spoedig mogelijk in werking te laten treden.

Het zou voor de gehele rechtsbescherming in de Invorderingswet in onze ogen nog beter zijn als behalve voor beschikkingen van de Ontvanger inzake uitstel van betaling en/of kwijtschelding, ook voor alle andere beschikkingen van de Ontvanger dezelfde rechtsbescherming als in de AWR gaat gelden.

In het bijzonder ten aanzien van de melding betalingsonmacht zijn ten tijde van de coronacrisis enkele beperkte versoepelingen getroffen, die wat ons betreft mogen blijven. Het administratieve proces is geminimaliseerd en op die manier kan de Ontvanger zich focussen op de daadwerkelijke invorderingsfraude. Voor kwijtscheldingsbeleid zijn helaas geen bijzondere maatregelen getroffen in het kader van de coronacrisis. Gelet op de informatie die vorig jaar via een Wob-verzoek naar buiten is gekomen, menen wij dat het in het belang van de ondernemers is om ook hier versoepelingen – of beter gezegd – maatwerk mogelijk te kunnen maken. In de praktijk lijkt daar al zo nu en dan sprake van te zijn; wij pleiten ervoor om de Leidraad Invordering 2008 en/of het interne beleid van de Belastingdienst daar dan ook op aan te passen.

Voetnoten

[1]

Roxana Bos-Schepers is werkzaam bij Ernst & Young Belastingadviseurs LLP te Rotterdam en is aldaar werkzaam in familiebedrijvenpraktijk en geeft leiding aan de Tax Controversy groep.

[2]

Ilona van den Eijnde is werkzaam bij Ernst & Young Belastingadviseurs LLP in Rotterdam als douane- en btw-adviseur en lid van EY's Tax Controversy groep. Daarnaast is zij verbonden als wetenschappelijk docent aan de Erasmus Universiteit in Rotterdam.

[3]

Wij gaan in dit artikel verder niet in op de positie van VOF's en eenmanszaken.

[4]

Die verschuldigd is vanaf 1 mei 2020 door een onderneming die beschikt over een vergunning in de zin van art. 8 Wet belasting van personenauto's en motorrijwielen.

[5]

Er zijn aparte regelingen tot stand gebracht voor de energiebelasting en de opslag van duurzame energie- en klimaattransitie ten behoeve van afnemers van elektriciteit en aardgas. In dit artikel gaan wij hier niet op in.

[6]

De RVO heeft daarentegen wel aangifte gedaan tegen en beslag laten leggen op bezittingen van zeker 400 bedrijven die ervan worden verdacht

misbruik hebben gemaakt van onder meer de NOW-regeling en de TVL-regeling. Zie onder meer <https://nos.nl/artikel/2379707-beslaglegging-bij-400-bedrijven-om-misbruik-coronasteun> en <https://nos.nl/artikel/2334790-eerste-onterecht-uitgekeerde-coronasteun-al-teruggevorderd>.

[7]

Besluit van 28 juni 2021, nr. 2021-121258 (*Stcrt.* 2021, 33903), paragraaf 4.

[8]

Onder verwijzing naar onderdeel 2.2. vragen wij ons af of nog steeds kan worden gesproken van een tijdige melding in gevallen waarin een belastingplichtige voor langere tijd zowel heeft verzaakt om zijn verschuldigde belastingen te betalen als om uitstel van betaling aan te vragen. Uit het laatste besluit volgt dat deze belastingplichtigen toch worden ontzien op het moment dat zij vóór 1 oktober 2021 alsnog uitstel aanvragen, ook voor oudere belastingsschulden. De vraag is wat ons betreft dus of dit verlate verzoek om uitstel nog steeds automatisch zou moeten kwalificeren als tijdige melding betalingsonmacht. Gelet op overige coulances in de wetgeving zou het antwoord wat ons betreft positief moeten zijn, maar wij kunnen ons tegelijkertijd voorstellen dat de Belastingdienst wenst om daar in individuele gevallen van af te wijken – bijvoorbeeld in het geval van evident wanbestuur.

[9]

Het gaat uitsluitend om loonbelasting, btw, accijnzen, verbruiksbelasting, kansspelbelasting en milieubelastingen (t.w. opslag duurzame energie, energiebelasting, kolenbelasting, afvalstoffenbelasting en belasting op leidingwater).

[10]

Voor de verlenging wordt onderscheid gemaakt tussen verlenging voor een totale belastingsschuld die minder dan € 20.000 bedraagt, en voor een schuld die meer dan € 20.000 bedraagt. Bij een schuld die meer dan € 20.000 bedraagt is een verklaring van een (externe) derde-deskundige vereist, waaruit moet blijken dat de financiële problemen waar de belastingplichtige zich in bevindt, hoofdzakelijk zijn ontstaan door de coronacrisis. De verklaring moet ook een aannemelijke liquiditeitsprognose bevatten en de gegevens waarop deze prognose is gebaseerd, moeten worden toegelicht.

[11]

Besluit van 28 juni 2021, nr. 2021-121258 (*Stcrt.* 2021, 33903), paragraaf 3.5.

[12]

Art. 26 AWR. Dit artikel zorgt er tevens voor dat besluiten die niet bij wet voor bezwaar vatbaar zijn aangemerkt, door belanghebbende niet bij de algemene bestuursrechter voorgelegd kunnen worden. Zie ook De Bont, 'Praktische fiscale rechtsbescherming, alle fiscale geschillen uitsluitend bij de belastingrechter', *NtFR* 2021/1329.

[13]

Art. 1 lid 2 IW 1990. Overigens is na enig vereist zoekwerk te vinden dat voor specifieke beschikkingen de rechtsbescherming van de Awb en de AWR wel geldt, zoals bijvoorbeeld bijzondere vormen van uitstel voor conserverende aanslagen (art. 1a juncto 1b lid 2 Uitvoeringsregeling IW 1990).

[14]

Hiermee wordt bedoeld de algemeen directeur Belastingen.

[15]

Paragraaf 25.7 Leidraad Invordering 2008.

[16]

Zoals ook reeds vele voorgangers hebben gedaan, zoals o.a. Stevens, 'Machtspositie fiscus bij invordering', *FD* 11 juli 2021; De Bont, 'Praktische fiscale rechtsbescherming, alle fiscale geschillen uitsluitend bij de belastingrechter', *NtFR* 2021/1329; Piek, 'Kroniek invorderingsrecht', *TFB* 2021/17; Van Eijdsden, 'De rechtsbescherming van de (primaire) belastingsschuldige in de Invorderingswet 1990', *WFR* 2019/245.

[17]

Zie ook Van Eijdsden, 'De rechtsbescherming van de (primaire) belastingsschuldige in de Invorderingswet 1990', *WFR* 2019/245.

[18]

Zie ook o.a. De Bont, 'Praktische fiscale rechtsbescherming, alle fiscale geschillen uitsluitend bij de belastingrechter', *NtFR* 2021/1329 en Van Eijdsden, 'De rechtsbescherming van de (primaire) belastingsschuldige in de Invorderingswet 1990', *WFR* 2019/245.

[19]

Stb. 2016, 546.

[20]

Memorie van toelichting, [Kamerstukken II 34554, nr. 3](#), p. 5, 6 en 48.

[21]

Memorie van toelichting, [Kamerstukken II 34554, nr. 3](#), p. 8.

[22]

Besluit van 28 juni 2021, nr. 2021-121258 (*Stcrt.* 2021, 33903), paragraaf 4.

[23]

Besluit van 28 juni 2021, nr. 2021-121258 (*Stcrt.* 2021, 33903).

[\[24\]](#)

Namelijk art. 67c AWR.

[\[25\]](#)

Art. 67g AWR.

[\[26\]](#)

Het gaat om schulden loonbelasting, omzetbelasting, accijns, verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken, milieubelastingen en kansspelbelasting.

[\[27\]](#)

Paragraaf 36.6.1 Leidraad Invordering 2008.

[\[28\]](#)

F.H.H. Sijbers, 'De melding betalingsonmacht, valkuilen en mogelijkheden', *MBB* 2005/4, p. 137 e.v.

[\[29\]](#)

Besluit van 28 juni 2021, nr. 2021-121258 (*Stcrt.* 2021, 33903), onderdeel 3.3.3.

[\[30\]](#)

Brief van 1 juli 2020, kenmerk 2020-0000121074, te raadplegen via <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/wob-verzoeken/2020/07/01/besluit-wob-verzoek-saneringsakkoord>.

[\[31\]](#)

Rb. Noord-Holland 19 februari 2021, nr. 312556 RK HO 21-65 en nr. 312534 RK HO 21-62, ECLI:NL:RBNHO:2021:1398.