Belastingdienst

Instructie Invordering en Belastingdeurwaarders (IIB)

Supplement 82 – februari 2025

Colofon
Deze instructie is een uitgave van:

Belastingdienst / Activiteitengroep Inning en Betalingsverkeer

Inhoudsopgave

1 Inleiding achtergrondinformatie 40
1.1 Verantwoording 40
1.2 Mandatering invorderaar 40
1.3 Reikwijdte Invorderingswet 41
1.4 Invordering van Toeslagen 42
1.5 Awb, Abbb en invordering 42
1.5.1 Marginale toetsing (artikel 1.1.5 LI 2008) 43
1.5.1.1 Beoordeling van het marginale toetsingsverzoek 43
1.5.1.2 Wanneer geen marginale toetsing? 44
1.5.1.3 Gevolgen marginale toetsing - algemeen 44
1.5.1.4 Gevolgen marginale toetsing - vergrijpboetes 45
1.6 Invorderingsbeleid Belastingdienst 45
1.7 Toestemming ministerie bij invorderingsmaatregelen 45
1.8 Datum binnenkomst bescheiden 45
1.9 Invordering bestuurlijke boetes 46
1.10 Verklaring betalingsgedrag nakoming fiscale verplichtingen 46
1.11 Legalisatie van documenten van de Belastingdienst 47
1.12 Huwelijk en geregistreerd partnerschap 48
1.12.1 Huwelijk/geregistreerd partnerschap en gemeenschap 48
1.12.2 Huwelijkse voorwaarden 48
1.12.3 Aansprakelijkheid echtgenoten 48
1.12.4 Verhaal op echtgenoten 49
1.12.5 Beslag en huwelijk 50
1.12.6 Vordering en huwelijk 52

2 Werkzaamheden belastingdeurwaarders BDW 54
2.1 Plaats en taak 54
2.2 Handelingen vastleggen in authentieke akte 55
2.3 Optreden in de praktijk 55
2.4 Oog- en oorfunctie 56
2.5 Taakuitoefening 57
2.6 Invordering bij personen met diplomatieke status 57

3 Onderzoek BDW 58
3.1 Opvragen gegevens openbare instellingen 58
3.1.1 Opvragen gegevens Kadaster en registers 58
3.1.2 Opvragen gegevens Kamer van Koophandel 58
3.2 Opvragen gegevens bij belastingschuldige, aansprakelijkgestelde of derde 59

4 Toeslagen terugvorderen 60
4.1 Toeslagen en Awb 61
4.2 Terugvorderingsbeleid voor terugvorderingsbeschikkingen toeslagen 61
4.3 Verschil behandeling belastingschuld en toeslagschuld 62
4.4 Verzenden terugvorderingsbeschikking toeslagen 62
4.4.1 Onbestelbare terugvorderingsbeschikking toeslagen 62
4.5 Betalingstermijn en terugvorderingsbeschikking toeslagen 63
4.6 TOR-posten en terugvorderingsbeschikking toeslagen 63
4.7 Betalingsherinnering en terugvorderingsbeschikking toeslagen 63
4.8 Aanmaning en terugvorderingsbeschikking toeslagen 63

4.9 Dwangbevel en tenuitvoerlegging terugvorderingsbeschikking toeslagen 63
4.10 Beslag op roerende zaken en terugvorderingsbeschikking toeslagen 64
4.10.1 Verzet tegen tenuitvoerlegging en terugvorderingsbeschikking toeslagen 64
4.11 Onttrekking aan het beslag en terugvorderingsbeschikking toeslagen 64
4.12 Bodemrecht en terugvorderingsbeschikking toeslagen 64
4.13 Beslag onroerende zaken en terugvorderingsbeschikking toeslagen 65
4.14 Vordering en terugvorderingsbeschikking toeslagen 65
4.14.1 Vordering faillissement en WSNP en terugvorderingsbeschikking toeslagen 65
4.15 Beslag onder Dienst Toeslagen 66
4.15.1 Uitzonderingen op beslag en terugvorderingsbeschikking toeslagen 66
4.15.2 Beslag onder ontvanger en terugvorderingsbeschikking toeslagen 66
4.15.3 Informatieverzoek gerechtsdeurwaarder en terugvorderingsbeschikking toeslagen 66
4.15.4 Specificatieverplichting en terugvorderingsbeschikking toeslagen 67
4.15.5 Bestaande- en toekomstige vorderingen en terugvorderingsbeschikking toeslagen 67
4.15.6 Verhaal op echtgenoot en terugvorderingsbeschikking toeslagen 67
4.15.7 Gemeenschap van goederen en terugvorderingsbeschikking toeslagen 68
4.15.8 Verklaren na beslaglegging en terugvorderingsbeschikking toeslagen 68
4.15.9 Informatieverzoek van gerechtsdeurwaarder en terugvorderingsbeschikking toeslagen 68
4.16 Uitbetalen toeslag na beslag 69
4.17 Beslag op schepen en terugvorderingsbeschikking toeslagen 69
4.18 Beslag op effecten en terugvorderingsbeschikking toeslagen 70
4.19 Lijfsdwang en terugvorderingsbeschikking toeslagen 70
4.20 Executieverkoop en terugvorderingsbeschikking toeslagen 70
4.21 Verrekening en terugvorderingsbeschikking toeslagen 70
4.21.1 Verrekening/besluit en terugvorderingsbeschikking toeslagen 71
4.21.2 Verrekening binnen toeslagen 71
4.21.3 Verrekening inkomstenbelasting en terugvorderingsbeschikking 72
4.21.4 Verrekening en opeisbaarheid en terugvorderingsbeschikking toeslagen 72
4.21.5 Verrekening en derdenbeslag en terugvorderingsbeschikking toeslagen 72
4.21.6 Verrekening en uitstel van betaling en terugvorderingsbeschikking 72
4.21.7 Verrekening en faillissement/WSNP en terugvorderingsbeschikking toeslagen 72
4.21.8 Verrekening en beslagvrije voet en terugvorderingsbeschikking 73
4.22 Verjaring en terugvorderingsbeschikking toeslagen 73
4.23 Uitstel van betaling en terugvorderingsbeschikking toeslagen 73
4.23.1 Uitstel na verzoekschrift of klacht 73
4.23.2 Terugbetalen van een terugvorderingsbeschikking Toeslagen 74
4.23.3 Standaardbetalingsregeling Toeslagen (CBT) 74
4.23.4 Betalingsregeling en betalingscapaciteit en terugvorderingsbeschikking toeslagen 75
4.23.5 Uitstel terugvorderingsbeschikking toeslagen na uitstel belastingaanslag 76
4.24 Kwijtschelding en terugvorderingsbeschikking toeslagen 76
4.24.1 Niet verder bemoeilijken en terugvorderingsbeschikking toeslagen 77
4.24.2 Sanering en terugvorderingsbeschikking toeslagen 77
4.25 Rente en terugvorderingsbeschikking toeslagen 77
4.25.1 Invorderingsrente en terugvorderingsbeschikking toeslagen 77

4.25.2 Belastingrente en terugvorderingsbeschikking toeslagen 78
4.26 Bezwaar- en beroepschrift en terugvorderings beschikking toeslagen 78
4.26.1 Bezwaarschrift en ontvanger en terugvorderingsbeschikking toeslagen 78
4.26.2 Bezwaarschrift beoordelen en terugvorderingsbeschikking toeslagen 78
4.26.3 Bezwaarschrift en uitstelvoorwaarden en terugvorderingsbeschikking toeslagen 79
4.26.4 Bezwaarschrift en CBT en terugvorderingsbeschikking toeslagen 79
4.26.5 Bezwaarschrift en invorderingsrente en terugvorderingsbeschikking toeslagen 80
4.26.6 Bezwaarschrift en aansprakelijkgestelde en terugvorderingsbeschikking toeslagen 80
4.27 Aansprakelijkheid partner en terugvorderingsbeschikking toeslagen 80
4.28 Faillissement en terugvorderingsbeschikking toeslagen 80
4.29 WSNP en terugvorderingsbeschikking toeslagen 82
4.29.1 WSNP en uit te betalen bedragen en terugvorderingsbeschikking toeslagen 82
4.29.2 WSNP en betalingsregeling en terugvorderingsbeschikking toeslagen 82
4.29.3 Akkoord en terugvorderingsbeschikking toeslagen 82
4.30 MSNP en terugvorderingsbeschikking toeslagen 83
4.31 Paspoortsignalering en terugvorderingsbeschikking toeslagen 83
4.32 Procedures Rijksadvocaat en terugvorderingsbeschikking toeslagen 83
4.33 Versnelde invordering Toeslagen BDW 84

5 Het aanslagbiljet 85
5.1 Geautomatiseerd aanslagbiljet 85
5.2 Penaanslag 85
5.2.1 Foutsituaties voor verzending 85
5.2.2 Foutsituaties na verzending 86
5.3 Versturen/uitreiken aanslagbiljet 86
5.3.1 Versturen aan derden 89
5.3.2 Een rechtspersoon is (vermoedelijk) opgehouden te bestaan 89
5.4 Aanslagbiljet onbestelbaar retour 90
5.4.1 Nieuw adres bekend 91
5.4.2 Geen nieuw adres bekend 91
5.4.3 Ander feitelijk adres 91
5.5 Opnieuw verzenden met nieuwe dagtekening 91
5.6 Duplicaat aanslagbiljet verstrekken 92
5.7 Aanslag motorrijtuigenbelasting 92

6 Aanslag tot behoud van rechten 94
6.1 Aanslag tot behoud van rechten opleggen 94
6.2 Aanslag tot behoud van rechten en uitstel van betaling 94
6.3 Werkwijze bij aanslag tot behoud van rechten 94

7 Verzuimboete bij niet nakomen betalingsverplichting bij aanslagbelastingen 96

8 Overlijden belastingschuldige 98
8.1 Informatie over de nalatenschap 98
8.2 Recht van beraad 99
8.3 Indienen vorderingen op de nalatenschap 99
8.3.1 Bestuurlijke boetes 99
8.4 Behoud van goederen 100
8.5 Verwerpen van de nalatenschap 100
8.6 Zuiver aanvaarden nalatenschap 100

8.6.1 Nalatenschap nog niet verdeeld 100
8.6.2 Nalatenschap verdeeld 100
8.7 Aanvaarden nalatenschap onder voorrecht van boedelbeschrijving 101
8.7.1 Nalatenschap nog niet verdeeld 101
8.7.2 Nalatenschap verdeeld 101
8.8 De rechtbank benoemt een vereffenaar 101
8.8.1 Nalatenschap nog niet verdeeld 101
8.8.2 Nalatenschap verdeeld 102
8.8.3 Nalatenschap zuiver aanvaard 102
8.8.4 Nalatenschap en kwijtschelding 102
8.8.5 Nalatenschap aanvaard onder voorrecht van boedelbeschrijving 102

9 Invordering voor derden 103
9.1 Soorten invorderingsopdrachten 103
9.2 Wettelijk kader invordering derden 103
9.3 Rol coördinerend kantoor 105

10 Betaling en afboeking 106
10.1 Automatische incasso/stornering 107
10.2 Contante betaling 107
10.3 Overschrijvingsformulier 107
10.4 Elektronische betaling 108
10.5 Tijdigheid betaling 108
10.6 Tijdstip van betaling 108
10.7 Afboeking op kosten 108
10.8 Afboeking op rente 109
10.9 Afboeking op aanslag 109
10.10 Executoriale verkoop 110
10.11 WSNP en faillissement 110
10.12 Afboeking op boete 111
10.13 Aansprakelijkheidsschuld 111
10.14 Gerichte betalingen 111
10.15 Ongerichte betalingen 111
10.16 Kwitantie en kennisgeving afboeking 112
10.17 Uitbetalen van belastingen en toeslagen 112

11 Innen van bedragen op kwitantie BDW 115
11.1 Opmaken van een kwitantie 115
11.2 Afdracht van ontvangen gelden 115
11.3 Opmaken van een borderel 115

12 Verrekenen 117
12.1 Wettelijk kader verrekenen 118
12.1.1 Verrekenen van overige uit te betalen bedragen 119
12.2 Verrekeningsbeschikking 119
12.3 Tijdstip verrekenen voor berekenen invorderingsrente en kosten 119
12.4 Verrekenen invoer- en uitvoerrechten 119
12.5 Verrekenen restituties productschap 120
12.6 Verjaring verrekeningsrecht 120
12.6.1 Vanaf welke datum verrekenen? 120
12.6.2 Belastingaanslagen 120
12.6.3 Vorderingen UWV 121
12.6.4 Invorderingsopdrachten derden 121
12.7 Verzoek verrekening met eigen schuld of afboeking op schuld van een derde 121

12.8 Verrekening betwiste belastingschuld 121
12.9 Verrekenen bij uitstel van betaling 121
12.10 Verrekenen bij kwijtschelding en geen invorderingsmaatregelen 122
12.11 Verrekenen bij echtgenoten/geregistreerde partners 122
12.12 Verrekenen bij voorlopige teruggaven 122
12.13 Verrekenen bij aansprakelijkgestelden 123
12.14 Verrekening conserverende belastingaanslag 123
12.15 Verrekening bij cessie en verpanding 124
12.15.1 Behandeling verzoek instemming met cessie/verpanding 125
12.15.2 Rechtsgeldigheid cessie 125
12.15.3 Cessie toekomstige vordering 126
12.15.4 Bepaalbaarheid bij cessie 126
12.15.5 Verrekenbare schuld bij cessie 126
12.15.6 Openbare verpanding teruggaaf 127
12.15.7 Verpanding toekomstige teruggaaf 127
12.15.8 Bepaalbaarheid verpanding 127
12.15.9 Verrekenbare schuld bij verpanding 128
12.15.10 Uitbetaling bij cessie verpanding 128
12.15.11 Beroep bij afwijzing verzoek cessie/verpanding 128
12.15.12 Beroep bij ontijdige beslissing verzoek cessie/verpanding 129
12.15.13 Civielrechtelijk beroep bij afwijzing verzoek cessie/verpanding 129
12.16 Bijzondere verrekeningsmogelijkheden 130
12.16.1 Verzoek verrekening LB of OB met verwachte OB-teruggave 130
12.16.2 Toetsvoorwaarden inspecteur 131
12.16.3 Handelingen ontvanger bij verrekening 132
12.16.4 Verrekening bij fiscale eenheid VPB 132
12.16.5 Verrekening bij fiscale eenheid OB 133
12.16.6 Verrekening voorschot carry-back 133
12.16.7 Verrekening in faillissement 134
12.16.8 Verrekening in surceance 136
12.16.9 Verrekening in faillissement (schematisch weergegeven) 136

13 TOR-posten 137
13.1 Bij TOR-post betrokken kantoren 138
13.2 Ontstaan onjuiste uitbetaling 138
13.2.1 Melding door niet-rechthebbende 139
13.2.2 Melding door rechthebbende 139
13.2.3 Niet overgemaakt door B/CAP 139
13.2.4 Overschrijving is geweigerd 140
13.2.5 Overschrijving is niet geweigerd 140
13.2.6 Ontstaan onjuiste afboeking 140
13.2.7 Onderzoek afboeking 140
13.3 Verwijtbaarheid foutieve uitbetaling 141
13.3.1 Aanwijzen rekening voor uitbetaling 141
13.3.2 Onderzoek ontvangstbevoegdheid derde 141
13.3.3 Briefnummer BRG heeft waarde 9999999 142
13.3.4 Briefnummer BRG heeft andere waarde dan 9999999 142
13.3.5 Rekeningnummer niet ontleend aan BRG 142
13.3.6 Uitbetalingsfout van rechthebbende 142
13.3.7 Uitbetalingsfout van de Belastingdienst 143
13.4 Uitbetaling op rechtsgeldig uitgesloten rekeningnummer 143
13.4.1 Belastingschuldige betaalt bedrag terug 144
13.4.2 Belastingschuldige betaalt bedrag niet terug 144
13.5 Betaling belastingschuldige afgeboekt op belastingschuld van hemzelf 144

13.6 Betaling belastingschuldige afgeboekt op bestaande belastingschuld van een ander 145
13.6.1 Informeren niet-rechthebbende 145
13.7 Betaling belastingschuldige afgeboekt op niet bestaande belastingschuld ander 145
13.8 Terugvorderen bij niet-rechthebbende 146
13.8.1 Niet-rechthebbende reageert niet 146
13.8.2 Civiele procedure tegen niet-rechthebbende 147
13.8.3 Niet-rechthebbende wil in termijnen betalen 147

14 Vervolgingskosten 148
14.1 Soorten vervolgingskosten 148
14.2 Aanmaningskosten 149
14.3 Betekeningskosten dwangbevel 149
14.4 Maximale betekeningskosten dwangbevel 149
14.5 Executiekosten 149
14.5.1 Executiekosten belastingschuldige 149
14.5.2 Executiekosten derden 150
14.6 Niet in rekening brengen vervolgingskosten 150
14.7 Niet verschuldigde/te verminderen kosten 150
14.8 Vermindering vervolgingskosten bij niet-verwijtbaarheid 151
14.9 Vervolgingskosten bij versnelde invordering 152
14.10 Geen kwijtschelding van vervolgingskosten 152
14.11 Verjaring vervolgingskosten 152
14.12 Aansprakelijkgestelden 152
14.13 Bezwaar en beroep 153
14.14 Geen schorsing of stuiting door bezwaar of beroep 153
14.15 Verzet bij rechter 153

15 Vervolgingskosten BDW 154
15.1 Betekeningskosten 154
15.2 Executie- en overige kosten bepalen 154
15.3 Kosten versnelde invordering 155
15.4 Kosten van derden 156
15.5 Niet in rekening brengen 156

16 Rente 157
16.1 Invorderingsrente 157
16.1.1 Vaststellen rentepercentage 158
16.1.2 Vaststellingsovereenkomst invorderingsrente 158
16.1.3 Periode berekening invorderingsrente 158
16.1.4 Geen of minder invorderingsrente rekenen 159
16.1.5 Invorderingsbedragen tot en met €23 160
16.1.6 Invorderingsrente bij faillissement 160
16.1.7 Invorderingsrente bij WSNP 160
16.1.8 Uitstelfaciliteit successierecht of erfbelasting en schenkingsrecht of schenkbelasting 160
16.1.9 Conserverende aanslag pensioen- of lijfrenteaanspraak 160
16.1.10 Conserverende aanslag kapitaalverzekering eigen woning 161
16.1.11 Conserverende aanslag bij vervreemdingsvoorstel uit aanmerkelijk belang 161
16.1.12 Conserverende aanslag inkomstenbelasting bij overlijden 161
16.1.13 Conserverende aanslag successierecht of erfbelasting en schenkingsrecht of schenkbelasting bij bedrijfsopvolging 161
16.1.14 Uitstel vervreemding aanmerkelijk belang aandelen in familiesfeer 161

16.1.15 Invorderingsrente bij versnelde invordering 162
16.1.16 Toekennen nieuwe dagtekening 162
16.1.17 Niet-verwijtbaar te late betaling 162
16.1.18 Verzuim Belastingdienst 162
16.1.19 Invorderingsrente bij kwijtschelding en buiten invordering laten belastingschuld 163
16.1.20 Invorderingsrente bij vermindering/verrekening 163
16.1.21 Vergoeden invorderingsrente tot 1 januari 163
16.1.22 Vergoeden invorderingsrente na 1 januari 2013 164
16.1.23 Overgangsregeling renteberekening 164
16.1.24 Invorderingsrente vergoeden bij middeling 165
16.1.25 Invorderingsrente vaststellen bij beschikking 165
16.1.26 Bezwaarschrift invorderingsrente 165
16.1.27 Percentages invorderingsrente 166
16.2 Wettelijke rente 166
16.2.1 Vaststelling percentage 166
16.2.2 Belastingmiddelen waarop de wettelijke rente wordt toegepast 166
16.2.3 Periode/berekening wettelijke rente 166
16.2.4 Percentages wettelijke rente 167
16.3 Irimierente 167
16.3.1 Wanneer is sprake van "belasting in strijd met het Unierecht geheven"? 167
16.3.2 Kan recht op invorderingsrente bestaan als er een vaststellingsovereenkomst (VSO) is gesloten? 168
16.3.3 Wanneer is sprake van 'in strijd met het Unierecht toegepaste heffingen' bij voldoening op aangifte? 168
16.3.4 Wanneer is sprake van 'in strijd met het Unierecht toegepaste heffingen' bij naheffingsaanslagen? 168
16.3.5 Kan bij ambtshalve vermindering of teruggaaf sprake zijn van recht op een rentevergoeding? 169
16.3.6 Over welk bedrag moet een rentevergoeding betaald worden? 169
16.3.7 Welk percentage invorderingsrente moet worden vergoed? 169
16.3.8 Periodeberekening invorderingsrente 169

17 Schadevergoeding en coulancerente 170
17.1 Behandelaar verzoek schadevergoeding 170
17.2 Behandeling verzoek schadevergoeding 171
17.3 Beoordeling verzoek schadevergoeding 171
17.3.1 Aantoonbaarheid schade 172
17.3.2 Verwijtbaarheid schade 172
17.3.3 Aanwijsbaarheid schade 172
17.3.4 Oorzakelijk verband schade 173
17.3.5 Gedeelde schuld schade 173
17.3.6 Poging beperking schade 173
17.3.7 Schade als handelsrisico 173
17.4 Beslissen op verzoek om schadevergoeding 173
17.5 Behandelaar vergoeding coulancerente 174
17.6 Beslissen vergoeding coulancerente 174

18 Uitbetaling vergoedingen 175
18.1 Schadevergoeding 175
18.2 Kostenvergoeding 176
18.3 Vergoeding voor het doen van aangifte van faillissementsfraude 176
18.4 Proceskostenvergoeding 176
18.5 Rentevergoeding 177

18.6 Vergoeding aan derden voor kosten die de belastingschuld verhogen, zoals advertentiekosten, breekkosten en sleepkosten 177
18.7 Vergoeding voor kosten die de belastingschuld niet verhogen, zoals het afvoeren van zaken die de rijksbieder heeft aangekocht 177
18.8 Vergoeding voor een proceskostengarantie 178
18.9 Vergoeding op grond van de Wet dwangsom en beroep bij niet tijdig beslissen 178

19 Versnelde invordering 180
19.1 Wanneer toepassen? 180
19.1.1 Versnelde invordering bij faillissement 181
19.1.2 Versnelde invordering bij WSNP 181
19.1.3 Versnelde invordering bij geen vaste woonplaats 181
19.1.4 Versnelde invordering bij eerder beslag voor belastingschuld 182
19.1.5 Verdedigingsbeginsel en versnelde invordering 182
19.2 Uitgezonderde aanslagen 182
19.3 Vorderingen van derden versnelde invordering 182
19.4 Tenuitvoerlegging versnelde invordering 183
19.5 Bekendmaking versnelde invordering 183
19.6 Verzet tegen versnelde invordering 184
19.7 Invorderingsrente bij versnelde invordering 184
19.8 Vervolgingskosten bij versnelde invordering 185
19.9 Versnelde invordering bij uitstel van betaling 185
19.10 Informatieverstrekking bij versnelde invordering 185
19.11 Conservatoir beslag en versnelde invordering 185

20 Versnelde invordering BDW 187
20.1 In welke situaties? 187
20.2 Reden bekendmaken 187
20.2.1 Nog geen aanslagbiljet verstuurd/uitgereikt 188
20.2.2 Aanslagbiljet vóór vervaldag 188
20.2.3 Dwangbevel betekend, tweedagentermijn nog niet verstreken 188
20.2.4 Tweedagentermijn nog niet verstreken 189

21 Betalingsherinnering 190
21.1 Soort schuld 190

22 Aanmaning 191
22.1 Aanmaning verzenden 191
22.1.1 Betaling vóór verzending 191
22.1.2 Betaling na verzending 192
22.2 Aanmaningkosten 192
22.3 Wanneer geen aanmaning 192
22.4 Tijdstip verzending aanmaning 192
22.4.1 Betalingstermijn aanslag 192
22.4.2 Tijdstip vervolging vaststellen 193
22.4.3 Tijdstip vervolging bestuurlijke boete vaststellen 194
22.4.4 Berekenen betalingsachterstand bij termijnbetaling 194
22.4.5 Geringe betalingsachterstand 195
22.5 Toezendadres 195
22.5.1 Tenaamstelling 195
22.5.2 Onterechte verzending aanmaning 196
22.5.3 Terugontvangen aanmaning 196
22.5.4 Opnieuw verzenden aanmaning 197
22.5.5 Duplicaat aanmaning 197

22.5.6 Bezwaar tegen aanmaningskosten 197
22.6 Verzet tegen aanmaning 197

23 Dwangbevel 199
23.1 Bevelschrift tot betaling 199
23.2 Wanneer een dwangbevel 199
23.3 Ontvanger dwangbevel 200
23.3.1 Bijzondere gevallen uitvaardigen dwangbevel 200
23.4 Ondertekening dwangbevel 200
23.5 Dwangbevel is executoriale titel 201
23.6 Gegevens 201
23.7 Adressering dwangbevel 202
23.8 Betekening dwangbevel 202
23.9 Betekening per post 203
23.9.1 Betekeningsdatum per post 203
23.10 Niet per post betekenen 204
23.11 Betekening door deurwaarder 205
23.11.1 Competente deurwaarder 205
23.11.2 Afhandelen betekening dwangbevel 206
23.11.3 Afhandelen niet-betekening dwangbevel 206
23.12 Bezwaar en beroep kosten dwangbevel 207
23.13 Verzet tegen dwangbevel 207

24 Tenuitvoerlegging dwangbevel BDW 208
24.1 Termijndwangbevel 208
24.2 Verklaring van onvermogen 209
24.3 Afzien van tenuitvoerlegging 209

25 Betekenen BDW 210
25.1 Voorbeelden van te betekenen stukken 210
25.2 Dwangbevel betekenen 211
25.3 Dwangbevel is niet te betekenen 212
25.4 Invullen akte van betekening 212
25.5 Afschriften achterlaten 213
25.6 Betekenen op zondagen, feestdagen en ongebruikelijke tijdstippen 213
25.7 Betekenen aan natuurlijke personen 214
25.7.1 Betekenen aan de natuurlijke persoon zelf 214
25.7.2 Betekenen aan huisgenoten 214
25.7.3 Betekenen aan andere personen 215
25.7.4 Niemand aangetroffen 215
25.7.5 Zakelijke aangelegenheden 215
25.7.6 Betekenen aan een persoon in het buitenland 216
25.7.7 Woon- of verblijfplaats onbekend 217
25.7.8 Betekenen aan een minderjarige of een curandus 217
25.7.9 Betekenen in geval van beschermingsbewind 217
25.7.10 Betekenen aan een persoon met een geestelijke stoornis 218
25.7.11 Betekenen aan een gedetineerde 218
25.7.12 Ambassadepersoneel 218
25.7.13 Diplomatieke status 218
25.7.14 Betekenen aan erfgenamen 219
25.7.15 Betekenen aan binnenschippers 219
25.7.16 Betekenen aan een publiekrechtelijk persoon 219
25.7.17 Betekenen aan de Staat 219
25.7.18 Betekenen aan lokale overheden 220

25.7.19 Betekenen aan een privaatrechtelijke rechtspersoon of kerkgenootschap 220
25.7.20 Betekenen aan een vof, cv of maatschap 220
25.7.21 Betekenen aan een fiscale eenheid 221
25.7.22 Betekenen aan een onder bewind gestelde 221
25.8 Successierecht of erfbelasting 221

26 Vordering 222
26.1 Toepassing vordering 222
26.1.1 Vordering en de huwelijksgemeenschap 222
26.2 Vorderingsprocedure 223
26.2.1 Vordering en vooraankondiging 223
26.2.2 Vordering en bewaken afdracht 223
26.2.3 Vordering en wijzigen openstaand bedrag 224
26.2.4 Vordering en restbedrag 224
26.2.5 Vrijwaring derde 224
26.2.6 Vordering en beëindiging 224
26.2.7 Vordering intrekken bij faillissement 224
26.3 Vordering en gevolgen niet voldoen aan vordering 224
26.4 Vordering en vermindering of vernietiging belastingaanslag 225
26.5 Vordering en te veel betaald 225
26.6 Vordering en onverschuldigde betaling 225
26.7 Vordering en samenloop derdenbeslag 225
26.8 Vordering en overlijden belastingschuldige na vordering 226
26.9 Vordering en verrekening (na betekening) van de vordering 226
26.10 Vordering en cessie 227
26.11 Vordering en later verzoek uitstel van betaling 227
26.12 Vordering en verzet 228
26.13 Vordering en loonvordering 228
26.13.1 Vordering en vormvoorschriften loonvordering 228
26.13.2 Vordering en loon of uitkering vatbaar voor beslag 229
26.13.2.1 Vordering en zorgbonus corona 230
26.13.3 Vordering en nabetalingen 230
26.14 Vordering en beslagvrije voet 230
26.14.1 Vordering en notoir slechte betaler 231
26.14.2 Vordering en leefsituatie 231
26.14.3 Vordering en berekening beslagvrije voet 231
26.14.4 Vordering en minimum en maximum beslagvrije voet 232
26.14.5 Aanpassing BVV bij beslag op huur-, zorgtoeslag of kindgebonden budget 232
26.14.6 Vordering en bijzondere situaties beslagvrije voet 233
26.14.6.1 Vordering en toepassing BVV bij AOW-gerechtigden 233
26.14.7 Vordering en beslagvrije voet woonkosten 233
26.14.8 Vordering en beslagvrije voet privégebruik vervoersmiddel 234
26.14.9 De hardheidsclausule via de kantonrechter 235
26.14.10 De coördinerende deurwaarder 235
26.14.11 Vordering en woonplaats in buitenland/onbekende woon- of verblijfplaats 235
26.14.12 Periodieke uitkering zonder beslagvrije voet 236
26.14.13 Vordering en verblijf in een inrichting, een verpleeg- of verzorghuis 236
26.14.14 Vordering en woonplaats in buitenland/onbekende woon- of verblijfplaats 236
26.14.15 Vordering en beslagvrije voet huur en pacht 237
26.14.16 Vordering en aantasting beslagvrije voet 238

26.15 Vordering houders van penningen 239
26.15.1 Vordering en voorbeelden derden als penninghouder 239
26.15.2 Vordering en voorbeelden derden als gewone schuldenaars 240
26.16 Vordering bij faillissement/wsnp 240
26.16.1 Vordering en aandachtspunten en buitenlandse procedure 241
26.16.2 Vorderingen en soorten schulden in faillissement 242
26.16.3 Vordering en boedelschuld in faillissement 243
26.16.4 Aanmelden ter verificatie en boedelschuld in WSNP 244
26.16.5 Vordering en invorderingsrente 246
26.16.6 Vordering en ontvangstbevestiging 246
26.16.7 Vordering en beoordeling vordering door curator/bewindvoerder 246
26.16.8 Vordering en openstaand bedrag 246
26.16.9 Vordering en Breed Moratorium 247
26.17 Overheidsvordering 247
26.17.1 Vordering en energietoeslag 249
26.18 De betalingsvordering 249
26.18.1 De reikwijdte van de betalingsvordering 249
26.18.2 De betalingsvordering en het klassiek derdenbeslag 250
26.18.3 De betalingsvordering en uitvoering 250
26.18.3.1 Betalingsvordering en energietoeslag 253
26.19 De vordering onder andere schuldenaren 254

27 Hernieuwd bevel tot betaling 255
27.1 Betekening hernieuwd bevel tot betaling 256
27.2 Kosten betekening hernieuwd bevel tot betaling 256
27.3 Betekening hernieuwd bevel tot betaling bij niet thuis treffen 256
27.4 Versnelde invordering na hernieuwd bevel tot betaling 256

28 Hernieuwd bevel tot betaling BDW 258
28.1 Achterlaten van een gesloten envelop 258
28.2 Betekenen tijdens ANPR-acties 258

29 Bescheiden uitreiken BDW 260

30 Beslag 261
30.1 Beslag algemeen 261
30.1.1 Keuzemogelijkheden beslag 262
30.1.2 Verhaalsrecht inkomstenbelasting artikel 23 Invorderingswet 1990 262
30.1.2.1 Verhaalsrecht voor een deel van de aanslag IB 263
30.1.2.2 Verhaalsrecht alleen op bepaalde bezwaarde goederen 263
30.1.2.3 Vermelding in het beslagexploot of proces-verbaal van beslag 264
30.1.2.4 Verzet en administratief beroep 264
30.1.2.5 Afkoop 264
30.1.2.6 Verkoop 265
30.1.2.7 Subrogatie 265
30.1.3 Verhaalsrecht artikel 23a Invorderingswet 1990 265
30.1.4 Dag en tijdstip geen beslag leggen 266
30.1.5 Beslag bij meerdere dwangbevelen 266
30.1.6 Uitwinning na beslag 266
30.1.7 Beslag na overlijden belastingschuldige 267
30.1.8 Uitwinning zaken van derden na beslag 267
30.1.9 Opheffing beslag na beschikking 267
30.1.10 Opheffing beslag na betaling door derde 267

30.1.11 Actio Pauliana 268
30.1.12 Samenloop strafrechtelijk en fiscaal beslag 269
30.1.13 Samenloop fiscaal beslag en ontnemingswetgeving 269
30.1.14 Toestemming ministerie bij invordering grote ondernemingen 270
30.1.14.1 Toestemming ministerie vragen 270
30.1.15 Executie na overdracht invordering 271
30.1.16 Conservatoir beslag 271
30.2 Beslag op roerende zaken 272
30.2.1 Beslag roerende zaken als verhaalsmogelijkheid 273
30.2.2 Opdracht tot leggen van beslag 274
30.2.3 Opdracht beslag wijzigen of intrekken 274
30.2.4 Binnentreden 274
30.2.5 Cumulatief beslag op roerende zaken 275
30.2.6 Conservatoir beslag op roerende zaken 275
30.2.7 Opschorten executie na beslag 275
30.2.8 Afvoeren in beslag genomen zaken 276
30.2.9 Afsluiten ruimte 277
30.2.10 Bevoegdheid om toestemming te verlenen voor afvoeren in beslag genomen zaken of afsluiten ruimte 277
30.2.11 Aanstellen bewaarder 278
30.2.12 Beslag op motorrijtuig en aanhangwagen 279
30.2.12.1.1 Beslag op grond van artikel 440 of artikel 442 Rv 279
30.2.12.1.2 Inschrijving RDW-kentekenregister 280
30.2.12.1.3 Vereisten proces-verbaal bij een administratief beslag 280
30.2.12.1.4 Verkoop bij DRZ 280
30.2.13 Beslag op geld en geldswaardige papieren 281
30.2.14 Beslag op voorwerpen van edelmetaal 282
30.2.14.1 Beslag op stempeltekens 282
30.2.15 Beslag op namaakzaken 284
30.2.16 Beslag op illegale zaken 284
30.2.17 Beslag op computerapparatuur 284
30.2.18 Beslag op intellectuele eigendomsrechten 285
30.2.19 Radioactief materiaal 286
30.2.20 Bezitloos verpand, zaken van derden 287
30.2.20.1 Beslag op (bezitloos) verpande zaken 287
30.2.20.2 Beslag op roerende zaken van derden 288
30.2.20.3 Betekenen aan derden 288
30.2.20.4 Beroep of verzet tegen beslag door derde 289
30.2.20.5 Beslag bij katvangers MRB 289
30.2.21 Onttrekking zaken aan beslag 290
30.2.21.1 Relaas van onttrekking opmaken 291
30.2.22 Beslag bij faillissement WSNP/MNSP 291
30.2.22.1 Beslag roerende zaken derden 291
30.2.22.2 Beslag bezitloos verpande zaken 292
30.3 Beslag op roerende zaken BDW 292
30.3.1 Opmaken en betekenen proces-verbaal 293
30.3.2 Binnentreden 294
30.3.3 Beslag in bijzondere situaties 296
30.3.3.1 Beslag op zondagen, feestdagen of ongebruikelijke tijdstippen 296
30.3.3.2 Beslag op zaken bij derden 297
30.3.3.3 Cumulatief beslag 297
30.3.3.4 Afvoeren in beslag genomen zaken 297

30.3.3.5 Roerende zaken in een af te voeren voertuig 298
30.3.3.6 Afsluiten ruimte in beslag genomen zaken 299
30.3.3.7 Aanstellen bewaarder in beslag genomen zaken 299
30.3.4 Beslag op bijzondere roerende zaken 300
30.3.4.1 Beslag op bedrijfsinventaris 300
30.3.4.2 Beslag op handelsvoorraad 300
30.3.4.3 Beslag op taken onder bijzonder toezicht 300
30.3.4.4 Beslag op geld en waardepapieren 300
30.3.4.5 Beslag op voorwerpen van edelmetaal 301
30.3.4.6 Beslag op namaakzaken 303
30.3.4.7 Beslag op illegale zaken 303
30.3.4.8 Beslag op zaken van derden 303
30.3.4.9 Beslag op verpande zaken 304
30.3.5 Beslag op computerapparatuur 304
30.3.5.1 Beslag op frankeermachines 305
30.3.5.2 Beslag op witgoed 305
30.3.5.3 Bijzonder verhaalsrecht motorrijtuigenbelasting 305
30.3.6 Beslagverboden 305
30.3.7 Conservatoir beslag 306
30.3.7.1 Conservatoir beslag op zaken van derden 306
30.3.7.2 Opmaken beslagstukken 307
30.3.7.3 Betekenen conservatoir beslag 307
30.3.7.4 Overgang naar executoriaal beslag 307
30.3.8 ANPR-acties 307
30.3.8.1 Tijdstip ANPR-actie en de gevolgen daarvan 308
30.3.8.2 Staande houden bij ANPR 308
30.3.8.3 Hernieuwd bevel tot betaling 308
30.3.8.4 Versnelde invordering bij ANPR 309
30.3.8.5 Beslag bij ANPR 310
30.3.8.6 ANPR-actie en administratief beslag motorrijtuigen op andere motorrijtuigen 314
30.3.8.7 Motorrijtuig en aanhangwagen 315
30.3.8.8 Betekenen beslag bij ANPR 316
30.3.8.9 Wegvoeren van het motorrijtuig 316
30.3.8.10 Informatieverstrekking gedurende een ANPR-actie 318
30.3.8.11 Roerende zaken in een af te voeren voertuig 319
30.3.8.12 Specifieke kosten 321
30.3.8.13 Verwerking betalingen 321
30.3.8.14 Auto met buitenlands kenteken 322
30.4 Beslag op gehuurde ruimte bij een derde (safeloket) BDW 323
30.4.1 Inzage register 324
30.4.2 Aanzeggen verzegeling safeloket 324
30.4.3 Mededeling oproepen 324
30.4.4 Openen gehuurde ruimte 324
30.5 Executoriale verkoop van roerende zaken 325
30.5.1 Voorwaarden verkoop 326
30.5.2 Melding verkoop blanco informatiedragers (beeld- of geluidsdragers, telefoons, hardware of consumentenelektronica) 326
30.5.3 Opdracht aan belastingdeurwaarder 327
30.5.4 Verkoopplaats en -datum vaststellen 327
30.5.5 Bekendmaken verkoop 328
30.5.5.1 Adverteren in een dagblad 328
30.5.5.2 Adverteren op internet 329
30.5.6 Zaken waarderen 329

30.5.7 Contant geld 329
30.5.8 Verkoop annuleren 330
30.5.9 Rijksbieder 330
30.5.10 Opbrengst verkoop 331
30.5.11 Omzetbelasting afrekenen bij verkochte zaken 331
30.5.11.1 Omzetbelasting bij zaken belastingschuldige 333
30.5.12 Einde beslag 333
30.5.13 Gegevensverstrekking tijdens en na beslag 334
30.5.14 Omzetbelasting bij executieverkoop via een veilinghouder 334
30.5.14.1 Omzetbelasting bij verkoop van verpande roerende zaken via een veilinghouder 335
30.5.14.2 Omzetbelasting bij verkoop van margegoederen door een veilinghouder 336
30.5.14.3 Margeregeling 338
30.5.15 Rekenvoorbeelden 339
30.5.15.1 Uitwerking toepassing margeregeling; geldt zowel voor verkoop aan particulier als verkoop aan ondernemer 339
30.5.15.2 Uitwerking toepassing belaste levering aan particulier 340
30.5.15.3 Uitwerking toepassing belaste levering aan ondernemer 340
30.5.15.4 Conclusie rekenvoorbeelden 340
30.6 Voorbereiden executoriale verkoop roerende zaken BDW 340
30.6.1 Nagaan openstaande vorderingen 341
30.6.2 Executoriale verkoop goud, zilver en platina 341
30.6.3 Contant geld 342
30.6.4 Executoriale verkoop illegale zaken 343
30.6.5 Executoriale verkoop computerapparatuur 343
30.6.6 Bekendmaking openbare verkoop 343
30.6.6.1 Bekendmaking op algemeen toegankelijke website 343
30.6.6.2 Advertentie op de website 344
30.6.7 Vaststelling omzetbelastingplicht 344
30.6.8 Waardebepaling te verkopen roerende zaken 345
30.6.9 Inzetten rijksbieder 345
30.6.10 Kavelen 346
30.7 Executoriale verkoop roerende zaken houden BDW 346
30.7.1 Openbare verkoop 347
30.7.2 Verkoop via een internetveiling 347
30.7.3 Verkoopvoorwaarden 348
30.7.4 Melding verkoop blanco informatiedragers (beeld- of geluidsdragers, telefoons, hardware of consumentenelektronica) 349
30.7.5 Verkoop van personenauto’s of motorrijwielen die nog niet op kenteken zijn gesteld 350
30.7.6 Verkoopvolgorde in beslag genomen roerende zaken 351
30.7.7 Verkoop bij opbod/afmijning 351
30.7.8 Betaling koopsom 353
30.7.9 Omzetbelasting 353
30.7.10 Eisen aan factuur 354
30.7.11 BPM en OB bij verkoop personenauto’s en motorrijwielen BDW 354
30.7.11.1 Bpm en omzetbelasting bij verkoop aan particulieren (voor de BDW) 355
30.7.11.2 Bpm en omzetbelasting bij verkoop ten laste van ondernemer aan ondernemer BDW 355
30.7.12 Omzetbelasting bij verkoop bodemzaken 356

30.7.13 Verschuldigde invoerbelasting 356
30.8 Afwikkelen executoriale verkoop roerende zaken BDW 357
30.8.1 Levering verkochte zaken 357
30.8.1.1 Motorrijtuig met kentekenbewijs 357
30.8.1.2 Motorrijtuig zonder kentekenbewijs 357
30.8.1.3 Verkoop motorrijtuig zonder kentekenbewijs aan rijksbieder 358
30.8.1.4 Motorrijtuig niet aanwezig bij verkoop 358
30.8.2 Door rijksbieder gekochte zaken 358
30.8.3 Opmaken proces-verbaal 359
30.8.4 Inleveren proces-verbaal 359
30.8.5 Afdracht opbrengst verkoop 360
30.8.6 BTW-brief aan belastingschuldige 360
30.8.7 Relaas van onttrekking 360
30.8.8 Einde van het beslag 360
30.9 Beslag op effecten 361
30.9.1 Soorten 361
30.9.1.1 Aan toonder 361
30.9.1.2 Aandelen op naam in nv/bv 362
30.9.1.3 Aandelen naam, geen nv/bv 363
30.9.2 Conservatoir beslag 363
30.10 Beslag op effecten BDW 364
30.10.1 Beslag op rechten aan toonder of order 364
30.10.1.1 Executoriaal beslag roerende zaken 365
30.10.1.2 Executoriaal beslag onder derden 365
30.10.1.3 Conservatoir beslag roerende zaken 365
30.10.1.4 Conservatoir beslag onder derden 365
30.10.1.5 Executieverkoop van rechten aan toonder of order 366
30.10.2 Recht aan order leveren na executieverkoop 366
30.10.2.1 Het vragen van een betaling van een wisselbrief(recht aan order) 366
30.10.3 Aandelen op naam in nv of bv 366
30.10.3.1 Aandelen op naam in nv 367
30.10.3.2 Aandelen op naam in nv in bewaring geven 368
30.10.3.3 Aandelen op naam in bv 368
30.10.3.4 Conservatoir beslag 369
30.10.3.5 Executoriale verkoop 370
30.10.4 Geen aandelen in nv of bv 371
30.10.4.1 Executoriaal beslag 371
30.10.4.2 Conservatoir beslag 372
30.10.4.3 Verkoop aandelen 373
30.10.5 Effecten op naam die geen aandelen zijn 374
30.10.5.1 Executoriaal beslag 374
30.10.5.2 Conservatoir beslag 375
30.10.5.3 Verkoop effecten 376
30.10.6 Lidmaatschapsrecht vereniging 376
30.10.6.1 Executoriaal beslag 377
30.10.6.2 Conservatoir beslag 378
30.10.6.3 Verkoop lidmaatschapsrecht 378
30.10.7 Effecten met notering op effectenbeurs 379
30.10.7.1 Derdenbeslag op effecten Wet Giraal Effectenverkeer 380
30.10.7.2 Conservatoir derdenbeslag op effecten Wet Giraal Effectenverkeer 381

30.10.8 Derdenbeslag onder effectenbewaarbedrijf 381
30.10.9 Conservatoir derdenbeslag onder effectenbewaarbedrijf 381
30.10.9.1 CF-regeling derdenbeslag 381
30.10.9.2 CF-regeling conservatoir derdenbeslag 382
30.11 Beslag onder derden 382
30.11.1 Beslag op vorderingen/zaken 383
30.11.2 Algemene uitgangspunten derdenbeslag 383
30.11.3 Beslaggegevens verzamelen 383
30.11.3.1 Over belastingschuldige 383
30.11.3.2 De derde 384
30.11.4 Beslagopdracht 384
30.11.4.1 Voorwaarden beslaglegging 385
30.11.4.2 Beslagstukken 385
30.11.4.3 Opdracht aan belastingdeurwaarder ander kantoor 385
30.11.4.4 Beslagvrije voet 385
30.11.4.4.1 De 5%-regeling 385
30.11.4.4.2 Beslagvrij bedrag 386
30.11.4.4.3 Beroep op beslagvrij bedrag 386
30.11.4.4.4 Beslagverbod op zorgbonus 386
30.11.4.4.5 Beslag op gelden in de consignatiekas 386
30.11.4.4.6 Beslag en energietoeslag 386
30.11.5 Specifieke situaties derdenbeslag 386
30.11.5.1 Beslag op verzekerings- of lijfrentepolis 387
30.11.5.2 Beslag op vorderingen van partners 388
30.11.5.3 Beslag onder de staat 388
30.11.5.4 Beslag onder notarissen/advocaten 388
30.11.5.5 Beslag op bankrekeningen 388
30.11.5.6 Beslag en persoonsgebonden budget 389
30.11.6 Verklaring 389
30.11.6.1 Inleveren verklaring 389
30.11.6.2 Beoordelen verklaring 390
30.11.6.3 Dagvaarden derde 390
30.11.7 Afgifte goederen/geld 391
30.11.7.1 Afgifte door derde 391
30.11.7.2 Verzoek toezicht verdeling 391
30.11.7.3 Faillissement bij beslag 391
30.11.8 Opheffen beslag 391
30.11.9 Opheffen beslag op verzoek van derde/belastingschuldige 392
30.11.9.1 Opheffen beslag door ontvanger 392
30.11.10 Conservatoir beslag onder derden 392
30.12 Beslag onder derden BDW 392
30.12.1 Beslag leggen 393
30.12.1.1 Opmaken exploot 393
30.12.1.2 Verstrekken stukken 394
30.12.1.3 Eerder beslag 394
30.12.1.4 Inleveren beslag bij ontvanger 395
30.12.2 Betekenen aan belastingschuldige 395
30.12.3 Afwikkelen beslag 395
30.12.3.1 Verklaring 395
30.12.3.2 Ontvangst geld 396
30.12.3.3 Ontvangst zaken 396
30.12.3.4 Verkoop zaken 396
30.12.3.5 Meerdere deurwaarders 396
30.12.3.6 Opheffen beslag 396

30.12.4 Beslag in bijzondere gevallen 397
30.12.4.1 Beslag op vordering tot levering 397
30.12.4.2 Beslag op effecten 397
30.12.4.3 Beslag op rechten uit levensverzekering 397
30.12.4.4 Beslag onder notarissen en gerechtsdeurwaarders 398
30.12.4.5 Beslag onder advocaten 398
30.12.4.6 Beslag onder banken 398
30.12.4.7 Beslag op bankrekening echtgenoot 399
30.12.5 Conservatoir beslag 399
30.12.6 Exploot conservatoir beslag opmaken 400
30.12.6.1 Verklaringsformulier 400
30.12.6.2 Overgang naar executoriaal beslag 400
30.13 Beslag onder de ontvanger door schuldeisers 401
30.13.1 Beslag onder de ontvanger door gerechtsdeurwaarder 401
30.13.1.1 Informatieverstrekking aan beslaglegger 402
30.13.1.2 Registreren/blokkeren derdenbeslag 402
30.13.1.3 Verrekeningen nagaan 402
30.13.1.4 Verklaring verstrekken 402
30.13.1.5 Uitbetalen 404
30.13.1.6 Beslag op voorlopige teruggaaf inkomstenbelasting 404
30.13.1.7 Beslag opheffen 404
30.13.2 Eigenbeslag 404
30.14 Beslag onder de ontvanger BDW 405
30.14.1 Executoriaal eigenbeslag 405
30.14.2 Conservatoir beslag 405
30.15 Beslag op onroerende zaken 407
30.15.1 Omschrijving 407
30.15.2 Voorbereiden beslag 408
30.15.2.1 Gegevens beslag verzamelen 408
30.15.2.2 Wenselijkheid beslag nagaan 409
30.15.2.3 Toestemming beslag ministerie 409
30.15.2.4 Beslagbeslissing 409
30.15.3 Beslagopdracht 409
30.15.4 Bewaring van roerende zaken 412
30.15.5 Geschillen voorgenomen verkoop 412
30.15.5.1 Ambtsbericht opstellen 412
30.15.5.2 Bijlagen bijvoegen 413
30.15.6 Openbare verkoop 413
30.15.7 Opheffen beslaglegging 413
30.15.7.1 Opheffen vonnis via rechtbank 413
30.15.7.2 Opheffen via executoriale verkoop 414
30.15.7.3 Opheffen via notariële verklaring 414
30.16 Beslag op onroerende zaken BDW 414
30.16.1 Verstrekken gegevens aan belastingdeurwaarder 415
30.16.2 Bevel tot betaling ouder dan één jaar 416
30.16.3 Opmaken beslagstukken 416
30.16.4 Inschrijven beslag 417
30.16.4.1 Eisen aan formaat 418
30.16.5 Betekenen beslag 419
30.16.5.1 Betekenen aan belastingschuldige 419
30.16.5.2 Betekenen aan hypotheekhouder 419
30.16.5.3 Betekenen aan mede-eigenaar 420
30.16.5.4 Betekenen aan huurder/pachter 420

30.16.6 Doorhaling van het beslag 420
30.16.6.1 Doorhaling betekenen 420
30.16.7 Conservatoir beslag 421
30.16.7.1 Beslagstukken opmaken 421
30.16.8 Inschrijven conservatoir beslag 421
30.16.8.1 Eisen aan formaat 422
30.16.9 Betekenen conservatoir beslag 422
30.16.9.1 Betekening aan belastingschuldige 422
30.16.10 Opheffen conservatoir beslag 422
30.16.11 Overgang naar executoriaal beslag 422
30.16.11.1 Mededelen aan belastingschuldige 422
30.16.11.2 Betekenen aan hypotheekhouder 423
30.16.12 Herleven van het beslag 423
30.16.13 Executoriale verkoop 424
30.17 Beslag op schepen 424
30.17.1 Soorten 425
30.17.2 Scheepsregisters 425
30.17.3 Teboekstelling 425
30.17.3.1 Kenmerken schip 426
30.17.4 Specifieke situaties bij beslag op schepen 426
30.17.4.1 Dreigend ontslag werknemers 427
30.17.4.2 Maatregelen tegen vertrek schip 427
30.17.4.3 Beslag schip inschrijven in kadaster 427
30.17.4.4 Beslag schip betekenen aan belastingschuldige 427
30.17.4.5 Beslag schip betekenen aan hypotheekhouder 428
30.17.4.6 Notaris aanwijzen 428
30.17.5 Wie doet de verkoop 428
30.17.5.1 Verkoop door belastingdeurwaarder 428
30.17.5.2 Verkoop door rechtbank 428
30.17.5.3 Verkoop door notaris 429
30.17.6 Aankondiging verkoop 430
30.17.6.1 Verkoop buitenlands zeeschip 430
30.17.6.2 Geschillen bij verkoop 430
30.17.6.3 Aanplakbiljet/advertentie 431
30.17.6.4 Betalen/zekerheid stellen 431
30.17.6.5 Verdeling opbrengst verkoop 432
30.18 Beslag op ingeschreven schepen BDW 432
30.18.1 Voorbereiden beslag op ingeschreven schip 433
30.18.1.1 Bevel tot betaling 434
30.18.1.2 Verzamelen beslaggegevens 434
30.18.2 Beslag op geregistreerde schepen 435
30.18.2.1 Aan boord van een ingeschreven schip 435
30.18.2.2 Bijstand getuigen 435
30.18.2.3 Proces-verbaal van beslag op een schip 435
30.18.2.4 Kiezen woonplaats 436
30.18.2.5 Aanstellen bewaarder 437
30.18.2.6 Beletten vertrek 437
30.18.2.7 Inschrijven proces-verbaal 438
30.18.3 Betekenen beslag 438
30.18.4 Betekenen aan eigenaar/belastingschuldige 438
30.18.5 Betekenen aan hypotheekhouder 439
30.18.6 Handelingen bij executoriale verkoop 439
30.18.6.1 Executoriale verkoop door notaris 440
30.18.6.2 Executoriale verkoop door belastingdeurwaarder 440
30.18.7 Doorhalen beslag 440

30.18.8 Conservatoir beslag 440
30.19 Beslag op luchtvaartuigen 441
30.19.1 Soorten registers voor luchtvaartuigen 441
30.19.2 Beslag op geregistreerde luchtvaartuigen 441
30.19.3 Executoriale verkoop geregistreerde luchtvaartuigen 442
30.19.4 Beslag op niet-geregistreerde luchtvaartuigen 442
30.20 Beslag op luchtvaartuigen leggen BDW 442
30.20.1 Beslag op geregistreerde luchtvaartuigen 442
30.20.2 Vertrek beletten 443
30.20.3 Aankondiging verkoop 444
30.20.4 Executoriale verkoop 444
30.20.5 Beslag op niet-geregistreerde luchtvaartuigen 445
30.20.6 Conservatoir beslag 445

31 Lijfsdwang 446
31.1 Voorwaarden toepassing lijfsdwang 446
31.2 Tegen wie is lijfsdwang mogelijk? 447
31.3 Verzoek ministerie toepassing lijfsdwang 447
31.4 Vonnis rechtbank toepassen lijfsdwang 448
31.5 Uitvoering lijfsdwang 448
31.6 Einde lijfsdwang 449
31.7 Lijfsdwang in geval van civiele vordering 449

32 Lijfsdwang toepassen BDW 451
32.1 Voorbereiden bij lijfsdwang 451
32.2 Uitvoeren vonnis 451
32.2.1 Bekendmaken vonnis 451
32.2.2 Aanhouden en proces-verbaal opmaken 451
32.2.3 Overdragen aan Huis van Bewaring 452
32.2.4 Afgeven kopieën aan belastingschuldige 452
32.3 Op rechten wijzen 452
32.4 Ontslaan gegijzelde 452

33 Uitstel van betaling algemeen 453
33.1 Verzoek om uitstel van betaling 454
33.1.1 Verzoek om uitstel ambtshalve aanslag 454
33.1.2 Beslissen bij beschikking 455
33.1.3 Toewijzen verzoek uitstel van betaling 455
33.1.4 Afwijzen verzoek uitstel van betaling 455
33.1.5 Beëindigen of intrekken 456
33.1.6 Invordering aanvangen/voortzetten 456
33.2 Voorwaarden voor uitstel van betaling 457
33.2.1 Zekerheid 457
33.3 Invorderingsmaatregelen tijdens behandeling verzoek 458
33.4 Uitstel bij invorderingsopdrachten van derden 458
33.5 Uitstel na verzoekschrift of klacht 458

34 Uitstel bij bezwaar en beroep 459
34.1 Verzoek om uitstel van betaling 459
34.1.1 Uitstel niet bestreden bedrag 459
34.2 Bezwaarschrift 460
34.2.1 Geen uitstel van betaling 460
34.2.2 Motivering bezwaarschrift 460
34.2.3 Uitstel na bezwaar WOZ-beschikking 461
34.2.4 Einde uitstel 461

34.3 Bezwaar bestuurlijke boete 461
34.4 Zekerheid voor betwiste schuld 462
34.5 Onherroepelijke maatregelen voor betwiste belastingschuld 462
34.6 Verrekening bestreden bedrag 463

35 Uitstel betaling bij uitbetaling bedrag 464
35.1 Uitstel bij betaling binnen afzienbare tijd 464
35.2 Verrekening uit te betalen bedragen 464
35.3 Uitbetaling ondanks verleend uitstel 465
35.4 Volledigheid verzoek om uitstel 465
35.5 Motivering verzoek om uitstel 465
35.6 Beslissing op verzoek om uitstel 465
35.7 Einde uitstel 466

36 Uitstel bij betalingsproblemen 467
36.1 Verzoek om uitstel 467
36.1.1 Beoordelen verzoek om uitstel 467
36.1.2 Betalingsgedrag 468
36.1.3 Verzoek om uitstel voorlopige aanslag 468
36.2 Geen betalingsregeling 468
36.3 Uitstelbeleid ondernemers 469
36.3.1 Kortlopend uitstel voor ondernemers 469
36.3.2 Regulier uitstel 470
36.3.3 (Ex)-ondernemers 470
36.3.4 Voorwaarden betalingsregeling ondernemers 470
36.3.5 Looptijd betalingsregeling ondernemers 471
36.3.6 Betalingscapaciteit ondernemers 471
36.3.7 Bijstelling/intrekking betalingsregeling ondernemers 472
36.3.8 Uitstel van betaling bij bijzondere omstandigheden 472
36.4 Uitstelbeleid particulieren 473
36.5 Kortlopend uitstel particulieren 473
36.6 Voorwaarden reguliere betalingsregeling particulieren 473
36.6.1 Looptijd en ingangsdatum reguliere betalingsregeling particulieren 474
36.6.2 Regelingen langer dan 1 jaar 474
36.6.3 Particulier vermogen 474
36.6.4 Betalingscapaciteit particulieren 475
36.6.5 Verzoek om uitstel beoordelen als verzoek om kwijtschelding 476
36.6.6 Eigen regelingsvoorstel belastingschuldige 476
36.6.7 Bijstellen/intrekken betalingsregeling particulieren 476
36.7 Uitstel van betaling bij verkrijging eigen woning door broers en zussen 477
36.8 Uitstel van betaling bij schrijnende situaties in de erfbelasting 477
36.9 Geen verrekening tijdens betalingsregeling 478
36.10 Verzoek uitstel na bezwaar of beroep 478
36.11 Verzoek om uitstel van betaling na aankondiging verkoop 478
36.12 Beslissing op verzoek om uitstel 478
36.13 Tijdstip periodieke betalingen 478

37 Uitstel van betaling van conserverende aanslagen 479
37.1 Aanslagen IB 479
37.1.1 Eigen regels voor conserverende aanslag IB 480
37.1.2 Staking door overheidsingrijpen 482
37.1.3 Pensioen en lijfrente 483
37.1.4 Overgangsrecht kapitaalverzekering eigen woning 485
37.1.5 Inkomen uit aanmerkelijk belang 487

37.1.6 Staking door overlijden 489
37.2 Uitstel gewone aanslag IB 490
37.2.1 Eigen regels voor gewone aanslag IB 491
37.2.2 Aanmerkelijk belang 492
37.2.3 Einde terbeschikkingstelling 494
37.2.4 Overbrengen ondernemerswoning naar privé-vermogen 495
37.2.5 Geldloze overdracht onderneming 497
37.3 Uitstel aanslagen erfbelasting en schenkbelasting 498
37.3.1 Uitstel aanslagen erfbelasting en schenkbelasting bij bedrijfsopvolging 498
37.3.2 Eigen regels bij bedrijfsopvolging 499
37.3.3 Belaste waarde 500
37.3.4 Overbedelingsvordering 501
37.3.5 Verkrijging blote eigendom geërfde woning 502
37.3.6 Uitstel aanslagen IB ter zake exitheffingen 503

38 Voorrangsbepalingen 506
38.1 Voorrangsbepaling hypotheek 506
38.2 Voorrangsbepaling pand 507
38.3 Voorrangsbepaling voorrecht 507
38.4 Rangorde fiscaal voorrecht 507
38.5 Voor welke middelen 508
38.6 Fiscaal voorrecht pand 508
38.6.1 Bezitloos verpande zaken 509
38.7 Tijdsduur fiscaal voorrecht 509
38.8 Afzien van fiscaal voorrecht 509

39 Zekerheid 510
39.1 Wanneer zekerheid stellen? 510
39.1.1 Zekerheid bij uitstel conserverende belastingaanslag 511
39.2 Zekerheid bij vergunning BPM per tijdvak 511
39.2.1 Zekerheidsbedrag 511
39.2.2 Zekerheidsvorm 511
39.2.3 Einde zekerheid 511
39.3 Vergunning aan fiscaal vertegenwoordiger 512
39.3.1 Zekerheidsbedrag- en vorm 513
39.3.2 Einde zekerheid 513
39.4 Borgstelling 513
39.4.1 Borgstelling door natuurlijk persoon 513
39.4.2 Uitwinnen borgstelling 514
39.5 Bankgarantie 514
39.5.1 Beslaggarantie 514
39.5.2 Uitwinnen bankgarantie 515
39.6 Hypotheekrecht 515
39.6.1 Hypotheekrecht vestigen 515
39.6.2 Hypotheekrecht uitwinnen 516
39.6.3 Doorhaling 516
39.7 Pandrecht 516
39.7.1 Vuistpand vestigen 517
39.7.2 Bezitloos pandrecht 517
39.7.3 Roerende zaken uitwinnen 517
39.7.4 Vestigen openbaar pandrecht op vordering op naam 518
39.7.5 Vestigen stil pandrecht op vorderingen op naam 519
39.7.6 Vestigen pandrecht op aandelen 519
39.7.7 Uitwinnen pandrecht op aandelen 520

39.8 Geld als zekerheid 520
39.9 Wijzigen en opheffen van zekerheid 520

40 Kwijtschelding algemeen 521
40.1 Soort belastingschuldige 522
40.1.1 Kwijtschelding particulieren 522
40.1.2 Kwijtschelding ondernemers 522
40.2 Ontslag van betalingsverplichting 523
40.2.1 Ontslag van betalingsverplichting aansprakelijkgestelden 523
40.2.2 Ontslag van betalingsverplichting erfgenamen 523
40.3 Niet kwijtgescholden middelen 524
40.4 Kwijtschelding betaalde aanslagen 524
40.5 Vormvereisten verzoek om kwijtschelding 524
40.6 Geen invorderingsmaatregelen 525
40.7 Geen kwijtschelding 525
40.7.1 Verzoek om kwijtschelding voorlopige aanslag 527
40.7.2 Verwijtbaar onjuiste aangifte 528
40.8 Beslissen op verzoek om kwijtschelding 528
40.8.1 Verzoek om kwijtschelding af- of toewijzen 529
40.9 Vermindering aanslag na kwijtschelding 530
40.10 Voortzetten invordering na afwijzing verzoek om kwijtschelding 530

41 Kwijtschelding particulieren 531
41.1 Voor welke middelen 531
41.2 Gehele of gedeeltelijke kwijtschelding 532
41.3 Kwijtschelding particulier vermogen 532
41.3.1 Kwijtschelding bij een gezamenlijke huishouding 532
41.3.2 Kwijtschelding bij vermogen kinderen 533
41.3.3 Kwijtschelding bij belastingschulden erflater 533
41.4 Bepalen vermogen 533
41.4.1 Inboedel 534
41.4.2 Auto 534
41.4.3 Auto onmisbaar 534
41.4.4 Banksaldo 534
41.4.5 Eigen woning 536
41.4.6 Eigen woning ouderen 536
41.4.7 Vermogen ouderen 536
41.4.8 Uitvaartvoorzieningen 537
41.5 Betalingscapaciteit 537
41.5.1 Uitvoeringstolerantie 537
41.5.2 Betalingscapaciteit berekenen 537
41.6 Netto besteedbaar inkomen 539
41.6.1 Inkomsten partner 540
41.6.2 Inkomsten inwonende 540
41.6.3 Vakantiegeld 540
41.6.4 Studiefinanciering 541
41.6.5 Bijzondere bijstand 542
41.6.6 Persoonsgebonden budget 542
41.6.7 Vergoedingen stimulering arbeid 542
41.6.8 (Onder)verhuur/kostgangers 542
41.7 Aftrekbare uitgaven 543
41.7.1 Betaling op belastingschuld 543
41.7.2 Huur/hypotheekrente/erfpacht 544
41.7.3 Netto-woonlasten 545
41.7.4 Ziektekosten/zorgverzekering 546

41.7.5 Onderhoudsverplichtingen 546
41.7.6 Aflossing op leningen 546
41.7.7 Betaling andere schuldeisers 546
41.8 Normbedrag levensonderhoud 547
41.8.1 Soorten huishoudens 547
41.8.2 Voorbeelden toepassing normbedrag 548
41.8.3 Kwijtschelding bij verblijf in een inrichting 549
41.8.4 Kwijtschelding bij verblijf in het buitenland 549
41.8.5 Kwijtschelding voor onderhoud gezin in het buitenland 549
41.9 Geen kwijtschelding maar ook geen invorderingsmaatregelen 550
41.9.1 Voorwaarden geen invordering 551
41.9.2 Kwijtschelding en 'geen verdere invorderingsmaatregelen' ten aanzien van een buitenlandse belastingschuld 551

42 Kwijtschelding ondernemers 553
42.1 Zakelijke belastingschuld 554
42.2 Persoonlijke belastingschuld 554
42.3 Eenzijdige tegemoetkoming 554
42.3.1 Bestuurlijke boete/kosten/interest bij verzoek om sanering 555
42.4 Voorwaarden deelname saneringsakkoord 555
42.4.1 Begrip belastingschuld 556
42.4.2 Aangeboden bedrag substantieel 557
42.4.3 Dubbel percentage fiscus 558
42.4.4 Nakomen verplichtingen tijdens behandeling verzoek 558
42.4.5 Reëel vooruitzicht onderneming na akkoord 558
42.4.6 Voldoening desinvesteringsbijtelling 559
42.5 Bevoorrechte schuldeisers 559
42.6 Sanering en belastingteruggave 560
42.7 Sanering en aansprakelijkheid derden 561
42.8 Sanering en schuld van de fiscale eenheid omzetbelasting 562
42.8.1 Saneringsverzoek FE OB 562
42.8.2 Saneringsverzoek onderdeel FE OB 562
42.9 Beslissen op saneringsverzoek 563
42.9.1 Verzoek toewijzen 563
42.9.2 Verzoek afwijzen 564

43 Kwijtschelding van conserverende aanslagen 565
43.1 Kwijtschelding IB voor pensioen- en lijfrente 565
43.1.1 Kwijtschelding IB jurisprudentie 565
43.2 Kwijtschelding IB voor winst uit aanmerkelijk belang 566
43.2.1 Kwijtschelding voor aandeelwinst of winstbewijs 567
43.2.2 Voorwaarden kwijtschelding 567
43.2.3 Beslissing/bezwaar/beroep bij kwijtschelding 568

44 G-rekening 569
44.1 Wat is een g-rekening? 569
44.2 Wie kan een g-rekening aanvragen? 570
44.2.1 Aanneming van werk 570
44.2.2 Uitleenbedrijven 570
44.2.3 Niet-inhoudingsplichtigen 570
44.3 Wettelijke vrijwaring bij inlening 571
44.4 Wettelijke vrijwaring bij aanneming van werk 571
44.5 Aanvraag g-rekening 571
44.5.1 Beoordelen aanvraag 572
44.5.2 Instemmen met aanvraag 572

44.5.3 Weigeren aanvraag 572
44.5.4 Weigeren wegens gegronde vrees voor onjuist gebruik 573
44.5.5 Weigeren wegens onderzoek fraude 573
44.5.6 Weigeren bij recidive opzet/grove schuld 574
44.5.7 Weigeren wegens oneigenlijk deblokkeren 574
44.5.8 Reactie tegen weigering 574
44.6 Gebruik G-rekening 575
44.6.1 Overmakingsovereenkomst 576
44.6.2 Gegevens betalingsopdracht 576
44.6.3 Hoogte van de storting 576
44.6.4 Betalen vanaf de g-rekening 576
44.6.5 Uitwinnen g-rekening door Belastingdienst 577
44.6.6 Saldo g-rekening na faillissement 577
44.6.7 Wijziging rechtsvorm 577
44.7 Eenzijdige opzegging 578
44.7.1 Wanneer altijd eenzijdige opzegging 578
44.7.2 Wanprestatie storter op g-rekening 578
44.7.3 Wanprestatie ontvangende g-rekeninghouder 579
44.7.4 Surseance van betaling 580
44.7.5 Faillissement en WSNP 580
44.7.6 Saldo na opzegging g-rekening 580
44.7.7 Betaling na opzegging g-rekening 580
44.7.8 Reactie tegen eenzijdige opzegging 581
44.8 Deblokkeren 581
44.8.1 Oneigenlijk deblokkeren 581

45 Inlenersaansprakelijkheid 582
45.1 Uitlener 582
45.1.1 Buitenlandse uitlener 582
45.2 Aansprakelijke 583
45.2.1 Inlener 583
45.2.2 Buitenlandse inlener 583
45.2.3 Doorlener 583
45.2.4 De (onder)aannemer die personeel inleent 584
45.3 Waarvoor aansprakelijk? 584
45.3.1 Aansprakelijkheid voor kosten en rente 584
45.3.2 Aansprakelijkheid voor anoniementarief 585
45.4 Voorwaarden inlening 587
45.4.1 Leiding/toezicht 587
45.4.2 Verschil inlenen personeel en aannemen werk 587
45.5 Geen inlenersaansprakelijkheid 587
45.5.1 Aansprakelijkheid bij disculpatie 587
45.5.2 Aansprakelijkheid bij gemengde contracten 588
45.5.3 Aansprakelijkheid bestuurlijke boetes 588
45.5.4 Aansprakelijkheid OB bij toepassing verleggingsregeling 588
45.6 Risicobeperking 588
45.6.1 Strekking en gevolgen verklaring betalingsgedrag 589
45.6.2 Afgifte verklaring betalingsgedrag, 2 soorten 589
45.6.3 Opschorting afgifte verklaring betalingsgedrag bij naheffingsaanslag 590
45.6.4 Weigering afgifte verklaring betalingsgedrag 590
45.6.5 Verklaring betalingsgedrag bij procedure tegen naheffingsaanslag 590
45.6.6 Verklaring betalingsgedrag bij ambtshalve aanslag 590
45.6.7 Verklaring betalingsgedrag bij startende ondernemer 591
45.6.8 Verklaring betalingsgedrag bij curator/bewindvoerder 591

45.6.9 Verklaring betalingsgedrag bij zelfstandige zonder personeel en doorlening 591
45.7 Administratieve verplichtingen inlener 591
45.8 Geblokkeerde g-rekening 592
45.8.1 Risicobeperking en uitlenen in het kader van een leerlingstelsel 593
45.9 Volgorde aansprakelijkstelling 593
45.10 Verhaalsrecht aansprakelijkgestelde inlener 594

46 Ketenaansprakelijkheid 595
46.1 Begrippen 596
46.2 De opdrachtgever 596
46.3 De aannemer 596
46.4 De buitenlandse aannemer 596
46.5 De onderaannemer 597
46.6 Inlenende onderaannemer 597
46.7 De eigenbouwer 597
46.7.1 Wanneer eigenbouwer 597
46.7.2 Uitvoeren werk zonder opdracht van opdrachtgever 597
46.7.3 Voorbeelden eigenbouwerschap 598
46.7.4 Eigenbouwerschap en bedrijf 598
46.7.5 Normale uitoefening bedrijf bij eigenbouwerschap 598
46.7.6 Eigenbouwerschap bij volledig uitbesteed werk 599
46.7.7 Eigenbouwerschap bij woningcorporaties/grondbedrijven 599
46.7.8 Eigenbouwerschap bij winkelbedrijf confectiesector 599
46.7.9 Afgifte verklaring inzake verleggingsregeling en eigenbouwerschap 599
46.8 Verkoper toekomstige zaak 601
46.9 Koop-/verkoopovereenkomst bestaande zaak 601
46.10 Werk van stoffelijke aard 601
46.11 Vervaardigen kleding en daarop gerichte handelingen 602
46.12 Werk buiten dienstbetrekking 602
46.13 Uitvoeren werk tegen een te betalen prijs 602
46.14 Vervoersovereenkomsten 602
46.15 Aansprakelijkheid 603
46.15.1 Aansprakelijkheid voor kosten en rente 603
46.15.2 Aansprakelijkheid voor anoniementarief 603
46.16 Ketenaansprakelijkheid 604
46.16.1 Aansprakelijkheid bij disculpatie 604
46.16.2 Werk verricht op locatie onderneming 604
46.16.3 Werk verricht op locatie confectieonderneming 605
46.16.4 Aansprakelijkheid bij gemengde contracten 605
46.16.5 Aansprakelijkheid voor bestuurlijke boetes 605
46.17 Risicobeperking 606
46.18 Verklaring betalingsgedrag 606
46.18.1 Strekking en gevolgen verklaring betalingsgedrag 606
46.18.2 Afgifte verklaring betalingsgedrag, 2 soorten 607
46.18.3 Opschorting afgifte verklaring betalingsgedrag bij naheffingsaanslag 607
46.18.4 Weigering afgifte verklaring betalingsgedrag 607
46.18.5 Verklaring betalingsgedrag bij procedure tegen naheffingsaanslag 607
46.18.6 Verklaring betalingsgedrag bij ambtshalve aanslag 608
46.18.7 Verklaring betalingsgedrag bij startende ondernemer 608
46.18.8 Verklaring betalingsgedrag bij curator/bewindvoerder 608
46.18.9 Verklaring betalingsgedrag bij zelfstandige zonder personeel 608
46.19 Administratieve verplichtingen 608
46.20 G-rekening 609
46.21 Volgorde aansprakelijkstelling 609

46.22 Verhaalsrecht aansprakelijke aannemer 610
46.23 Aansprakelijkheid in de confectiesector 610
46.23.1 Opdrachtgever confectiesector 610
46.23.2 Koper te vervaardigen kleding 610
46.23.3 Werk in confectiesector buiten dienstbetrekking 610
46.23.4 Normale uitoefening bedrijf in confectiesector 611
46.23.5 Vervaardigen van kleding 611
46.23.6 Opdrachtgever geen eigenbouwer 611
46.23.7 Aansprakelijkheid bestuurlijke boetes, rente en kosten 611
46.23.8 Volgorde verhaal nog te vervaardigen kleding 611
46.24 Aansprakelijkheid koper vervaardigde kleding 611
46.24.1 Vrijwaring door storting op g-rekening/safe-harbourregeling 612
46.24.2 Disculpatie koper vervaardigde kleding 612
46.24.3 Aansprakelijkheid voor bestuurlijke boete, rente en kosten 612
46.24.4 Volgorde verhaal vervaardigde kleding 612

47 Bestuurdersaansprakelijkheid 613
47.1 Lichamen voor bestuurdersaansprakelijkheid 613
47.1.1 Bestuurdersaansprakelijkheid bij nv, bv en open cv 614
47.1.2 Bestuurdersaansprakelijkheid bij verenigingen 614
47.1.3 Bestuurdersaansprakelijkheid bij stichtingen 614
47.1.4 Bestuurdersaansprakelijkheid bij buitenlandse rechtspersonen 615
47.1.5 Lichamen buiten toepassing 615
47.2 Bestuurdersaansprakelijke belastingen 615
47.3 Bestuurdersaansprakelijke boete, kosten en rente 615
47.4 Aansprakelijke bestuurders 616
47.4.1 Bestuurdersaansprakelijkheid formele bestuurder 616
47.4.2 Bestuurdersaansprakelijkheid beleidsbepaler 616
47.4.3 Bestuurdersaansprakelijkheid gewezen bestuurder 617
47.4.4 Bestuurdersaansprakelijkheid nieuwe bestuurder 617
47.4.5 Bestuurdersaansprakelijkheid grootaandeelhouder 617
47.4.6 Bestuurdersaansprakelijkheid commissaris 617
47.4.7 Bestuurdersaansprakelijkheid procuratiehouder 617
47.4.8 Bestuurdersaansprakelijkheid externe beleidsbepaler 618
47.4.9 Bestuurdersaansprakelijkheid vereffenaar 618
47.4.10 Bestuurdersaansprakelijkheid curator 618
47.4.11 Bestuurdersaansprakelijkheid bewindvoerder 618
47.4.12 Bestuurdersaansprakelijkheid besturend lichaam 618
47.5 Bestuurdersaansprakelijkheid bij kennelijk onbehoorlijk bestuur 618
47.5.1 Collectiviteit van bestuur 619
47.5.2 Wanneer onbehoorlijk bestuur? 619
47.5.3 Roekeloos/verwijtbaar handelen 620
47.5.4 Kennelijk onbehoorlijk bestuur in onvoorziene omstandigheden 620
47.5.5 Voorbeelden kennelijk onbehoorlijk bestuur 620
47.5.6 Jurisprudentie kennelijk onbehoorlijk bestuur 621
47.5.7 Feitencomplex onbehoorlijk bestuur 621
47.5.8 Zwarte lonen 621
47.5.9 Overlaten bestuurszaken aan anderen 621
47.5.10 Onttrekken gelden bv/nv 622
47.5.11 Stelselmatig te laat afdragen belasting 622
47.5.12 Strafrechtelijke veroordeling 622
47.6 Melding betalingsonmacht bij bestuurdersaansprakelijkheid 622
47.6.1 Schriftelijk melden 623
47.6.2 Geen melding; verzoek om uitstel van betaling 623
47.6.3 Personen die betalingsonmacht kunnen melden 624

47.6.4 Melding betalingsonmacht in aangiftefase 624
47.6.5 Melding in aangiftefase, schattingsregeling OB 624
47.6.6 Melding in aangiftefase, startende ondernemer 625
47.6.7 Melding in aangiftefase, geen aangifte gedaan 625
47.6.8 Melden na een naheffingsaanslag 625
47.6.9 Melden na een naheffingsaanslag en geen aangifte gedaan 626
47.6.10 Melden tijdens surseance 626
47.6.11 Melden tijdens faillissement 627
47.6.12 Meldingsprocedure betalingsonmacht in 2 fasen 627
47.6.13 1 e fase melding 627
47.6.14 Geen tijdige melding 1e fase 628
47.6.15 Onvolledige melding 1e fase 628
47.6.16 Tijdige en volledige melding 1e fase 628
47.6.17 2e fase melding 628
47.6.18 Onvolledige melding 2e fase 629
47.6.19 Tijdige en volledige melding 2e fase 629
47.6.20 Geldigheidsduur melding betalingsonmacht 630
47.6.21 Bezwaar beoordeling melding betalingsonmacht 630
47.6.22 Gevolgen melding van betalingsonmacht voor heffing/invordering 630
47.7 Bewijslast bij bestuurdersaansprakelijkheid 631
47.7.1 Bewijslast rechtsgeldige melding betalingsonmacht 631
47.7.2 Bewijslast niet rechtsgeldige melding betalingsonmacht 631
47.7.3 Bewijslast gewezen bestuurder bij bestuurdersaansprakelijkheid 632
47.7.4 Bewijslast nieuwe bestuurder bij bestuurdersaansprakelijkheid 633
47.8 Vernietigbaarheid onverplichte rechtshandeling bij bestuurdersaansprakelijkheid 633
47.8.1 Voorwaarden vernietigbaarheid onverplichte rechtshandeling 633
47.8.2 Gevolgen vernietiging onverplichte rechtshandeling 634
47.9 Bestuurdersaansprakelijkheid erfgenamen 634
47.10 Verhaalsrecht bestuurdersaansprakelijke 634
47.11 Uitbreiding aansprakelijkheid 635
47.11.1 Bestuurdersaansprakelijkheid aansprakelijkheidsschuld 635
47.11.2 Voorbeeld melding betalingsonmacht 636
47.11.3 Bestuurdersaansprakelijkheid bij kennelijk onbehoorlijk bestuur 636
47.11.4 Verplichte volgorde aansprakelijkstelling fiscale eenheid omzetbelasting 637
47.11.5 Overgangsrecht bij aansprakelijkstelling voor aansprakelijkheidsschuld 637

48 Aansprakelijkheidsbepalingen overig 639
48.1 Aansprakelijkheid voor rijksbelastingen 640
48.1.1 Aansprakelijkheid bij maatschap 640
48.1.2 Aansprakelijkheid bij Vof 641
48.1.3 Aansprakelijkheid bij commanditaire vennootschap 641
48.1.4 Aansprakelijkheid lichaam geen rechtspersoon/niet rechtsbevoegd 642
48.1.5 Aansprakelijkheid maten, vennoten en bestuurders van onbevoegde rechtspersonen 642
48.1.6 Aansprakelijkheid bij een niet in Nederland gevestigd lichaam 642
48.1.7 Aansprakelijkheid bij ontbonden lichaam 643
48.2 Aansprakelijkheid van begunstigden 644
48.2.1 Onverplicht verrichte handelingen 644
48.2.2 Benadeling van de ontvanger 645
48.2.3 Wetenschap van benadeling bij zowel belastingschuldige als begunstigde 645
48.2.4 Verhaalsconstructies aannemeljik maken 646

48.2.5 Samenlopende aanspraken 647
48.3 Aansprakelijkheid bestuurders VPB 647
48.3.1 Niet toegestane handelingen bij aansprakelijkheid VPB 648
48.3.2 Aansprakelijke bestuurder VPB 648
48.3.3 Disculpatie bij VPB 648
48.4 Hoofdelijke aansprakelijkheid buitenlandse inhoudingsplichtige, ondernemer, aannemer, opdrachtgever of koper 648
48.5 Hoofdelijke aansprakelijkheid artiest, beroepssporter of buitenlands gezelschap 649
48.6 Disculpatie aansprakelijkheid niet-ingezetene 650
48.7 Samenloop artikel 33 en 37 Invorderingswet 1990 650
48.8 Aansprakelijkheid ten onrechte niet ingehouden loonheffing 650
48.9 Aansprakelijkheid ten onrechte niet ingehouden kansspelbelasting 651
48.10 Disculpatie aansprakelijkheid loonheffing en kansspelbelasting 651
48.11 Aansprakelijkheid fiscale eenheid vennootschapsbelasting 651
48.12 Aansprakelijkheid vervreemders van aandelen 652
48.13 Aansprakelijkheid bij verplaatsing lichaam naar buitenland 653
48.14 Aansprakelijkheid overdrachtsbelasting 653
48.14.1 Aansprakelijkheid notaris 653
48.14.2 Aansprakelijkheid bij economisch eigendom 654
48.15 Aansprakelijkheid niet-ondernemer voor OB 654
48.16 Aansprakelijkheid OB bij carrouselfraude 655
48.16.1 Aansprakelijken OB bij carrouselfraude 655
48.16.2 Risicogoederen bij aansprakelijkheid voor carrouselfraude 656
48.16.3 Bewijslast ontvanger bij aansprakelijkheid voor carrouselfraude 656
48.16.4 Disculpatie voor aansprakelijkheid bij carrouselfraude 657
48.17 Aansprakelijkheid pandhouder, hypotheekhouder of executant voor OB 658
48.18 Aansprakelijkheid fiscale eenheid OB 658
48.18.1 Aansprakelijkheid onderdelen fiscale eenheid OB 659
48.18.2 Vermindering/teruggaaf aan fiscale eenheid OB 659
48.19 Aansprakelijkheid voor verpakkingenbelasting 659
48.19.1 Verpakkingenbelasting aansprakelijkheid concern 660
48.19.2 Verpakkingenbelasting artikel 43 van overeenkomstige toepassing 660
48.20 Aansprakelijkheid voor inkomstenbelasting 660
48.20.1 Aansprakelijkheid kind voor aan ouders toegerekende inkomensbestanddelen 661
48.20.2 Aansprakelijkheid voor inkomensbestanddelen toegerekend aan echtgenoot/partner 661
48.21 Aansprakelijkheid verzekeraar lijfrente 661
48.22 Aansprakelijkheid pensioenverzekeraar 663
48.23 Aansprakelijkheid verzekeraar kapitaal eigen woning 664
48.24 Aansprakelijkheid voor erf- en schenkbelasting 664
48.24.1 Aansprakelijkheid erfgenamen (erfbelasting) 664
48.24.2 Aansprakelijkheid erfgenamen voor recht van overgang 665
48.24.3 Aansprakelijkheid schenker (schenkbelasting) 666
48.25 Aansprakelijkheid executeur (erfbelasting) 666
48.26 Beperken aansprakelijkheid erfgenamen 667
48.26.1 Aansprakelijkheid erfgenamen voor navordering/naheffing 667
48.26.2 Aansprakelijkheid erfgenamen voor aansprakelijkheidsschuld erflater 668
48.27 Aansprakelijkheid van derden voor uitbetaalde bedragen 669
48.27.1 Aansprakelijkheid van derden voor uitbetaalde bedragen inkomstenbelasting 669
48.28 Aansprakelijkheid van derden voor uitbetaalde toeslagen 670
48.29 Civielrechtelijke aansprakelijkheidsbepalingen 671

49 Aansprakelijkheidsbepalingen formeel 673
49.1 Aansprakelijkstelling derden 673
49.1.1 Wanneer vindt aansprakelijkstelling plaats? 674
49.1.2 Hoofdelijke aansprakelijkheid 674
49.1.3 Niet-fiscale aansprakelijkheid 674
49.1.4 Aansprakelijkheid na ontbinding van de goederengemeenschap 675
49.1.5 Volgorde aansprakelijk stellen 675
49.1.6 Aansprakelijkstelling bestuurders 675
49.1.7 Aansprakelijkstelling vennoten 675
49.1.8 Aansprakelijkheidsbepalingen erfgenamen/andere rechtsopvolgers 675
49.1.9 Aansprakelijkstelling ZGO- of MGO-entiteit 676
49.1.10 Aansprakelijkheid voor kosten en invorderingsrente 676
49.1.11 Aansprakelijkheid voor bestuurlijke boetes 677
49.1.12 Vooraankondiging aansprakelijkstelling 678
49.1.13 Unierechtelijk verdedigingsbeginsel 678
49.1.13.1 Toepassing en reikwijdte 678
49.1.13.2 Verdedigingsbeginsel en aansprakelijk stellen 678
49.1.13.3 'Andere afloop'-criterium 680
49.2 Beschikking aansprakelijkstelling 680
49.2.1 Bekendmaken beschikking aansprakelijkstelling 680
49.2.2 Vatbaarheid voor bezwaar beschikking aansprakelijkstelling 681
49.2.3 Bezwaarschrift beschikking aansprakelijkstelling 681
49.2.4 Betaling (of verrekening) door de belastingschuldige na aansprakelijkstelling 681
49.2.5 Betaling (of verrekening) door aansprakelijkgestelden na aansprakelijkstelling 682
49.2.6 Uitstel van betaling in verband met bezwaar en beroep bij aansprakelijkstelling 682
49.2.7 Cassatievoorstel aansprakelijkstelling 683
49.2.8 Informatieverstrekking aan aansprakelijkgestelden 683
49.3 Invorderen aansprakelijkstelling 683
49.3.1 Conservatoir beslag bij aansprakelijkstelling 684
49.3.2 Invorderingsmogelijkheden bij aansprakelijkheid 684
49.3.3 Verhaalsrechten, verrekening, uitstel en ontslag bij aansprakelijkstelling 685
49.3.4 Belastingteruggaaf aansprakelijkgestelden 686
49.4 Bijzondere verhaalsregelingen aansprakelijken 686
49.4.1 Verhaal op andere hoofdelijke aansprakelijken 687
49.4.2 Verhaal op hoofdelijke aansprakelijke bestuurders 687
49.4.3 Gesubrogeerd in voorrecht Rijk 688

50 Wet schuldsaneringsregeling natuurlijke personen (Wsnp) 689
50.1 Bereiken minnelijke regeling met de schuldeisers 690
50.2 Op wie kan de Wsnp van toepassing zijn? 690
50.3 Verloop Wsnp 691
50.4 Informatieverstrekking aan rechtbank 692
50.4.1 Volmachtformulier (toelating WSNP) 692
50.4.2 Antwoordformulier (toelating WSNP) 692
50.5 Voorlopige voorzieningen 693
50.6 Uitspreken van de Wsnp 693
50.7 Uitgesproken vonnis 694
50.8 Gevolgen voor de ontvanger 694
50.8.1 Vervallen beslagen 695
50.8.2 Terstond en tot het volle bedrag invorderbare aanslag 695
50.8.3 Gijzeling 696

50.8.4 Bodemzaken 696
50.8.5 Bezitloos pandrecht 696
50.8.6 Kwalificatie motorrijtuigenbelasting 697
50.8.7 Verrekening blauwe schuld en Wsnp 697
50.8.8 Verrekening toeslagen en Wsnp 699
50.8.9 Rente 699
50.9 Handelingsbevoegdheid schuldenaar 700
50.10 Aanmelden ter verificatie en soorten schulden in WSNP 700
50.11 Soorten schuldeisers 701
50.12 Afkoelingsperiode 702
50.13 Voortzetting onderneming na uitspreken Wsnp 702
50.14 Rechter/commissaris/bewindvoerder 703
50.15 Termijn schuldsanering 703
50.16 Vereffening boedel 704
50.17 Uitkering aan schuldeisers 704
50.18 Verificatievergadering 705
50.18.1 Akkoord 706
50.18.2 Verschil tussen (buiten) gerechtelijk akkoord en gewone kwijtschelding 707
50.18.3 Omvang belastingschuld bij (buiten) gerechtelijk akkoord 708
50.18.4 Uitgangspunten (buiten) gerechtelijk akkoord 708
50.18.5 Buitengerechtelijk akkoord 709
50.18.6 Invorderingsmaatregelen buitengerechtelijk akkoord 711
50.18.7 Beslissing op buitengerechtelijk akkoord 712
50.18.8 Gevolgen buitengerechtelijk akkoord 712
50.18.9 Buitengerechtelijk akkoord onder voorwaarden 713
50.18.10 Standpunt ontvanger bij een gerechtelijk akkoord 713
50.18.11 Tweemaal aanbieden gerechtelijk akkoord 713
50.18.12 Bepalingen voor aannemen gerechtelijk akkoord 714
50.18.13 Vervallen gerechtelijk ontwerpakkoord 715
50.18.14 Gegevens gerechtelijk akkoord 715
50.18.15 Gevolgen gerechtelijk akkoord 716
50.18.16 Gevolgen gerechtelijk dwangakkoord 716
50.18.17 Beëindiging Wsnp 716
50.18.18 Overlijden schuldenaar 717
50.18.19 Gewone beëindiging schuldsanering 718
50.18.20 Vereenvoudigde afwikkeling schuldsanering 718
50.18.21 Tussentijdse beëindiging schuldsanering 719
50.18.22 Beëindiging met schone lei 720
50.18.23 Van de schone lei uitgezonderde schulden 721
50.18.24 Beëindiging Wsnp zonder schone lei 721
50.18.25 Schulden over periode Wsnp en vastgesteld na Wsnp 722
50.18.26 Teruggaven over periode van Wsnp vastgesteld ná beëindiging Wsnp 722
50.18.27 Aansprakelijk stellen na beëindiging Wsnp 722

51 Minnelijke schuldsanering natuurlijke personen (Msnp) 723
51.1 Doel en verloop Msnp 723
51.2 Minnelijke schuldsaneringsregeling door NVVK-leden of gemeenten 724
51.3 Minnelijke schuldsanering door anderen dan leden van de NVVK of gemeenten 725
51.3.1 Welke andere schuldhulpverleners accepteert de ontvanger? 725
51.3.2 Belangenafweging bij niet NVVK –leden of gemeenten 725
51.3.3 Belangenafweging valt positief uit 726
51.3.4 De belangenafweging valt negatief uit 726
51.4 Verstrekken schuldoverzicht door de ontvanger 726

51.5 Stabilisatie overeenkomst, schuldregelingsovereenkomst en schuldregeling 726
51.5.1 Stabilisatie-overeenkomst 726
51.5.2 Schuldregelingsovereenkomst en schuldregeling 727
51.6 Voorwaarden MSNP 728
51.7 Verlenen uitstel 730
51.8 Nieuwe belastingschuld 730
51.9 Verrekening 731
51.10 Tussentijds beëindigen van uitstel 732
51.11 Akkoord na afloop uitstel 732
51.12 Akkoord schuldregelingsovereenkomst bij afkoop ineens tegen finale kwijting 733
51.13 Aanslagen opgelegd na de toepassing van de Msnp 733
51.14 MSNP, (buiten) gerechtelijk akkoord en toeslagschuld 734

52 Breed moratorium 735
52.1 Wettelijk kader, doel, voorwaarde en verplichtingen BM 735
52.2 Afkoelingsperiode BM 736
52.3 Consequenties BM (dwang)invordering voor de ontvanger 737

53 Beschermingsbewind 740

54 Verjaring 741
54.1 Stuiting 742
54.2 Schorsing 744
54.2.1 Schorsing verjaring door uitstel 745
54.2.2 Schorsing verjaring door rechtsgeding 745
54.2.3 Schorsing, verjaring door surseance van betaling, faillissement of WSNP 745
54.3 Aansprakelijkstelling 746
54.4 Verjaring belastingteruggaven 747

55 Faillissement, surseance, WHOA en turboliquidatie 749
55.1 Faillissement en EG-Insolventieverordening 751
55.2 Uitgesproken faillissement 752
55.3 Soorten schulden in faillissement 752
55.4 Faillissement en verzet 752
55.5 Faillietverklaring 752
55.5.1 Faillissement en echtgenoot/partner 753
55.5.2 Faillissement en vennootschap onder firma 754
55.5.3 Faillissement en maatschap 754
55.5.4 Faillissement en commanditaire vennootschap 754
55.6 Faillissement en melding betalingsonmacht 755
55.7 Faillissement en schuldeisers 755
55.7.1 Faillissement en retentor 755
55.7.2 Faillissement en separatist 756
55.7.3 Faillissement en boedelschuldeiser 756
55.7.4 Faillissement en preferente schuldeiser 756
55.7.5 Faillissement en concurrente schuldeiser 757
55.7.6 Faillissement en commissie van schuldeisers 757
55.7.7 Faillissement en personeel 757
55.8 Faillissement en aanvragers 757
55.9 Faillissement en aanvraag ontvanger 758
55.9.1 Faillissement en ontbinding van een rechtspersoon 758
55.9.2 Faillissement en beoordeling aanvraag 758

55.9.3 Faillissement en toestemming ministerie 759
55.10 Faillissement en verlies beheer en beschikking 760
55.11 Faillissement en curator 761
55.11.1 Faillissement en taken curator 761
55.11.2 Faillissement en bevoegdheden curator 762
55.11.3 Faillissement en voortzetting van een bedrijf 763
55.12 Faillissement en rechter-commissaris 764
55.13 Faillissement en gevolgen afkoelingsperiode 764
55.14 Faillissement en direct handelen ontvanger 765
55.14.1 Faillissement en g-rekening en stortingen 766
55.14.2 Faillissement en materiële belastingschuld 767
55.14.3 Faillissement en bodembeslag 767
55.14.4 Faillissement en aansprakelijk stellen 767
55.14.5 Faillissement en borgstelling 769
55.14.6 Bij faillissement loonvordering en betalingsvordering intrekken 769
55.15 Faillissement en bezitloos verpande zaken/pandrecht 769
55.15.1 Faillissement en berekening omslag algemene faillissementskosten 770
55.15.2 Voorbeelden rekenprogramma 773
55.15.3 Faillissement en de Faberformules 774
55.16 Faillissement en handelingen 775
55.16.1 Faillissement en belastingschuld en derden 776
55.16.2 Faillissement en oninbaar lijden 776
55.16.3 Faillissement en zaken van derden 776
55.16.4 Faillissement en spaarfaillissement 777
55.17 Faillissement en heffingstechnische onderwerpen 777
55.17.1 Faillissement en verliescompensatie 778
55.17.2 Faillissement en kwijtscheldingswinst 778
55.17.3 Faillissement en vennootschapsbelasting 779
55.17.4 Faillissement en aanslag artikel 29 lid 7 Wet OB 779
55.17.5 Faillissement en verkoop onroerende zaak 779
55.17.6 Faillissement en omzetbelasting verpande zaak 779
55.17.7 Faillissement en loonheffing 780
55.17.8 Faillissement en uiterste termijn voor indienen aangifte omzetbelasting 780
55.18 Faillissement en wijzigen openstaand bedrag 781
55.19 Faillissement en proceskostengarantie 781
55.19.1 Faillissement en criteria aanvraag verzoek garantstelling 781
55.19.2 Faillissement en beslissing verzoek garantstelling 782
55.19.3 Faillissement en verlenen garantie 782
55.19.4 Faillissement en uitbetaling garantie 782
55.20 Faillissement en einde faillissement/surseance 783
55.20.1 Faillissement en verificatievergadering 783
55.20.2 Faillissement en homologatie akkoord 784
55.20.3 Faillissement en (slot)uitdelingslijst 786
55.20.4 Faillissement en opheffing 786
55.20.5 Faillissement en vereffening 787
55.20.6 Faillissement en vernietiging 787
55.20.7 Faillissement en bedrag voor ontvanger 787
55.20.8 Faillissement en herleving beslag 788
55.20.9 Faillissement en voortzetten invordering 788
55.20.10 Faillissement en kwijtschelding en oninbaar lijden 789
55.20.11 Faillissement en competentie 789
55.21 Surseance en afkoelingsperiode 789
55.22 Surseance en meldingsplicht 790
55.23 Surseance en verschil faillissement 790

55.24 Surseance en fasen 790
55.24.1 Surseance en voorlopige surseance 790
55.24.2 Surseance en definitieve surseance 791
55.24.3 Surseance en weigering 791
55.25 Surseance en G-rekening 792
55.26 Surseance en eigenmachtig optreden van de schuldenaar 792
55.27 Surseance en concurrente schuldeisers 793
55.28 Surseance en beslag 793
55.29 Surseance en procedures 793
55.30 Surseance en einde 793
55.30.1 Surseance en intrekking 793
55.31 Surseance en akkoord 794
55.31.1 Surseance en verschil akkoord faillissement 794
55.31.2 Surseance en verificatie 794
55.31.3 Surseance en vorderingen 795
55.31.4 Surseance en stemmen over akkoord 795
55.31.5 Surseance en homologatie bij akkoord 795
55.32 Surseance en faillissement 795
55.33 Doel en het verloop van het WHOA-traject 796
55.34 Vereisten aan het WHOA-traject 797
55.35 De start van het WHOA-traject 797
55.36 Voorzieningen binnen een WHOA-traject 798
55.36.1 Afkoelingsperiode 798
55.36.2 Observator 799
55.36.3 Herstructureringsdeskundige 799
55.36.4 Tussentijdse beslissing 799
55.37 De aanbieding van een WHOA-akkoord 799
55.37.1 Moment van informeren van de ontvanger 799
55.37.2 Inhoud van het akkoord 800
55.37.3 Welke partijen worden in het akkoord meegenomen? 801
55.37.4 Wijze van aanbieden van het akkoord en overleggen van de stukken 801
55.37.5 Fixatiemoment 802
55.37.6 Vergelijking situatie akkoord gaan met aanbod en faillissement 803
55.37.7 Dubbel percentage 803
55.37.8 20%-regel voor kleine (MKB) ondernemers 803
55.37.9 Omzetbelasting artikel 29 lid 7 OB 804
55.38 Klassenindeling en stemming van het akkoord 804
55.38.1 Klassenindeling 804
55.38.2 Verzoek indienen tot afwijzing van de homologatie 805
55.39 Homologatie akkoord 805
55.39.1 Algemene afwijzingsgronden 805
55.39.2 Aanvullende afwijzingsgronden 806
55.40 De gevolgen van het akkoord 807
55.40.1 Kwijtschelding 807
55.40.2 Akkoord en aansprakelijkstelling 807
55.41 Checklist bij de beoordeling van een WHOA-verzoek 808
55.42 Turboliquidaties 811
55.42.1 Mogelijke indicaties voor misbruik van de turboliquidatie 811
55.42.2 Aandachtspunten 811
55.42.3 Mogelijkheden bij oneigenlijk gebruik 812

56 Faillissement, surseance en WSNP BDW 813
56.1 Faillissement 813
56.1.1 Opheffen of beëindigen faillissement 813
56.2 Surseance van betaling 814

56.2.1 Afkoelingsperiode bij surseance van betaling 814
56.3 Wettelijke schuldsanering natuurlijke personen (WSNP) 814

57 Faillissementsfraude 815
57.1 Faillissementsfraude - eenvoudige en bedrieglijke bankbreuk 816
57.1.1 Eenvoudige bankbreuk bij natuurlijke personen 817
57.1.2 Eenvoudige bankbreuk bij rechtspersonen 817
57.1.3 Bedrieglijke bankbreuk bij natuurlijke personen en rechtspersonen 817
57.1.4 Faillissementsfraude en handelingen van derden ten nadele van crediteuren 819
57.1.5 Andere vormen van fraude bij faillissement, zoals flessentrekkerij 820
57.2 Signalen voor faillissementsfraude 820
57.2.1 Faillissementsfraude en onregelmatigheden met betrekking tot de boedel 820
57.2.2 Faillissementsfraude met behulp van rechtspersonen 821
57.2.3 Faillissementsfraude en boekenonderzoek 823
57.3 Doorstart van een failliete onderneming 825
57.4 Inlichtingenplicht failliet versus zwijgplicht 826
57.5 Faillissementsfraude - hoe bijdragen aan bestrijding? 826
57.6 Faillissementsfraude - hoe om te gaan met signalen vóór faillissement? 826
57.7 Faillissementsfraude - hoe om te gaan met signalen tijdens en na faillissement? 827
57.8 Vergoedingsregeling doen van aangifte faillissementsfraude 828
57.8.1 Vergoedingsregeling 829
57.8.2 Contactgegevens 829
57.8.3 Schema ontoereikende boedel 830
57.8.4 Formulier voor vergoeding voor het doen van aangifte faillissementsfraude 831

58 Boedelschuld en motorrijtuigenbelasting 832
58.1 Motorrijtuigenbelasting na faillissementsdatum 832
58.1.1 Post-faillissementschuld 832

59 Paspoortsignalering 834
59.1 Voorwaarden paspoortsignalering 834
59.1.1 Nalatigheid 835
59.1.2 Vermoeden onttrekking bij verblijf in buitenland 835
59.1.3 Vermoeden onttrekking en vertrek uit Nederland 835
59.1.4 Minimumbedrag paspoortsignalering 835
59.1.5 Geen paspoortsignalering 836
59.2 Indienen verzoek paspoortsignalering 836
59.2.1 Passieve of actieve paspoortsignalering 836
59.2.2 Besluit tot het doen van een verzoek tot paspoortsignalering en bezwaar 837
59.2.3 Dossiervorming en -bewaring paspoortsignalering 837
59.2.4 Beoordelen verzoek RvIG 837
59.3 Bewaken paspoortsignalering 838
59.3.1 Wijziging gegevens en intrekking paspoortsignalering 838
59.3.2 Contact andere instanties 838
59.4 Paspoortsignalering en aanvraag reisdocument 839
59.4.1 Overeenstemmingsprocedure 839
59.4.2 Verzoek verwijderen paspoortsignalering en bezwaar 839
59.4.3 Persoonlijke situatie 840
59.5 Bezwaar tegen weigering afgifte of teruggave reisdocument 840

60 Buitenlandse invordering belastingschuld 841
60.1 Bijstand bij invordering in andere staat 842
60.2 Samenloop internationale regelingen 842
60.3 Betrokken instanties 843
60.3.1 Belastingdienst/MKB Noordoost, Central Liaison Office 843
60.3.2 Belastingdienst/Douane 843
60.3.3 Instanties voor premies sociale verzekeringen (incl. Toeslagen, excl. Huurtoeslag) 844
60.3.4 Overleg ministerie bij verzoek van een andere staat 844
60.4 Aansprakelijkheid 845
60.5 Aansprakelijkheid erfgenamen 845
60.6 Minimum bedrag buitenlandse invordering 845
60.6.1 Verzoek om bijstand bij invordering aan het buitenland in vreemde valuta 846
60.7 Buitenlandse invordering bij faillissement 847
60.7.1 Verhaal in EU-lidstaat 848
60.7.2 Faillissement in EU-lidstaat 848
60.7.3 Verhaal in niet-EU-lidstaat 849
60.8 Faillissement aanvragen in Nederland 850
60.9 Buitenlandse invordering bij WSNP 850
60.9.1 WSNP en bijstandsverzoek aan andere staat 851
60.9.2 WSNP en bijstandsverzoek van andere staat 852
60.10 Verzoek notificatie aan andere staat 853
60.11 Verzoek notificatie van andere staat 853
60.12 Verzoek inlichtingen aan andere staat 854
60.12.1 Geheimhouding/rechtsbescherming van ontvangen inlichtingen 855
60.12.2 Wanneer verzoeken om inlichtingen? 855
60.13 Verzoek inlichtingen van andere staat 855
60.13.1 Geen verstrekking van inlichtingen 856
60.14 Verzoek conservatoire maatregelen aan andere staat 856
60.15 Verzoek conservatoire maatregelen van andere staat 856
60.16 Voorwaarden verzoek aan andere staat 856
60.16.1 Bezwaar en beroep bij buitenlandse invordering 857
60.16.2 Verzoek om kwijtschelding bij buitenlandse invordering 858
60.16.3 Oninbaar lijden bij buitenlandse invordering 858
60.16.4 Uitstel betaling bij buitenlandse invordering 858
60.17 Bepalingen verzoek andere staat 858
60.17.1 Versnelde invordering buitenlandse belastingschuld 859
60.17.2 Dwangbevel bij buitenlandse invordering 859
60.17.3 Vervolgingskosten bij buitenlandse invordering 860
60.17.4 Buitenlandse belastingschuld niet bevoorrecht 861
60.17.5 Bezwaar en verzet bij buitenlandse belastingschuld 861
60.17.6 Schorsing invordering buitenlandse belastingschuld 861
60.17.7 Uitstel betaling van buitenlandse belastingschuld 861
60.17.8 Kwijtschelding en ‘geen verdere invorderingsmaatregelen’ ten aanzien van een buitenlandse belastingschuld 862
60.17.9 Verjaring buitenlandse invordering 862
60.17.10 Bijzondere maatregelen bij buitenlandse invordering 862
60.17.11 Valuta van de betalingen bij buitenlandse invordering 862
60.17.12 Afboeking bij buitenlandse belastingschuld 862
60.17.13 Renteberekening bij buitenlandse invordering 863
60.18 Civiele invordering in buitenland 863

61 Oninbaar lijden 864
61.1 Verjaring 864

61.2 Aanslag alsnog invorderen 865
61.3 Invordering afronden 865
61.4 Gronden en OP-codes 866
61.4.1 Oninbaar lijden bij faillissement 866
61.4.2 Oninbaar lijden bij surseance 867
61.4.3 Oninbaar lijden bij Wet Schuldsanering Natuurlijke Personen (WSNP) 867
61.4.4 Oninbaar lijden bij boedelschuld 867
61.4.5 Oninbaar lijden bij niet actieve rechtspersoon 868
61.4.6 Oninbaar lijden bij huidig adres onbekend 868
61.4.7 Oninbaar lijden bij buitenland/buitenlanders 868
61.4.8 Oninbaar lijden bij onvermogen 869
61.4.9 Oninbaar lijden bij onverdedigbare hardheid 869
61.4.10 Aanslag opgelegd hoewel er geen verhaal is 869
61.4.11 Oninbaar lijden bij overlijden 870
61.4.12 Aanslag ouder dan 9 jaar 870
61.4.13 Niet verder bemoeilijken 870
61.4.14 Machtiging directeur/staatssecretaris 870
61.4.15 Restbedragen oninbaar lijden 871
61.4.16 Executiemaatregelen 871
61.4.17 Oninbaar lijden uit tactische overwegingen 872
61.4.18 Overige gevallen van oninbaar lijden 872
61.5 Voorstel oninbaar lijden 873
61.6 Beoordelen van het verzoek oninbaar lijden 874
61.7 Functiescheiding oninbaar lijden 874
61.8 Oude aanslag definitief of dubieus oninbaar lijden 874
61.8.1 Dubieus oninbaar geleden aanslag 875
61.8.2 COA-middelen 875

62 Verplichtingensignaal 877
62.1 Katvangers 877
62.1.1 Verplichtingensignaal bij katvangers 878
62.1.2 Bijzonder verhaalsrecht 878
62.2 Notoire wanbetaler MRB 879
62.2.1 Verplichtingensignaal bij notoire wanbetalers MRB 879
62.2.2 Waarschuwing verplichtingensignaal 880
62.2.3 Meedelen verplichtingensignaal 880
62.3 Aanbrengen verplichtingensignaal 881
62.3.1 Gegevens verzoek verplichtingensignaal 881
62.4 Opheffen verplichtingensignaal 881
62.4.1 Gegevens opdracht verplichtingensignaal 882
62.5 Bezwaar tegen verplichtingensignaal 882
62.6 Rol van B/CAP bij verplichtingensignaal 883
62.6.1 Aanbrengen verplichtingensignaal door B/CAP 883
62.6.2 Opheffen verplichtingensignaal door B/CAP 883
62.6.3 B/CAP aanspreekpunt voor RDW 884
62.7 Verplichtingensignaal en wettelijke schuldsaneringsregeling 884
62.7.1 Uitgangspunten 884
62.7.2 Omzetting codes oninbaarlijden 885
62.7.3 Voorbeelden 885

63 Informatie verstrekken en opvragen 888
63.1 Soorten informatie en gegevensdragers 889
63.2 Voorwaarden gegevens opvragen 889
63.3 Wijze van opvragen 890
63.3.1 Verzoek om informatie bij banken 891

63.4 Raadplegen ter plaatse 892
63.5 Weigeren gegevensverstrekking 892
63.6 Het geven van de cautie (zwijgrecht) 893
63.7 Het verschoningsrecht 893
63.8 Resultaat opgevraagde gegevens 894
63.9 Fiscaal delict behandelen 895
63.10 Rechtsbescherming belastingplichtige Wet Dezentjé 897
63.11 Kostenbeschikking Wet Dezentjé 897
63.12 Bijzonder mandaat 898
63.13 Informatieverstrekking door de ontvanger 898

64 Bezwaar en beroep 900
64.1 Schriftelijk indienen bezwaarschrift 901
64.2 Tijdig indienen bezwaarschrift 901
64.3 Ontvangstbevestiging bezwaarschrift 902
64.4 Motivering bezwaarschrift 902
64.5 Intrekken bezwaarschrift 902
64.6 Afhandelen bezwaarschrift 903
64.7 Horen belastingschuldige 903
64.8 Niet horen belastingschuldige 903
64.8.1 Niet-ontvankelijk bezwaar 904
64.8.2 Kennelijk ongegrond bezwaar 904
64.8.3 Uitspraak op bezwaar 904
64.8.4 Ambtshalve beslissing op bezwaa 905
64.9 Administratief beroep bij de directeur 905
64.9.1 Advies aan directeur op administratief beroepschrift 905
64.9.2 Termijn beslissing directeur op administratief beroepschrift 906
64.9.3 Beslissing directeur op administratief beroepschrift 906
64.10 Administratief beroep bij de ontvanger tegen de door de belastingdienstdeurwaarder in rekening gebrachte kosten voor betekening van een dwangbevel 907

65 Dwangsom en Beroep bij niet tijdig beslissen 908
65.1 Soort beschikking waarop de dwangsomregeling van toepassing is 908
65.2 Dwangsom 909
65.3 Beroep bij niet tijdig beslissen 910
65.4 Samenloop dwangsomregeling en direct beroep bij rechtbank 910
65.5 Beslistermijnen bezwaar versoepeld vanaf 1 oktober 2009 910

66 Mededelingsplicht ingevolge artikel 22bis IW 1990 911
66.1 Uitzondering mededelingsplicht 911
66.2 De mededeling 912
66.3 De derde wacht het besluit van de ontvanger niet af 914
66.4 Derde heeft onterecht geen mededeling gedaan 915
66.5 Invordering betalingsverplichting bij de derde 915
66.6 Verval van recht van de ontvanger 916
66.7 Overgangsrecht 916

67 Verzet en executiegeschillen 917
67.1 Betekenen beslag aan derden 917
67.2 Beroep artikel 22 Invorderingswet 1990 of verzet artikel 435 Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering 918
67.3 Samenloop beroep artikel 22 Invorderingswet 1990 en verzet artikel 435 Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering 918
67.4 Beroep artikel 22 Invorderingswet 1990 919

67.4.1 Ontvangstbevestiging beroepschrift 919
67.4.2 Tijdigheid beroepschrift 920
67.4.3 Volledigheid beroepschrift 921
67.4.4 Advies op beroepschrift 921
67.4.4.1 Materiële verschuldigdheid aanslag 922
67.4.4.2 Bodemvereiste 922
67.4.4.3 Stofferingsvereiste 922
67.4.4.4 Eigendomsrecht of bezitloos pandrecht? 923
67.4.4.5 Reële eigendom 924
67.4.4.6 Afnameverplichting 924
67.4.4.7 Samenlevingsverband 924
67.4.4.8 Samenspanning 925
67.4.4.9 Bedrijfsinvloed derden 925
67.4.4.10 Bijlagen bij advies beroepschrift 925
67.4.4.11 Termijn advies beroepschrift 925
67.4.4.12 Faillissement en WSNP 925
67.4.5 Bekend maken beslissing 926
67.4.5.1 Beoordeling beroepschrift 926
67.4.5.2 Horen reclamant 927
67.4.5.3 Beslissingstermijn bij beroepschrift 927
67.4.5.4 Opstellen beschikking 928
67.4.5.5 Bekend maken beroepschrift 928
67.4.5.6 Handelingen na bekend maken uitspraak op beroepschrift 928
67.5 Verzetschrift artikel 435 Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering 928
67.5.1 Behandeling verzetschrift artikel 435 Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering 929
67.5.2 Ontvangstbevestiging verzetschrift artikel 435 Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering 929
67.6 Verzet artikel 17 Invorderingswet 1990 930
67.6.1 Aanhouden tenuitvoerlegging 930
67.6.2 Schorsing bij bezwaar aanslag 931
67.7 Executiegeschil artikel 438 Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering 932
67.8 Verzet artikel 456 Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering 932
67.9 Verzet artikel 538 Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering 933

68 Rechtskundige bijstand 934
68.1 Rijksadvocaat 934
68.2 Landsadvocaat 934
68.3 Toestemming gerechtelijke procedures 934

69 Tabellen, normen, rentepercentages, kosten en marginale percentages 936
69.1 Normbedragen voor bestaanskosten (bij kwijtschelding en uitstel van betaling) 936
69.2 Huurtoeslagnormen 937
69.3 Normbedragen beslagvrij bedrag per kalendermaand per 1-1-2025 938
69.4 Normen studiefinanciering 938
69.5 Rentetabellen 940
69.6 Tabel vervolgingskosten 940
69.7 Matigingstarieven anoniementarief (artikel 34 en 35 LI) 942

1 Inleiding achtergrondinformatie

De Instructie Invordering en Belastingdeurwaarders is geschreven voor de medewerkers die op een of andere wijze bij de uitvoering van het invorderingsproces zijn betrokken.

De Instructie Invordering en Belastingdeurwaarders bevat richtlijnen voor de administratie- en invorderingstechniek. De Instructie Invordering en Belastingdeurwaarders is bedoeld ter instructie en als naslagwerk.

De inleidende onderwerpen op een rij:
- verantwoordelijkheid voor de samenstelling van de Instructie Invordering en Belastingdeurwaarders
- mandatering
- toepassingsgebied Invorderingswet
- toepassingsgebied Invordering Toeslagen
- AWB en Abbb en de invordering
- strak en efficiënt invorderingsbeleid
- invorderingsmaatregelen tegen grote bedrijven
- datum van binnenkomst van bescheiden
- bestuurlijke boetes
- verklaring fiscaal gedrag

1.1 Verantwoording

De Instructie Invordering en Belastingdeurwaarders is samengesteld door Belastingdienst/IV en wordt regelmatig geactualiseerd door de activiteitengroep Inning en Betalingsverkeer.

Als de gebruiker inhoudelijke vragen of opmerkingen heeft, kan hij contact opnemen met de activiteitengroep Invordering.

1.2 Mandatering invorderaar

In artikel 2 van de Invorderingswet 1990 wordt bepaald dat onder directeur, inspecteur of ontvanger wordt verstaan: de functionaris die als zodanig bij ministeriële regeling is aangewezen. In artikel 5 van de Uitvoeringsregeling Belastingdienst 2003 is bepaald dat de directeuren van de met heffing en inning belaste organisatieonderdelen van de Belastingdienst, inspecteur en ontvanger zijn als bedoeld in Algemene wet inzake rijksbelastingen en de Invorderingswet 1990.

De directeuren hebben dus een dubbele aanwijzing. Deze directeuren kunnen op hun beurt hun bevoegdheden mandateren aan de ambtenaren die tot het desbetreffende organisatieonderdeel behoren.
De directeuren mogen een ambtenaar echter slechts 1 mandaat geven: of voor de heffing (inspecteurswerkzaamheden), of voor de inning (ontvangerswerkzaamheden) - en dus niet voor beide! Dit vloeit voort uit de van oudsher bestaande functiescheiding tussen inspecteur en ontvanger, die tot op heden nog steeds gehandhaafd moet blijven. Dit is een aantal jaren geleden nog eens bevestigd door de Algemene Rekenkamer. Ook de Ombudsman en het ministerie van Financiën stellen zich op dat standpunt. Alleen de directeur is dus ontvanger en inspecteur tegelijk.

Op 1 juni 2014 is het centrale bevoegdhedenregister in gebruik genomen. De mandatering wordt ingeschreven in dit register. De inschrijving in dit register kan in eventuele procedures ook dienen als bewijs dat een ambtenaar gerechtigd was bepaalde werkzaamheden te verrichten.

De deurwaarder neemt een aparte plaats in. Hij heeft voor zijn werkzaamheden als deurwaarder geen mandaat nodig. Hij krijgt rechtstreeks van de Minister zijn aanstelling als belastingdeurwaarder.

De deurwaarder is het verlengstuk van de ontvanger. De deurwaarderswerkzaamheden bestaan uit de betekening van het dwangbevel en de tenuitvoerlegging daarvan. Daarbij kan het sporadisch voorkomen dat hij geld int op kwitantie.

Dit moet niet worden verward met de inningswerkzaamheden van de ontvanger. Het algemeen mandaat voor de inning omvat alleen de werkzaamheden van de ontvanger. Het is de ontvanger die de deurwaarder opdrachten geeft. Daarom mag de deurwaarder vanwege de functiescheiding geen algemeen mandaat voor de inning (ontvangerswerkzaamheden) krijgen. Vanwege de functiescheiding mag hij ook geen mandaat voor de heffing (inspecteur) krijgen. Met andere woorden, hij mag geen werkzaamheden verrichten die onder de bevoegdheid van de inspecteur of de ontvanger vallen.

Naast dit algemene mandaat voor de invordering (of de heffing) is er ook nog het bijzondere mandaat van artikel 63a van de Invorderingswet 1990. Dit bijzondere mandaat houdt in dat bepaalde verplichtingen bij verzoeken om informatie op grond van de invorderingswet ook bestaan ten opzichte van andere ambtenaren dan de ontvanger, als deze hiervoor door de Minister rechtstreeks zijn aangewezen.

Van deze bevoegdheid heeft de Minister tot nu toe slechts 1 keer gebruik gemaakt: in artikel 10 Uitvoeringsregeling Belastingdienst heeft de Minister als ‘andere ambtenaar’ aangewezen de directeur van de FIOD en de door deze directeur aangewezen andere ambtenaren van de Belastingdienst.

Voor controle-ambtenaren en belastingdeurwaarders kan een beperkte aanwijzing (ook wel een specifiek mandaat genoemd) worden verleend voor het opvragen van informatie voor de invordering. Dit betreft alleen de invorderingsaangelegenheden genoemd in artikel 58 tot en met 62 van de Invorderingswet. Deze aanwijzing gebeurt door de directeur en is gegrond op artikel 10:5 van de Algemene wet bestuursrecht.

Aanwijzing voor andere invorderingsbevoegdheden zou in strijd komen met de hierboven genoemde functiescheiding. Zie ook het onderdeel Informatie verstrekken en opvragen.

1.3 Reikwijdte Invorderingswet

De Invorderingswet, artikel 1, lid 1 regelt het toepassingsgebied van deze wet. De wet is van toepassing op:

- belastingaanslagen die zijn vastgesteld op de voet van de Algemene wet inzake rijksbelastingen

- aanslagen in de premieheffing volksverzekeringen
- aanslagen in de premieheffing werknemersverzekeringen
- de inkomensafhankelijke bijdrage op grond van de Zorgverzekeringswet

Daarnaast zijn de bepalingen van de wet geheel of ten dele van toepassing op velerlei andere heffingen.

Een verdere uitbreiding van de reikwijdte van de wet is te vinden in artikel 6.

In het 2e lid van artikel 1 van de wet is de relatie van de wet tot de Awb aangegeven. In dit verband wordt verwezen naar artikel 1.1.5 van de Leidraad Invordering 2008.

De bepalingen van de Leidraad Invordering zijn geheel (respectievelijk ten dele) van toepassing op alle heffingen waarop de wet geheel (respectievelijk ten dele) van toepassing is en waarvan de invordering aan de ontvanger is opgedragen.

De terugvordering van toeslagen gebeurt niet op basis van de Invorderingswet 1990, maar op basis van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen (Awir).

1.4 Invordering van Toeslagen

Op 1 januari 2006 deden de toeslagen hun intrede. De terugvordering van (een) teveel uitbetaalde toeslag(en) is belegd bij de blauwe kantoren. De invorderingswerkzaamheden zijn niet in de Instructie Invordering en Belastingdeurwaarders opgenomen. Bij de invordering van toeslagen moet in gedachte worden gehouden dat Dienst Toeslagen geen ontvanger kent; dit organisatieonderdeel van de Belastingdienst heft en int zelf.

De ontvanger heeft een mandaat nodig om namens Dienst Toeslagen te mogen invorderen. De terugvordering van toeslagen gebeurt niet op basis van de Invorderingswet 1990, maar op basis van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen (Awir).

1.5 Awb, Abbb en invordering

De voornaamste algemene beginselen van behoorlijk bestuur zijn:
- gelijkheid
- motivering
- rechtszekerheid
- zorgvuldigheid

Een aantal van die beginselen is opgenomen in de Awb, maar niet allemaal; zo ontbreekt in de Awb nog het gelijkheidsbeginsel.

De genoemde beginselen komen tot uitdrukking bij de afweging van de belangen van het Rijk, de belastingschuldigen en eventueel betrokken derden. Zo mag de Belastingdienst - hoezeer zij ook gebruikmaakt van automatisering en massale administratieve processen - niet voorbijgaan aan de redelijke belangen van de belastingschuldigen of derden.

De ontvanger is niet alleen verantwoordelijk voor een juiste wijze van invordering, maar ook voor de beslissing - ook in afwijzende zin - op verzoeken van belastingschuldigen om enigerlei tegemoetkoming. Het optreden van de ontvanger moet steeds blijk geven van zorgvuldigheid, tact en gevoel voor objectiviteit.

Het beginsel van gelijkheid komt tot uitdrukking in de gelijke behandeling van (in hoge mate) gelijke gevallen.

Het motiveringsbeginsel betekent dat de ontvanger zijn handelingen en besluiten deugdelijk motiveert, zodat de belastingschuldige of derde van de beweegredenen kennis kan nemen en zich eventueel tegen de (voorgenomen) handelingen of besluiten kan verweren.

Het zorgvuldigheidsbeginsel betekent dat de ontvanger onherroepelijk geworden belastingaanslagen marginaal toetst bij gegronde twijfel aan de verschuldigdheid.

Verder brengen de beginselen van behoorlijk bestuur met zich mee dat gewekt vertrouwen wordt gehonoreerd en dat de bevoegdheden die aan de ontvanger zijn gegeven, slechts worden gebruikt overeenkomstig hun bedoeling.

1.5.1 ***Marginale toetsing (artikel 1.1.5 LI 2008)***

De ontvanger toetst een belastingaanslag marginaal als de belastingschuldige in een verzoek aan de Belastingdienst aannemelijk heeft gemaakt dat er gegronde twijfels zijn bij de verschuldigdheid van een onherroepelijk geworden belastingaanslag. De aanleiding voor een marginale toetsing kan een rechtstreeks verzoek aan de ontvanger zijn, bijvoorbeeld in combinatie met een verzoek om uitstel van betaling of kwijtschelding. De ontvanger kan ook door de inspecteur, die een aangifte of verzoek tot ambtshalve vermindering heeft ontvangen, of vanuit een klachtprocedure worden benaderd voor een marginale toets.

1.5.1.1 Beoordeling van het marginale toetsingsverzoek

De ontvanger moet bij de beoordeling van het verzoek de volgende vragen doorlopen:

1. Is de belastingaanslag onherroepelijk?
   Als de belastingschuldige tegen de belastingaanslag nog inhoudelijk in bezwaar kan of tegen de uitspraak op bezwaar in (hoger) beroep kan, neemt de ontvanger het verzoek niet in behandeling. De ontvanger stuurt het verzoek door naar de inspecteur en informeert de belastingschuldige daarover. Hetzelfde geldt als er nog een ambtshalve vermindering door de inspecteur mogelijk is.

2. Zijn er gegronde twijfels bij de verschuldigdheid van de belastingaanslag?
   Het is aan de belastingschuldige om aannemelijk te maken dat er gegronde twijfels zijn bij de materiële verschuldigdheid van de betrokken belastingaanslag. De ontvanger kan zo nodig een nadere toelichting vragen. Als de belastingschuldige de gegronde twijfels niet aannemelijk maakt dan licht de ontvanger in een brief aan de belastingschuldige toe waarom hij niet toekomt aan een marginale toets van de belastingaanslag.

3. Is de belastingaanslag materieel niet verschuldigd?
   De ontvanger beoordeelt tot welk bedrag de belastingaanslag materieel niet verschuldigd is. Het gaat daarbij om een globale beoordeling. Bij die beoordeling raadpleegt de ontvanger in elk geval de informatie over de belastingaanslag die bij de inspecteur beschikbaar is. De ontvanger betrekt bij zijn beoordeling ook eventuele feiten, gegevens of stukken, die niet zijn meegewogen in het fiscale traject. Bijvoorbeeld doordat de belanghebbende pas bij het verzoek om marginale toetsing gegevens verstrekt. Zo nodig vraagt de ontvanger ook advies bij de inspecteur. Let wel op dat de ontvanger niet kan volstaan met verwijzing naar een afwijzende beslissing op het bezwaar van de inspecteur of van de fiscale rechter op een (hoger) beroep. De ontvanger moet zijn beslissing motiveren. Dit geldt in het bijzonder als het in de fiscale procedure niet tot een inhoudelijke behandeling op alle punten is gekomen.

1.5.1.2 Wanneer geen marginale toetsing?

De proceshouding van belastingschuldige in de fiscale procedure over een aanslag, kan tot gevolg hebben dat de ontvanger de materiële verschuldigdheid van die aanslag niet meer marginaal hoeft te toetsen. De ontvanger is bijvoorbeeld niet gehouden tot een marginale toets als:

a. de inspecteur een aanslag heeft vastgesteld op basis van een redelijke schatting omdat belastingplichtige niet aan zijn fiscale informatieverplichtingen op grond van artikel 47 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen heeft voldaan;
b. de fiscale rechter deze aanslag vervolgens inhoudelijk heeft getoetst, en;
c. belastingschuldige pas na afloop van de fiscale procedure informatie heeft verstrekt waaruit zou volgen dat de betreffende aanslag niet in overeenstemming is met de materiële belastingschuld.

Verder gelden ook de afwijzingsgronden zoals neergelegd in artikel 45aa van de Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting en paragraaf 23 van het Besluit Fiscaal Bestuursrecht, met uitzondering van 'het niet tijdig indienen van een verzoek om ambtshalve vermindering' en 'het niet tijdig herstellen van een vormverzuim bij een dergelijk verzoek'. Het gaat dan bijvoorbeeld om de volgende situaties:

- De materiële onjuistheid van de belastingaanslag vloeit voort uit nieuwe jurisprudentie die is gewezen, nadat de belastingaanslag al onherroepelijk vaststond.
- Een belastingaanslag is materieel niet verschuldigd door de belastingschuldige maar door een andere belanghebbende, terwijl de belasting niet meer kan worden geheven bij die andere belanghebbende (denk aan een onterechte verlegging of het ten onrechte toepassen van een vrijstelling of aftrek).

1.5.1.3 Gevolgen marginale toetsing - algemeen

Als de ontvanger tot de conclusie komt dat een belastingaanslag in materiële zin niet verschuldigd is, ziet hij af van verdere invorderingsmaatregelen. Onder invorderingsmaatregelen worden hier ook begrepen een loonvordering of een verrekening. Hetzelfde geldt als een aanslag gedeeltelijk niet verschuldigd is: de ontvanger beperkt zich

bij het nemen van invorderingsmaatregelen dan tot het deel dat materieel wel verschuldigd is.

De ontvanger draait verrekeningen terug die zijn gedaan binnen een maand voorafgaand aan de indiening van het verzoek. Als de ontvanger marginaal toets naar aanleiding van een verzoek aan de inspecteur of een klacht, dan is de peildatum voor het terugdraaien van verrekeningen het moment waarop het verzoek, de aangifte of het bezwaarschrift bij de inspecteur is binnengekomen of de klacht is ingediend.

1.5.1.4 Gevolgen marginale toetsing - vergrijpboetes
Vergrijpboetes worden vaak vastgesteld op een percentage van de verschuldigde belasting. Als uit een marginale toetsing volgt dat de belasting materieel geheel of gedeeltelijk niet verschuldigd is, dan beperkt de ontvanger de invordering van de opgelegde vergrijpboete tot het bedoelde percentage van de materieel verschuldigde belasting. Het voorgaande geldt alleen voor vergrijpboetes die aan de belastingschuldige zelf zijn opgelegd.

1.6 Invorderingsbeleid Belastingdienst

Hoewel de ontvanger oog moet hebben voor de persoonlijke omstandigheden van de belastingschuldige, is het zijn primaire taak toe te zien op fiscale betalingsverplichtingen, in de regel binnen de termijn of termijnen die de wet daartoe stelt.

De ontvanger moet zich er steeds bewust van zijn dat het verlengen van betalingstermijnen of het oplopen van een belastingschuld kan leiden tot onverhaalbaarheid van die schuld. Ook kunnen hierdoor de belangen van andere schuldeisers worden geschaad.

1.7 Toestemming ministerie bij invorderingsmaatregelen

In de Leidraad Invordering wordt aangegeven in welke gevallen de ontvanger toestemming moet vragen aan het ministerie.

Eén van de genoemde gevallen is als derden niet onkundig zullen blijven van de beslaglegging. Naast het in de Leidraad genoemde derdenbeslag kan dat zich ook op een andere manier voordoen. Zodra het de ontvanger duidelijk is dat een andere crediteur een maatregel zal nemen die het voortbestaan van het bedrijf in gevaar kan brengen, moet de ontvanger toestemming vragen. Hieronder wordt bijvoorbeeld verstaan, wanneer als gevolg van een beslaglegging het voorspelbaar is dat andere crediteuren geneigd zullen zijn tot het nemen van bijzondere stappen, waaronder mede wordt verstaan het opzeggen van bankkrediet.

1.8 Datum binnenkomst bescheiden

Als aan de indiening van bepaalde bescheiden rechtsgevolgen zijn verbonden of rechten kunnen worden ontleend, wordt de datum van binnenkomst bij een ander organisatieonderdeel van de Belastingdienst beschouwd als datum van binnenkomst bij de inspecteur of ontvanger waaronder de belastingplichtige ressorteert.

Voorbeelden van die bescheiden zijn:
- een beroepschrift artikel 22
- een bezwaarschrift Invorderingswet 1990, artikel 30

- een verzoek om uitstel van betaling of kwijtschelding
- een mededeling Invorderingswet 1990, artikel 36 of 49
- een schriftelijke mededeling Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering, artikel 435, lid 3

1.9 Invordering bestuurlijke boetes

Beschikkingen en uitspraken inzake bestuurlijke boeten worden ingevorderd als belasting en volgen het regime van de belasting waarmee zij verband houden.

Een boetebeschikking die gelijktijdig en in verband met de vaststelling van een belastingaanslag is opgelegd, is invorderbaar in zoveel termijnen als gelden voor die belastingaanslag.

Een boetebeschikking die niet in verband staat met een bepaalde belastingaanslag, kent een betalingstermijn van 2 maanden, evenals een boetebeschikking die hier wel mee in verband staat maar niet gelijktijdig met die belastingaanslag is vastgesteld (de zogenaamde losse boetebeschikkingen). Met ingang van 1 juli 2009 wordt de betalingstermijn 6 weken in plaats van 2 maanden.

Het bodemrecht is uitsluitend van toepassing op een bestuurlijke boete als bedoeld in hoofdstuk 5 van de Douanewet en op een bestuurlijke boete die verband houdt met een naheffingsaanslag als bedoeld in artikel 22, lid 3 van de Invorderingswet 1990.

Derden kunnen aansprakelijk worden gesteld voor bestuurlijke boeten voor zover het belopen daarvan aan de derde is te wijten.

De medepleegboete wordt opgelegd door de inspecteur en de 'aanpalende' ontvanger maakt de medepleegboete bekend.

Verzoeken om uitstel in verband met bezwaar of beroep tegen de medepleegboete worden behandeld door de ontvanger van het kantoor van de behandelend inspecteur.

De invordering van de boete wordt niet overgedragen. De invordering vindt plaats door de behandelend ontvanger. Bij samenloop met een reguliere belastingschuld bij de medepleger, vindt afstemming plaats met de competente ontvanger van de medepleger. Bij de invordering van een medepleegboete bij een organisatie behorende tot de directie GO neemt de behandeld ontvanger, voordat hij overgaat tot invordering, contact op met de KC.

1.10 **Verklaring betalingsgedrag nakoming fiscale verplichtingen**

Het komt voor dat (buitenlandse) (overheids-)instanties een schriftelijke verklaring wensen van de Nederlandse Belastingdienst over het betalingsgedrag van een particulier of onderneming (een 'Verklaring betalingsgedrag nakoming fiscale verplichtingen').

Een belastingplichtige of zijn gemachtigde kan de ontvanger verzoeken om afgifte van een verklaring betalingsgedrag nakoming fiscale verplichtingen. Een dergelijk verzoek dient te worden ingediend middels het hiervoor bestemde aanvraagformulier, dat te vinden is op de website van de Belastingdienst. De verklaring wordt opgestuurd naar het bij de

Belastingdienst bekende woon- of vestigingsadres van de belastingplichtige.

In de verklaring betalingsgedrag nakoming fiscale verplichtingen geeft de ontvanger aan, dat op het moment van de aanvraag geen belastingaanslagen of andere vorderingen openstaan, waarvan de invordering aan de ontvanger is opgedragen. Op verzoek van de belastingplichtige verklaart de ontvanger ook dat zich in het verleden - voor wat betreft de invordering - geen moeilijkheden hebben voorgedaan. In de verklaring kan de ontvanger nadere bijzonderheden vermelden.

Bij de verklaring betalingsgedrag nakoming fiscale verplichtingen wordt op verzoek van de aanvrager een vertaling in het Engels, Frans of Duits gevoegd.

De verklaring betalingsgedrag nakoming fiscale verplichtingen is een algemene verklaring inzake het betalingsgedrag. Als een verklaring inzake het betalingsgedrag nodig is in verband met een risicobeperking voor de inleners- of ketenaansprakelijkheid, moet de belastingplichtige gebruik maken van het aanvraagformulier 'Verklaring betalingsgedrag inlenersaansprakelijkheid' of 'Verklaring betalingsgedrag ketenaansprakelijkheid'.

1.11 Legalisatie van documenten van de Belastingdienst

Legalisatie is een procedure om documenten geschikt te maken voor gebruik in het buitenland. Een belanghebbende moet hiervoor apostille aanvragen bij de rechtbank. De apostille is een stempel of sticker op een document die aantoont dat de handtekening op het document echt is.

Om apostille aan te kunnen vragen bij de rechtbank moet een door of namens de inspecteur of ontvanger afgegeven document eerst gelegaliseerd worden door het Ministerie van Financiën - Directoraat-Generaal Belastingdienst. Het Directoraat-Generaal Belastingdienst kan alleen tot legalisatie overgaan als:

- het te legaliseren document is voorzien van een naam en handtekening van de inspecteur of ontvanger of van degene die namens de inspecteur of ontvanger ondertekent, en;
- het document gelegaliseerd moet worden met het oog op gebruik in een staat die aangesloten is bij het 'Verdrag tot afschaffing van het vereiste van legalisatie voor buitenlandse openbare akten'.

Het is dus van belang dat een te legaliseren document van een naam en handtekening wordt voorzien, anders kan het Directoraat-Generaal Belastingdienst niet tot legalisatie overgaan.

Degene die om legalisatie verzoekt, moet het te legaliseren document sturen naar:
Ministerie van Financiën DGBD/Legalisatie Kamer SB2.26
Postbus 20201
2500 EE Den Haag

De aanvrager moet daarbij ook aangeven naar welk adres het document teruggestuurd moet worden.

In spoedeisende gevallen kan de aanvrager de te legaliseren verklaring ook in persoon aanbieden.
Het bezoekadres is:
Ministerie van Financiën DGBD
Korte Voorhout 7
2511 CW Den Haag

1.12 Huwelijk en geregistreerd partnerschap

1.12.1 Huwelijk/geregistreerd partnerschap en gemeenschap

Op 1 januari 2018 is het huwelijksvermogensrecht gewijzigd. Voor partners die op of ná die datum in het huwelijk zijn getreden of een geregistreerd partnerschap zijn aangegaan (hierna wordt enkelgesproken over huwelijk), geldt het nieuwe wettelijke stelsel. Het nieuwe stelsel brengt mee dat er bij een huwelijk een beperkte gemeenschap van goederen tussen echtgenoten of geregistreerd partners ontstaat (hierna wordt enkel gesproken over echtgenoot of echtgenoten). Erfenissen, schenkingen en privébezittingen en -schulden die iemand bij het aangaan van het huwelijk al heeft, vallen niet in deze beperkte gemeenschap. Alleen de inkomsten, bezittingen en schulden die de echtgenoten tijdens het huwelijk verkrijgen of maken, gaan tot de huwelijksgemeenschap behoren. Ook zaken waarvan beide echtgenoten vóór het huwelijk samen eigenaar waren en de schulden die zij vóór het huwelijk samen hebben gemaakt, vallen in de huwelijksgemeenschap.

Verschil met huwelijk gesloten vóór 1 januari 2018
Bij een huwelijk in gemeenschap van goederen dat vóór 1 januari 2018 is gesloten, geldt in afwijking van het voorgaande, dat privébezittingen en –schulden, die de toekomstig echtgenoten bij het aangaan van het huwelijk hebben, ín de gemeenschap vallen.

1.12.2 Huwelijkse voorwaarden

Zowel bij huwelijken gesloten vóór als ná 1 januari 2018, kunnen echtgenoten bij huwelijkse voorwaarden afwijken van de wettelijke gemeenschap van goederen. Zij moeten dit bij notariële akte doen. Ze kunnen bijvoorbeeld iedere gemeenschap van goederen uitsluiten, zodat er geen huwelijksgemeenschapsvermogen bestaat maar slechts privévermogens van de echtgenoten bestaan. Dit heeft gevolgen voor de verhaalsmogelijkheden van schuldeisers. Wat deze gevolgen zijn, is afhankelijk van de inhoud van de huwelijkse voorwaarden. Een afschrift van deze huwelijkse voorwaarden is, indien dit is geregistreerd, op te vragen bij het huwelijksgoederenregister van de rechtbank. [1]

[1] Het huwelijksgoederenregister bevat de registraties die volgens het Besluit Huwelijksgoederenregister 1969 worden ingeschreven. Bijvoorbeeld huwelijkse voorwaarden en partnerschapsvoorwaarden, die op verzoek van de partners worden ingeschreven.

1.12.3 Aansprakelijkheid echtgenoten

Aansprakelijkheid ziet op de vraag, wíe door een schuldeiser aangesproken kan worden tot het verrichten van een prestatie. Zowel bij huwelijken gesloten vóór als ná 1 januari 2018 zijn echtgenoten hoofdelijk aansprakelijk voor de schulden, die zij voor de gewone gang van de huishouding zijn aangegaan. Belastingschulden behoren in het algemeen niet tot schulden, die in het kader van de gewone gang van de

huishouding zijn gemaakt. Ten aanzien van de overige schulden geldt, dat ieder van de echtgenoten aansprakelijk is voor de schulden die door hem/haar zijn aangegaan. Daarnaast geldt er soms een aansprakelijkheid op grond van artikel 44 lid 2 van de Invorderingswet 1990 (zie hoofdstuk 'Aansprakelijkheidsbepalingen overig').

1.12.4 ***Verhaal op echtgenoten***

Er kunnen gedurende het huwelijk drie vermogens ontstaan, te weten:
1. een gemeenschappelijk huwelijksvermogen
2. een afzonderlijk privévermogen van echtgenoot
3. een afzonderlijk privévermogen van echtgenoot B

Bij verhaal gaat het om de vraag, welk vermogen voor de betaling van een schuld kan worden uitgewonnen. Er dient daarbij een onderscheid te worden gemaakt tussen gemeenschapsschulden en privéschulden.

1. Verhaal van gemeenschapsschulden

Als een belastingschuld ziet op een periode die binnen het huwelijk valt, dan is in beginsel sprake van een gemeenschapsschuld. Alleen bij belastingschulden die zien op een onderneming van een echtgenoot, kan dit anders zijn. Voor gemeenschapsschulden kan verhaal worden gezocht op het gemeenschappelijk vermogen. Daarnaast kan verhaal worden gezocht op het privévermogen van de echtgenoot op wie de schuld rust (in geval van de belastingschulden is tenaamstelling aanslagbiljet van belang). Dit verhaal is niet mogelijk, als deze echtgenoot goederen van de gemeenschap aanwijst die voldoende verhaal bieden.

Verschil met huwelijk gesloten vóór 1 januari 2018

Bij huwelijken gesloten vóór 1 januari 2018 heeft de echtgenoot op wie de schuld rust, geen mogelijkheid om goederen van de gemeenschap aan te wijzen. Dit betekent dat altijd verhaal kan worden gezocht op het privévermogen van die echtgenoot.

2. Verhaal van privéschulden

Als een belastingschuld ziet op een periode die vóór het huwelijk valt, is er in beginsel sprake van een privéschuld. Voor privéschulden van echtgenoot A kan verhaal worden gezocht op het gemeenschappelijk vermogen. Dit is anders als echtgenoot B eigen goederen van echtgenoot A aanwijst, die voldoende verhaal bieden. Bovendien geldt bij het verhaal op een gemeenschapsgoed, dat dit verhaal is beperkt tot de helft van de opbrengst van het uitgewonnen goed. Echtgenoot B heeft daarbij de mogelijkheid om het gemeenschapsgoed, waarop verhaal wordt gezocht, over te nemen tegen betaling van de helft van de waarde van dit goed. Deze betaling dient dan wel uit het eigen vermogen van echtgenoot B te komen. Er kan voor de privéschuld ook verhaal worden gezocht op het privévermogen van echtgenoot A.

Verschil met huwelijk gesloten vóór 1 januari 2018

Bij huwelijken gesloten vóór 1 januari 2018, is het verhaal niet beperkt tot de helft van de opbrengst van het uitgewonnen gemeenschapsgoed. Daarnaast gaan schulden die zien op de periode vóór het huwelijk, tot de gemeenschap behoren vanaf het moment van het aangaan van het huwelijk.

Schematische weergave verhaalsmogelijkheden

	Gemeenschapsgoederen	**Privégoederen echtgenoot A (schuldenaar)**	**Privégoederen echtgenoot B (niet-schuldenaar)**
Gemeenschapsschuld, aangegaan door A	Vanaf 1-1-2018: ✓ (Artikel 1:96 lid 1 BW; verhaal op de goederen zelf, niet op een aandeel in) Vóór 1-1-2018: ✓ (Artikel 1:96 lid 1 oud-BW; verhaal op de goederen zelf, niet op een aandeel in)	Vanaf 1-1-2018: ✓ Als er voldoende verhaal is op gemeenschapsgoederen en echtgenoot A deze aanwijst, dan verhaal niet mogelijk (artikel 1:96 lid 2 BW) Vóór 1-1-2018: ✓ (artikel 1:96 lid 1 oud-BW)	Vanaf 1-1-2018: X Niet mogelijk, tenzij het een gemeenschapsschuld betreft voor de gewone gang van de huishouding (artikel 1:85 jo. 1:96 lid 1 en 6 BW) Vóór 1-1-2018: X Niet mogelijk, tenzij het een gemeenschapsschuld betreft voor de gewone gang van de huishouding (artikel 1:85 jo. 1:96 lid 5 oud-BW)
Privéschuld van A (geen gemeenschapsschuld)	Vanaf 1-1-2018: ✓ Als echtgenoot B goederen van echtgenoot A aanwijst die voldoende verhaal bieden, dan niet mogelijk (artikel 1:96 lid 1, 2 en 3 BW)* Vóór 1-1-2018: ✓ Als echtgenoot B goederen van echtgenoot A aanwijst die voldoende verhaal bieden, dan niet mogelijk (artikel 1:96 lid 1 en 2 oud-BW)	Vanaf 1-1-2018: ✓ (artikel 1:96 lid 1 BW) Vóór 1-1-2018: ✓ (artikel 1:96 lid 1 oud-BW)	Vanaf 1-1-2018: X (artikel 1:96 lid 1 en 6 BW) Vóór 1-1-2018: X (artikel 1:96 lid 5 oud-BW)

* Bij huwelijken na 1 januari 2018 is het verhaal beperkt tot de helft van de opbrengst van het uitgewonnen goed. Bij huwelijken van vóór 1 januari 2018 is het verhaal onbeperkt. Bij huwelijken na 1 januari 2018 mag echtgenoot B het goed waarop de schuldeiser verhaal zoekt ook overnemen tegen betaling van de helft van de waarde van dat goed uit zijn eigen vermogen.

*1.12.5 **Beslag en huwelijk***

Goederen die in een gemeenschap van goederen vallen, kunnen op naam staan van a) de schuldenaar, b) de echtgenoot van de schuldenaar of c) beide echtgenoten. Bij het beslag op dergelijke goederen zijn de volgende formaliteiten van belang:

a. Gemeenschapsgoed staat op naam van de schuldenaar

Als een goed uit een gemeenschap uitsluitend op naam van de schuldenaar zelf staat, gelden er geen bijzondere formaliteiten. Er wordt ten laste van de schuldenaar, beslag op het goed zelf gelegd (niet op 'het aandeel' van de schuldenaar in het goed).

b. Gemeenschapsgoed staat uitsluitend op naam van de echtgenoot

1. Derdenbeslag op een vordering:
   - op basis van een dwangbevel tegen de schuldenaar;
   - beslag onder de derde leggen ten laste van de echtgenoot, waarbij het aan te raden is om op het exploot te vermelden dat het de echtgenoot van de belastingschuldige betreft;

- overbetekening van het beslag binnen 8 dagen aan de schuldenaar;
- overbetekening van het beslag binnen 8 dagen aan de echtgenoot.

2. Beslag onroerende zaken:
   - op basis van een dwangbevel tegen de schuldenaar;
   - beslag onroerende zaken op de zaak zelf (en niet op het aandeel in) ten laste van de echtgenoot;
   - overbetekening van het beslag aan de echtgenoot binnen 3 dagen;
   - overbetekening van het beslag aan de schuldenaar binnen 8 dagen;
   - overbetekening van het beslag aan eventuele hypotheekhouders.

3. Beslag roerende zaken:
   - op basis van een dwangbevel tegen de schuldenaar;
   - beslag roerende zaken ten laste van de echtgenoot leggen door een proces-verbaal van beslag aan de echtgenoot te betekenen;
   - overbetekening van het beslag aan de schuldenaar.

4. Beslag op overige gemeenschapsgoederen:
   - op basis van een dwangbevel tegen de schuldenaar;
   - beslag leggen ten laste van de echtgenoot, inclusief alle eventuele bijbehorende beslagformaliteiten;
   - overbetekening van het beslag aan de schuldenaar binnen 8 dagen.

c. Gemeenschapsgoed staat op beider naam of de tenaamstelling is onbekend

1. Derdenbeslag op een vordering:
   - op basis van een dwangbevel tegen de schuldenaar;
   - beslag onder de derde leggen ten laste van de schuldenaar;
   - beslag onder de derde leggen ten laste van de echtgenoot, waarbij het aan te raden is om op het exploot te vermelden dat het de echtgenoot van de belastingschuldige betreft;
   - overbetekening van voormelde beslagen binnen 8 dagen aan de schuldenaar;
   - overbetekening van het beslag, genoemd onder derde punt, binnen 8 dagen aan de echtgenoot.

2. Beslag onroerende zaken:
   - op basis van een dwangbevel tegen de schuldenaar;
   - beslag onroerende zaken op de zaak zelf (en niet op het aandeel in) ten laste van de schuldenaar;
   - beslag onroerende zaken op de zaak zelf (en niet op het aandeel in) ten laste van de echtgenoot;
   - overbetekening van het beslag, genoemd onder tweede punt, aan de schuldenaar binnen 3 dagen;
   - overbetekening van het beslag, genoemd onder derde punt, aan de echtgenoot binnen 3 dagen;
   - overbetekening van het beslag, genoemd onder derde punt, aan de schuldenaar binnen 8 dagen;

- overbetekening van voormelde beslagen aan eventuele hypotheekhouders.

3. Beslag roerende zaken:
   - op basis van een dwangbevel tegen de schuldenaar;
   - beslag roerende zaken ten laste van de schuldenaar leggen door een proces-verbaal van beslag aan hem te betekenen;
   - beslag roerende zaken ten laste van de echtgenoot leggen door een proces-verbaal van beslag aan de echtgenoot te betekenen;
   - overbetekening van het beslag, genoemd onder derde punt, aan de schuldenaar.

4. Beslag op overige gemeenschapsgoederen:
   - op basis van een dwangbevel tegen de schuldenaar;
   - beslag leggen ten laste van de schuldenaar, inclusief alle eventuele bijbehorende beslagformaliteiten;
   - beslag leggen ten laste van de echtgenoot, inclusief alle eventuele bijbehorende beslagformaliteiten;
   - overbetekening van het beslag, genoemd onder derde punt, aan de schuldenaar binnen 8 dagen.

1.12.6 ***Vordering en huwelijk***

Vordering ten laste van de belastingschuldige

Als de belastingschuldige recht heeft op gelden, penningen of periodieke betalingen die in de huwelijksgemeenschap vallen, dan kan er een vordering ten laste van de belastingschuldige worden gedaan. Als de vordering wordt gedaan in verband met een privéschuld, dan wordt het verhaal beperkt tot de helft van de opbrengst van de vordering. Deze beperking geldt níet als de echtgenoot instemt met verhaal op het geheel. De bekendmaking van de vordering dient zo spoedig mogelijk - in ieder geval binnen acht dagen na het doen van de vordering - plaats te vinden.

Verschil met huwelijk gesloten vóór 1 januari 2018

Bij huwelijken gesloten vóór 1 januari 2018 is het verhaal in verband met een privéschuld, niet beperkt tot de helft van de opbrengst van de vordering.

Vordering ten laste van de echtgenoot van de belastingschuldige

Als de echtgenoot van de belastingschuldige recht heeft op gelden, penningen of periodieke betalingen die in de huwelijksgemeenschap vallen, dan kan een vordering ten laste van de echtgenoot worden gedaan. Als de vordering wordt gedaan in verband met een privéschuld van de belastingschuldige, dan wordt het verhaal beperkt tot de helft van de opbrengst van de vordering. Deze beperking geldt niet als de echtgenoot instemt met verhaal op het geheel. De bekendmaking van de vordering dient zo spoedig mogelijk - in ieder geval binnen acht dagen na het doen van de vordering - plaats te vinden aan de belastingschuldige en de echtgenoot. Voor zover het periodieke uitkeringen betreft die onder de opsomming van artikel 19, eerste lid Invorderingswet 1990 vallen, dan wordt de beslagvrije voet toegepast alsof de echtgenoot de belastingschuldige is.

Als de echtgenoot de enige gerechtigde op de gelden, penningen of periodieke betalingen is, dan wordt de vordering uitgevaardigd ten laste van de echtgenoot van de belastingschuldige en niet ten laste van de belastingschuldige zelf.

Verschil met huwelijk gesloten vóór 1 januari 2018
Bij huwelijken gesloten vóór 1 januari 2018 is het verhaal in verband met een privéschuld niet beperkt tot de helft van de opbrengst van de vordering.

2 Werkzaamheden belastingdeurwaarders BDW

Dit is een inleiding op een overzicht van de meest voorkomende werkzaamheden van belastingdeurwaarders. Naast werkinstructies verwijst het overzicht naar relevante wet- en regelgeving.

De inleidende onderwerpen op een rij:
1. plaats en taak van de belastingdeurwaarder
2. handelingen vastleggen in een authentieke akte
3. optreden als belastingdeurwaarder
4. oog- en oorfunctie van de belastingdeurwaarder
5. de wettelijke bescherming van de belastingdeurwaarder bij geweld en bedreiging
6. invordering bij personen met een diplomatieke status

2.1 Plaats en taak

De (plv) directeur van een segment is zowel inspecteur als ontvanger en als zodanig verantwoordelijk voor de processen heffing en invordering. De wet wijst voor beide processen nog steeds een gescheiden rol toe aan de twee aparte functionarissen: de inspecteur stelt de belastingaanslag vast, de ontvanger verzendt het aanslagbiljet of reikt het uit. De (plv) directeur van het segment mandateert ambtenaren die namens hem de bevoegdheid van inspecteur dan wel ontvanger uitoefenen. Er zal dan ook nog steeds worden gesproken van ‘de inspecteur’ en ‘de ontvanger’.

Als een belastingaanslag niet (geheel) wordt voldaan, verstuurt de ontvanger een aanmaning. Wordt ook na de aanmaning niet betaald, vaardigt de ontvanger een dwangbevel uit dat na de betekening dient als basis voor dwangmatige incasso van de belastingschuld.

De belastingdeurwaarder speelt met name een rol op het gebied van de dwanginvordering van belastingschulden. Op diverse plaatsen geeft het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering hem een positie en een beslissingsbevoegdheid die onafhankelijk is van zijn opdrachtgever (de executant). Echter: de hiërarchie van de organisatie bepaalt dat hij zijn werkzaamheden richt naar de aanwijzingen van of van de ontvanger (de executant).

Het invorderingsbeleid - waaronder de keuze van de dwangmaatregelen - is een zaak van de ontvanger. De belastingdeurwaarder voert het invorderingsbeleid uit en treedt steeds op met inachtneming van dit beleid.

Hoewel van de belastingdeurwaarder geen eigen invorderingsbeleid wordt verwacht, is het uitwisselen van praktijkervaringen uiterst waardevol voor het verder bepalen en bijsturen van dit beleid. Als de belastingdeurwaarder meent dat bepaalde invorderingsmaatregelen moeten worden toegepast of aangepast, doet hij een voorstel aan de ontvanger.

De grondslag, regels en richtlijnen voor de taak van de belastingdeurwaarder zijn met name te vinden in:

- de Invorderingswet 1990
- de Kostenwet
- het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering
- de Leidraad Invordering 2008

De exclusieve bevoegdheid tot het verrichten van de werkzaamheden van de belastingdeurwaarder berust grotendeels op artikel 4 van de Invorderingswet 1990. Dit artikel geeft echter niet duidelijk aan welke werkzaamheden het betreft. Bij de parlementaire behandeling van de Invorderingswet is opgemerkt dat de belastingdeurwaarder bevoegd is tot het uitbrengen van alle exploten en het treffen van alle invorderingsmaatregelen die rechtstreeks verband houden met de invorderingstaak en de hieruit voortspruitende bevoegdheden van de ontvanger. Hieronder vallen ook de werkzaamheden die voortvloeien uit de civiele rechtsvordering. Daartoe behoort ook de bevoegdheid om met uitsluiting van de gerechtsdeurwaarder die werkzaamheden te verrichten die nodig zijn wanneer de ontvanger zelfstandig eisend of verwerend in rechte optreedt, zoals het uitbrengen van dagvaardingen in civiele procedures.

2.2 Handelingen vastleggen in authentieke akte

De taak van de belastingdeurwaarder is tweeledig. Enerzijds verricht hij wettelijk voorgeschreven handelingen, anderzijds constateert hij handelingen van zichzelf en van anderen, of stelt hij vast dat een handeling niet is verricht, bijvoorbeeld omdat een belanghebbende weigert een bepaald stuk te ondertekenen of toegang te verschaffen).

De belastingdeurwaarder maakt van deze handelingen en/of van zijn constateringen een akte op. Dit is een authentieke akte: een authentieke akte levert dwingend bewijs op van de in die akte vermelde verrichtingen of waarnemingen.

De belastingdeurwaarder mag in de authentieke akte niet zonder meer woorden veranderen. Doorhalingen (andere dan in de gedrukte tekst waarbij een keuzemogelijkheid is gegeven), wijzigingen en tussenvoegingen moet hij goedkeuren bij gewaarmerkt renvooi: hij plaatst een geparafeerde aantekening in de kantlijn. Verder moet wat doorgehaald is wel leesbaar blijven.

Een aan de belanghebbende af te geven afschrift moet geheel eensluidend zijn aan het origineel, de belastingdeurwaarder bevestigt dat met een ondertekende verklaring van eensluidendheid (dat is niet nodig bij formulieren voorzien van een doordruk). Na afgifte van een afschrift mogen in het origineel geen veranderingen meer aangebracht worden, voor de belanghebbende geldt het afschrift namelijk als origineel. Als er toch veranderingen zijn aangebracht, is ongeldigheid onherroepelijk het gevolg. Uiteraard mogen de stukken niet vooraf ondertekend worden.

2.3 Optreden in de praktijk

De belastingdeurwaarder moet zich er altijd van bewust zijn dat hij in functie de Belastingdienst vertegenwoordigt, dus ook in gevoelige situaties waarin de mogelijkheid van conflict aanwezig is.

Voor een belangrijk deel ligt zijn taak op het menselijke vlak. Begrip voor de belastingschuldige en zijn omstandigheden en problemen kunnen ook

in geval van wanbetaling een juiste verhouding slechts ten goede komen. Als de belastingdeurwaarder twijfelt aan te verrichten handeling of aan de geschiktheid van het moment (zoals bij ernstige ziekte in het gezin van de belastingschuldige), neemt hij direct contact op met de ontvanger.

De belastingdeurwaarder geeft - gevraagd of ongevraagd - voorlichting en spoort de belastingschuldige zo nodig aan zich te wenden tot de inspecteur of de ontvanger van de Belastingdienst.

De belastingdeurwaarder vermijdt zoveel mogelijk onnodige ruchtbaarheid. Hij is net als iedere belastingambtenaar gehouden aan de geheimhoudingsplicht. Een uitzondering geldt uiteraard voor de gevallen dat hij op grond van een wettelijk voorschrift bij de uitvoering van zijn taak aan een derde gegevens moet verstrekken over iemands belastingschuld, bijvoorbeeld bij derdenbeslag of bij plaatsing plaatsing van de te verkopen zaken op een website voor een beoogde executoriale verkoop.

Het optreden van de belastingdeurwaarder moet het publiek ervan doordringen dat hij opdrachten uitvoert op een zakelijke en correcte wijze.

Zo'n optreden leidt tot de best mogelijke resultaten. Een bepaalde mate van souplesse kan soms op zijn plaats zijn. Bij het publiek mag er echter geen onduidelijkheid over ontstaan dat clementie van zijn zijde maar beperkt is.
Ook begeeft hij zich niet in onnodige en niet ter zake doende discussies. Als het al nodig is over andere instanties en personen te spreken, geschiedt dit op zakelijke wijze. De belastingdeurwaarder onthoudt zich van het geven van een oordeel over belastingconsulenten, accountants en boekhouders en doet geen aanbevelingen daarover.

2.4 Oog- en oorfunctie

Een goed functioneren van het rechercherende aspect van de taakuitoefening van de belastingdeurwaarder levert een belangrijke bijdrage aan het resultaat van de invordering. De belastingdeurwaarder verzamelt daarom zoveel mogelijk gegevens en feiten die voor de invordering van belang zijn. Voordat hij mededelingen en andere informatie als vaststaand aanvaardt, worden deze op hun juistheid gecontroleerd.

De oog- en oorfunctie van de belastingdeurwaarder brengt met zich mee dat hij daarvoor contacten met instanties als politie, gemeentelijke (sociale) diensten en gerechtsdeurwaarders onderhoudt. Vanzelfsprekend gebeurt dit altijd met inachtneming van de geheimhouding. Voor een deel vloeien die contacten logischerwijs uit het werk, zoals via binnentredingen of assistentie bij executieverkopingen, of bij zoeken naar adressen en verhaalsmogelijkheden.

De belastingdeurwaarder geeft de informatie direct door aan de ontvanger en, als de informatie de heffing betreft, aan de inspecteur.

2.5 Taakuitoefening

De belastingdeurwaarder is ambtenaar in de zin van artikel 179 en 180 van het Wetboek van Strafrecht. Op grond daarvan geniet hij bescherming als hij met geweld of onder bedreiging wordt gedwongen tot het nalaten van een rechtmatige ambtsverrichting, of als bij ambtsverrichting gewelddadig verzet of dreiging plaatsvindt.

2.6 Invordering bij personen met diplomatieke status

Invordering bij personen met een diplomatieke status kan alleen door tussenkomst van het ministerie van Buitenlandse Zaken. De ontvanger moet dan rechtstreeks een verzoek om bemiddeling richten aan:

Ministerie van Buitenlandse Zaken
Directie Kabinet en Protocol
Postbus 20061
2500 EB Den Haag

3 Onderzoek BDW

Als de ontvanger de belastingdeurwaarder opdraagt een onderzoek in te stellen, vraagt de belastingdeurwaarder de benodigde gegevens op bij:
1. openbare instellingen
2. de belastingschuldige, aansprakelijkgestelde of derde

Vervolgens informeert hij de ontvanger over zijn bevindingen met een ambtsbericht.

3.1 Opvragen gegevens openbare instellingen

Als de ontvanger de belastingdeurwaarder opdraagt om een onderzoek in te stellen, verzamelt de belastingdeurwaarder de benodigde gegevens onder meer vanuit de systemen van de Belastingdienst. Daarnaast is de belastingdeurwaarder bevoegd openbare gegevens bij derden op te vragen.

Voorbeelden zijn kadastrale gegevens van onroerende zaken en inschrijvingen van ondernemingen bij de Kamer van Koophandel.

3.1.1 Opvragen gegevens Kadaster en registers

Als de ontvanger registergoederen in beslag wil laten nemen, vermeldt hij bij de beslagopdracht de gegevens over de registratie van het goed bij de Dienst voor het kadaster en de openbare registers.

Er zijn omstandigheden waarbij genoemde gegevens direct benodigd zijn, zoals in het geval van versnelde invordering. De ontvanger verzoekt de belastingdeurwaarder dan de benodigde gegevens op te vragen bij de Dienst voor het kadaster en de openbare registers.

Voor het verstrekken van de gegevens brengt het kadaster kosten in rekening.

3.1.2 Opvragen gegevens Kamer van Koophandel

De belastingdeurwaarder kan gegevens over rechtspersonen, ondernemingen en bestuurders uit het Handelsregister gratis opvragen, zoals:
1. naam van een onderneming
2. adres van een onderneming
3. naam van degene die de onderneming drijft
4. naam van een rechtspersoon
5. gegevens van de bestuurders van een rechtspersoon
6. verkort uittreksel
   Het verkorte uittreksel bevat adresgegevens van een onderneming.
7. uittreksel
   Een uittreksel bevat bijvoorbeeld gegevens over het adres, het kapitaal, de bestuurders, de aandeelhouders, ontbinding van een rechtspersoon en faillissement.
8. concernstructuur
   De concernstructuur bevat een overzicht van de concernverhoudingen met vermelding van aandeelhouders en bestuurders.

9. jaarrekening
   De jaarrekening bevat financiële kengetallen van een onderneming.

Deze gegevens kunnen digitaal (en dan ook kosteloos) worden verkregen via de ICT-service HRO HandelsRegisterOnline.
Om van deze dienst gebruik te kunnen maken, dient de belastingdeurwaarder zelf autorisatie aan te vragen (via IMS) bij zijn direct leidinggevende. Het delen van HRO-accounts/-wachtwoorden is niet toegestaan, wel mag een geautoriseerde medewerker een bevraging doen voor bijvoorbeeld een belastingdeurwaarder.
Nadat een toegangscode en wachtwoord voor HRO is verstrekt, kan de belastingdeurwaarder zelf via publiek internet 7*24 uur bovenstaande KvK-gegevens digitaal raadplegen en eventueel als digitaal gewaarmerkt uittreksel downloaden of printen (eventueel naar PDF).
Alle online-bevragingen zijn voor belastingdienstmedewerkers gratis, alles wat op papier of telefonisch wordt opgevraagd wordt door de KvK doorbelast. Het is om die reden niet wenselijk dat KvK/HRO-gegevens telefonisch bij de KvK of op papier worden opgevraagd.

3.2 Opvragen gegevens bij belastingschuldige, aansprakelijkgestelde of derde

Als de belastingdeurwaarder van de ontvanger opdracht krijgt een onderzoek in te stellen, kan hij onder meer gegevens opvragen bij de belastingschuldige of aansprakelijkgestelde zelf. Zij zijn verplicht de gevraagde gegevens te verstrekken en gegevensdragers ter beschikking te stellen, voor zover die van belang zijn voor de belastinginvordering.
Voorbeelden van gegevensdragers:
1. boeken
2. documenten
3. magneetbanden
4. diskettes
5. microfiches
6. cd-rom’s
7. dvd’s
8. usb-sticks

De belastingdeurwaarder kan ook gegevens opvragen bij een derde. Voordat hij dat doet, overlegt hij met de ontvanger.

De derde is verplicht (de inhoud van de) gegevensdragers met gegevens van de belastingschuldige of aansprakelijkgestelde ter beschikking te stellen. De belastingdeurwaarder kan de derde ook vragen om andere gegevens of inlichtingen, maar tot afgifte daarvan is de derde niet verplicht.

Voor de volgende personen geldt een uitzondering op het verplicht ter beschikking stellen van gegevens, mits zij zelf niet de belastingschuldige in kwestie zijn:
1. beklederS van een geestelijk ambt
2. notarissen
3. advocaten
4. artsen
5. apothekers

4 Toeslagen terugvorderen

Inkomensafhankelijke regelingen geven natuurlijke personen aanspraak op een financiële bijdrage van het Rijk in kosten of bijdrageverplichtingen. De hoogte van die bijdrage is afhankelijk van de draagkracht van de belanghebbende.

Sinds 1 januari 2006 is de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen (Awir) van kracht. Dienst Toeslagen is belast met het toekennen, uitbetalen en terugvorderen van:
1. huurtoeslag
2. kinderopvangtoeslag
3. kindertoeslag (2008)
4. kindgebonden budget (per 2009)
5. zorgtoeslag

Als Dienst Toeslagen teveel aan toeslag uitbetaalt, kan hij dat terugvorderen. Daarvoor zijn in de Awir bepaalde artikelen van de Invorderingswet 1990 van toepassing verklaard. Ook kan Dienst Toeslagen gebruikmaken van de bevoegdheden die het civiele recht biedt. Dienst Toeslagen heeft de blauwe belastingdienstkantoren gemandateerd om toeslagen uit te betalen en terug te vorderen. De kantoren treden hierbij niet op als ontvanger, maar als Dienst Toeslagen. De belastingdeurwaarder is aangewezen om de deurwaarderswerkzaamheden uit te voeren (Awir, artikel 34, lid 2). Voor de kosten die de terugvordering met zich meebrengt is de Kostenwet invordering rijksbelastingen van overeenkomstige toepassing verklaard (Awir, artikel 34, lid 3).

In deze instructie zijn de volgende onderwerpen opgenomen:
- Toeslagen en Awb
- Terugvorderingsbeleid voor terugvorderingsbeschikkingen toeslagen
- Verschil behandeling belastingschuld en toeslagschuld
- Terugvorderingsbeschikkingen toeslagen verzenden
- Betalingstermijn en terugvorderingsbeschikking toeslagen
- TOR-posten en terugvorderingsbeschikking toeslagen
- De betalingsherinnering en terugvorderingsbeschikking toeslagen
- De aanmaning en terugvorderingsbeschikking toeslagen
- Dwangbevel en tenuitvoerlegging terugvorderingsbeschikking toeslagen
- Beslag roerende zaken en terugvorderingsbeschikking toeslagen
- Bodemrechten en terugvorderingsbeschikking toeslagen
- Beslag onroerende zaken en terugvorderingsbeschikking toeslagen
- Vordering en terugvorderingsbeschikking toeslagen
- Belasting onder Dienst Toeslagen
- Beslag op schepen en terugvorderingsbeschikking toeslagen
- Beslag op effecten en terugvorderingsbeschikking toeslagen
- Lijfsdwang en terugvorderingsbeschikking toeslagen
- Executoriale verkoop en terugvorderingsbeschikking toeslagen
- Verrekening en terugvorderingsbeschikking toeslagen
- Verjaring en terugvorderingsbeschikking toeslagen
- Uitstel van betaling en terugvorderingsbeschikking toeslagen
- Uitstel na verzoekschrift of klacht

- Kwijtschelding en terugvorderingsbeschikking toeslagen
- Rente en terugvorderingsbeschikking toeslagen
- Bezwaar- en beroepschrift en terugvorderingsbeschikking toeslagen
- Aansprakelijkheid partner en terugvorderingsbeschikking toeslagen
- Faillissement, WSNP en MSNP en terugvorderingsbeschikking toeslagen
- WSNP en terugvorderingsbeschikking toeslagen
- MSNP en terugvorderingsbeschikking toeslagen
- Informatieverzoek van gerechtsdeurwaarder en terugvorderingsbeschikking toeslagen
- Procedures Rijksadvocaat en terugvorderingsbeschikking toeslagen
- Versnelde invordering Toeslagen BDW

4.1 Toeslagen en Awb

Op de uitvoering van de Awir is de Algemene wet bestuursrecht (Awb) van toepassing. Dit betekent dat tegen een beschikking bezwaar en beroep mogelijk is. De belanghebbende dient een bezwaarschrift in bij Dienst Toeslagen en een beroepschrift bij de bestuursrechter.

Titel 4.2 van de Awb (subsidies) is buiten toepassing verklaard. Daarnaast zijn artikel 3:40 (een besluit treedt niet in werking voordat het is bekendgemaakt) en de hoofdstukken 4, 6 en 7 van de Awb niet van toepassing op de verrekeningsbeschikking als bedoeld in artikel 30 van de Awir. Hoofdstuk 4 behandelt de bijzondere bepalingen over een besluit, hoofdstuk 6 de algemene bepalingen over bezwaar en beroep en hoofdstuk 7 de bijzondere bepalingen over bezwaar en administratief beroep.

Artikel 3:40 van de Awb is ook niet van toepassing op de aanmaning en het dwangbevel als bedoeld in artikel 32 van de Awir. Dit betekent dat tegen een verrekening, het verzenden van een aanmaning of de uitvaardiging van een dwangbevel geen bezwaar of beroep mogelijk is. Dit is wel mogelijk voor de daarbij in rekening gebrachte vervolgingskosten.
Een beschikking van Dienst Toeslagen is vatbaar voor bezwaar. Beroep is mogelijk bij de bestuursrechter.

4.2 Terugvorderingsbeleid voor terugvorderingsbeschikkingen toeslagen

Aanleiding voor het terugvorderen op grond van de Awir ontstaat als:
- het te verlenen voorschot op de toeslag is herzien en tot een lager bedrag is vastgesteld dan al is uitbetaald
- de toegekende toeslag is vastgesteld tot een lager bedrag dan het voorschot dat is verleend.
- de toegekende toeslag is herzien tot een lager bedrag

Dienst Toeslagen stelt de terugvordering vast en bepaalt de hoogte van het terug te vorderen bedrag. Een terugvordering heeft een betalingstermijn van 6 weken vanaf de datum op de beschikking.

Dienst Toeslagen kan uitstel van betaling verlenen. Dit is geregeld in artikel 7 van de Uitvoeringsregeling Awir. Voor de betaling van de terugvordering maakt Dienst Toeslagen gebruik van een standaardbetalingsregeling van € 40 per maand over een periode van

maximaal 24 maanden. Dienst Toeslagen kan ook ambtshalve een betalingsregeling toestaan, door verrekening van de terugvordering met aan dezelfde belanghebbende periodiek uit te betalen bedragen. Bij verrekening vermindert Dienst Toeslagen het totaal van de maandelijks uit te betalen bedragen met maximaal € 40.

Als de belanghebbende een voorschot krijgt, kan Dienst Toeslagen ook door verrekening ambtshalve een betaling van de terugvordering in termijnen toestaan, met aan dezelfde belanghebbende periodiek uit te betalen bedragen.

Daarnaast kan Dienst Toeslagen een betalingsregeling op maat geven. Daarbij berekent Dienst Toeslagen dan de betalingscapaciteit. Als er geen betalingscapaciteit is kan Dienst Toeslagen afzien van de (gehele) terugvordering. Soms kan terugvordering van het bedrag tot onaanvaardbare gevolgen voor de belanghebbende leiden. In dat geval kan de belanghebbende een beroep doen op de hardheidsclausule (Awir, artikel 47). De beoordeling hiervan vindt altijd plaats in samenspraak met BBT/Rechtstoepassing.

4.3 Verschil behandeling belastingschuld en toeslagschuld

In het algemeen verloopt de invordering van terugvorderingsbeschikkingen hetzelfde als bij de invordering van belastingschulden. De belangrijkste verschillen:

- een toeslagschuld is geen preferente vordering. In de Awir is geen preferentie toegekend voor een toeslagschuld.
- verrekening van een terugvorderingsbeschikking met een belastingteruggave is in bepaalde situaties toegestaan.
- tegen een uitstelbeschikking is bezwaar en beroep mogelijk bij de bestuursrechter.
- de Awir bevat geen bepaling over kwijtschelding.

4.4 Verzenden terugvorderingsbeschikking toeslagen

Dienst Toeslagen maakt de beschikkingen voor toekenning en herziening van toeslagen op en verstuurt ze. Dit kunnen beschikkingen zijn die volgen op een herziening in de voorschotfase, of vaststellings- of herzieningsbeschikkingen (inclusief verrekening). Tegen deze beschikkingen is bezwaar mogelijk.

Het retouradres op die beschikkingen is niet dat van de regiokantoren, de ontvanger van de Belastingdienst krijgt hier niet mee te maken. Dienst Toeslagen plaatst op de terugvorderingsbeschikkingen wel het retouradres van het kantoor.

Als de ontvanger een terugvorderingsbeschikking als onbestelbaar terugontvangt, volgt hij een vaste procedure.

4.4.1 Onbestelbare terugvorderingsbeschikking toeslagen

Belastingdienst/Centrale Administratieve processen (B/CAP) stuurt terugvorderingsbeschikkingen automatisch naar de belanghebbende. Dat doet B/CAP namens Dienst Toeslagen. Als een beschikking onbestelbaar is, gaat hij rechtstreeks naar het betreffende (blauwe) kantoor terug.

Dit (blauwe) kantoor voert een aantal handelingen uit (zie paragraaf 5.4. Aanslagbiljet onbestelbaar retour).

4.5 Betalingstermijn en terugvorderingsbeschikking toeslagen

De betalingstermijn voor een terugvorderingsbeschikking is 6 weken vanaf de datum op de beschikking (Awir, artikel 28, lid 1). Deze termijn geldt voor iedere terugvorderingsbeschikking, ongeacht de aanleiding voor terugvordering. Voor terugvorderingsbeschikkingen met een dagtekening tot 1 juli 2009 geldt nog een betalingstermijn van 2 maanden.

Ook voor boetes, opgelegd door Dienst Toeslagen, geldt een betalingstermijn van 6 weken. te rekenen vanaf de datum op de boetebeschikking. Voor boetes met een dagtekening tot 1 juli 2009 geldt een betalingstermijn van 2 maanden.

De Algemene termijnenwet is hier niet van toepassing.

4.6 TOR-posten en terugvorderingsbeschikking toeslagen

Een TOR-post is een niet verschuldigde terugbetaling. De staat, de ontvanger of Dienst Toeslagen kan deze alleen maar terugvorderen op grond van een civiele procedure. Belastingdienst/Noord behandelt de afhandeling van TOR-posten bij toeslagen als eerste.

Een andere TOR-post is het afboeken van een betaling op een terugvorderingsbeschikking op naam van een ander dan degene die betaalde. Hier is geen sprake van een onverschuldigde betaling, maar is ten onrechte een bedrag van een belastingaanslag of terugvorderingsbeschikking afgeboekt.

4.7 Betalingsherinnering en terugvorderingsbeschikking toeslagen

Als de belanghebbende de terugvorderingsbeschikking niet of niet volledig binnen de wettelijke termijn betaalt, stuurt Dienst Toeslagen hem een schriftelijke betalingsherinnering.
Het betalingsgedrag van de belanghebbende - of zijn gedrag bij het verstrekken van informatie rond de toekenning van een toeslag of voorschot - kan aanleiding zijn om een betalingsherinnering achterwege te laten. In deze gevallen gaat Dienst Toeslagen direct over tot dwanginvordering.

4.8 Aanmaning en terugvorderingsbeschikking toeslagen

Als de belanghebbende de terugvorderingsbeschikking niet of niet volledig binnen de wettelijke termijn betaalt (en de belanghebbende reageert ook niet op de betalingsherinnering), stuurt Dienst Toeslagen hem een aanmaning.

De belanghebbende moet binnen 2 weken na de aanmaning betalen.

4.9 Dwangbevel en tenuitvoerlegging terugvorderingsbeschikking toeslagen

Als een belanghebbende de openstaande schuld niet heeft betaald, kan Dienst Toeslagen een dwangbevel uitvaardigen (Awir, artikel 32, lid 2).

De betekening van het dwangbevel gebeurt op grond van artikel 32, lid 3 van de Awir, met gelijke toepassing van artikel 13 van de Invorderingswet 1990.

Een terugvorderingsbeschikking kan versneld worden ingevorderd (Awir, artikel 31a).

De tenuitvoerlegging van het dwangbevel verloopt volgens de regels van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering (Awir, artikel 32, lid 4).

Als een dwangbevel per post is betekend, verloopt de tenuitvoerlegging volgens de specifieke regels van de Invorderingswet 1990, artikel 14, lid 2.

4.10 Beslag op roerende zaken en terugvorderingsbeschikking toeslagen

Beslaglegging op roerende zaken heeft tot doel:
- het betalen van de terugvorderingsbeschikking uit de opbrengst van de verkoop
- het uitoefenen van druk op de belanghebbende om zijn terugvorderingsbeschikking te betalen

Als de ontvanger beslist beslag te leggen op roerende zaken, geeft hij de belastingdeurwaarder namens Dienst Toeslagen schriftelijk opdracht tot de tenuitvoerlegging van het dwangbevel.
Tegen de tenuitvoerlegging van het dwangbevel kan de belanghebbende in verzet komen.

4.10.1 Verzet tegen tenuitvoerlegging en terugvorderingsbeschikking toeslagen

Tegen de tenuitvoerlegging van het dwangbevel is verzet mogelijk, met overeenkomstige toepassing van artikel 17 van de Invorderingswet 1990 (Awir, artikel 32, lid 5). Hieruit volgt dat de ontvanger de tenuitvoerlegging van het dwangbevel automatisch opschort totdat op het verzetschrift is beslist.

Het verzet kan niet gegrond zijn op de stelling dat de terugvorderingsbeschikking niet ontvangen is.

4.11 Onttrekking aan het beslag en terugvorderingsbeschikking toeslagen

Het onttrekken van zaken aan het beslag is strafbaar (Wetboek van Strafrecht, artikel 198). Als na het leggen van het beslag blijkt dat zaken aan het beslag zijn onttrokken, kan Dienst Toeslagen hiervan aangifte doen (Wetboek van Strafvordering, artikel 162).

4.12 Bodemrecht en terugvorderingsbeschikking toeslagen

Dienst Toeslagen kent geen bodemrecht. De ontvanger mag schuld aan Dienst Toeslagen niet verhalen op zaken van derden, tenzij er sprake is van een partneraansprakelijkheid.

In geval van een terugvorderingsbeschikking kan de ontvanger wel een beroepschrift tegen de inbeslagname van zaken ontvangen (Invorderingswet 1990, artikel 22). De derde die zijn recht wil eisen op de in beslag genomen zaken kan ook een verzetschrift indienen (Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering, artikel 435 en artikelen 456 e.v.).

Als uit het beroepschrift van een derde tegen een beslaglegging voor een terugvorderingsbeschikking blijkt dat hij eigenaar is van de beslagen zaak, heft de ontvanger het beslag op die zaak op. Als er onduidelijkheid is over het eigendomsrecht, heft de ontvanger het beslag niet op. Hij adviseert de belanghebbende in verzet te komen bij de civiele rechter.

4.13 Beslag onroerende zaken en terugvorderingsbeschikking toeslagen

Beslaglegging op onroerende zaken heeft tot doel:
- het betalen van de terugvorderingsbeschikking uit de opbrengst van de verkoop
- het uitoefenen van druk op de belanghebbende om zijn terugvorderingsbeschikking te betalen

Voordat de ontvanger beslag op onroerende zaken legt, moet de terugvorderingsbeschikking juist zijn vastgesteld. Als dit niet zo is, kan de belanghebbende de ontvanger aansprakelijk stellen op grond van onrechtmatige daad.

4.14 Vordering en terugvorderingsbeschikking toeslagen

De vordering is een eenvoudig en effectief middel om een terugvorderingsbeschikking van een belanghebbende te innen. De vordering is een beschikking. De ontvanger verstuurt de vordering per post, met een opgaaf betaling terugvorderingbeschikking en een toelichting vordering.
Bij een faillissement of toepassing van de wettelijke schuldsaneringsregeling dient Dienst Toeslagen de terugvorderingen ter verificatie in bij de curator of de bewindvoerder.

Als de belastingdeurwaarder de vordering betekent, rekent de ontvanger geen kosten.
Dienst Toeslagen kan een vordering artikel 19 Invorderingswet 1990 doen onder de werkgever, de uitkeringsinstantie of een andere derde (Awir, artikel 32, lid 6). Dit betekent dat aan de vordering een vooraankondiging vooraf gaat, ook als het gaat om een vordering onder een uitkeringsinstantie.

Als de ontvanger tegelijk voor een belastingschuld een vordering doet, stuurt hij voor de terugvorderingsbeschikking een aparte vooraankondiging (Dienst Toeslagen is namelijk de opdrachtgever). De ontvanger houdt hierbij rekening met de preferentie van de belastingschuld. Pas nadat de belastingschuld is betaald, boekt de ontvanger af op de vordering van de terugvorderingsbeschikking.

De ontvanger houdt rekening met de beslagvrije voet (Rv, artikel 475c). Hij doet de vordering als sprake is van periodieke inkomsten (zoals loon of een uitkering) die uitstijgen boven het vrij te laten normbedrag voor levensonderhoud (de beslagvrije voet).

4.14.1 Vordering faillissement en WSNP en terugvorderingsbeschikking toeslagen

Bij faillissement of toepassing van de wettelijke schuldsaneringsregeling dient de ontvanger, namens de Dienst Toeslagen, de

terugvorderingsbeschikkingen ter verificatie over de periode, voorafgaand aan het tijdstip van faillissement of schuldsanering.

4.15 Beslag onder Dienst Toeslagen

Uit te betalen toeslagen zijn door het beslagverbod slechts beperkt vatbaar voor beslag (Awir, artikel 45).

Hierop bestaan enkele uitzonderingen.

Een beslag onder de ontvanger van de Belastingdienst is niet rechtsgeldig.

Een gerechtsdeurwaarder is bevoegd informatie te vragen aan Dienst Toeslagen.

Als de gerechtsdeurwaarder beslag legt onder derden ten laste van Dienst Toeslagen is specificatie verplicht.

De gerechtsdeurwaarder kan beslag leggen op bestaande en toekomstige vorderingen.

De gerechtsdeurwaarder kan een terugvorderingsbeschikking ook verhalen op de echtgenoot.

Dienst Toeslagen informeert de beslaglegger over een eventuele algehele gemeenschap van goederen.

Dienst Toeslagen verklaart 4 weken nadat beslag is gelegd, wat hij onder zich heeft.

4.15.1 ***Uitzonderingen op beslag en terugvorderingsbeschikking toeslagen***

Op het beslagverbod op toeslagen (Awir, artikel 45) bestaan uitzonderingen:

- de verhuurder kan beslag leggen op huurtoeslag (voor niet betaalde huur).
- de zorgverzekering kan beslag leggen op zorgtoeslag (voor niet betaalde premie).
- de kinderopvangstelling kan beslag leggen op kinderopvangtoeslag (voor niet betaalde kinderopvangkosten).

Dienst Toeslagen kan beslag leggen op alle toeslagen (voor niet betaalde terugvorderingsbeschikkingen).

4.15.2 ***Beslag onder ontvanger en terugvorderingsbeschikking toeslagen***

Een derde kan voor een teruggave van een toeslag alleen beslag leggen onder de Staat der Nederlanden, organisatieonderdeel Dienst Toeslagen.

Een gelegd beslag onder (de ontvanger van) de belastingkantoren is niet rechtsgeldig. In die gevallen meldt (de ontvanger van) het belastingkantoor op het verklaringsformulier dat hij geen terugvorderingsbeschikking is verschuldigd. Voor nadere informatie verwijst de ontvanger naar Dienst Toeslagen.

4.15.3 ***Informatieverzoek gerechtsdeurwaarder en***

terugvorderingsbeschikking toeslagen
Een gerechtsdeurwaarder die beslag legt ten laste van een belanghebbende kan Dienst Toeslagen vragen of de belanghebbende periodieke betalingen verricht.

Dienst Toeslagen is verplicht schriftelijk te antwoorden en kan zich daarbij niet beroepen op een geheimhoudingsplicht. De gerechtsdeurwaarder moet in zijn verzoek om informatie duidelijk aangeven dat hij handelt voor een schuldeiser, die bevoegd is beslag te leggen op een toeslag.

4.15.4 ***Specificatieverplichting en terugvorderingsbeschikking toeslagen***
Bij derdenbeslag onder Dienst Toeslagen is specificatie verplicht (Rv., artikel 479).

De verklaring na derdenbeslag geldt voor alles wat de geëxecuteerde te vorderen heeft van Dienst Toeslagen en wat bekend was op het moment van de beslaglegging.

4.15.5 ***Bestaande- en toekomstige vorderingen en terugvorderingsbeschikking toeslagen***
Zodra een voorschot van toeslagen vaststaat, is dit vatbaar voor beslag. Het is niet van belang of de teruggaaf of het voorschot al is geformaliseerd. Het recht op een voorschot toeslagen van het lopende jaar ontstaat op het moment dat het voorschot is geregeld. Vanaf de dagtekening van de voorschotbeschikking toeslagen bestaat er een rechtsverhouding, die vatbaar is voor beslag.

Het gelegde beslag kan gaan om een:
1. voorschotbeschikking toeslagen van het lopende jaar
2. eenmalige uitbetaling toeslagen na afloop van het jaar van de toeslag

Ad 1
Een beslag op een voorschotbeschikking toeslagen van het lopende jaar is pas effectief als het voorschot is verleend. Is dit nog niet verleend, dan informeert Dienst Toeslagen de gerechtsdeurwaarder dat er geen rechtsverhouding bestaat. Dienst Toeslagen past op het voorschot toeslagen geen beslagvrije voet toe.

Is bij een voorschot toeslagen het termijnbedrag niet groter dan € 5, dan betaalt Dienst Toeslagen het voorschot in 1 keer uit. Als er beslag onder derden is gelegd, gaat Dienst Toeslagen uit van de oorspronkelijke termijnen.

Ad 2
Bij de beslaglegging op een eenmalige uitbetaling na afloop van het jaar van de toeslag, past Dienst Toeslagen de beslagvrije voet niet toe. De uitbetaling vindt plaats door B/CAP, namens Dienst Toeslagen. Als beslag ten laste van de partner van de schuldenaar is gelegd, is het mogelijk dat er geen regime van algehele gemeenschap van goederen bestaat.

4.15.6 ***Verhaal op echtgenoot en terugvorderingsbeschikking toeslagen***
Een terugvorderingsbeschikking kan worden verhaald op de op naam van de echtgenoot geadministreerde bankrekening. De belanghebbende en

de echtgenoot moeten in gemeenschap van goederen zijn gehuwd. Als alleen de echtgenoot is gerechtigd voor die bankrekening, legt de ontvanger het beslag onder derden ten laste van de echtgenoot.

Voor de beslaglegging gebruikt de ontvanger de executoriale titel die hij, door de betekening van het dwangbevel aan de belanghebbende, heeft verkregen. Als niet duidelijk is op welke naam de bankrekening staat, of als het huwelijksgoederenregime niet bekend is, legt de ontvanger beslag onder derden ten laste van de belanghebbende én de echtgenoot.

De ontvanger geeft op het beslagexploot aan op grond waarvan hij de, op naam van de echtgenoot geadministreerde, bankrekening uitwint.

4.15.7 ***Gemeenschap van goederen en terugvorderingsbeschikking toeslagen***

Voordat de verklaring Dienst Toeslagen een verklaring doet moet hij eerst de beslaglegger informeren dat er vermoedelijk geen regime van algehele gemeenschap van goederen geldt (BW, artikel 1:7).

Dienst Toeslagen moet de beslaglegger vragen uitdrukkelijk te bevestigen dat het beslag rechtsgeldig is. De beslaglegger stuurt een afschrift van deze brief aan de belanghebbende (partner). Als deze reageert moet Dienst Toeslagen hem verwijzen naar de beslaglegger.

In afwachting van de bevestiging van de beslaglegger doet Dienst Toeslagen geen verklaring en houdt hij de door het derdenbeslag getroffen bedragen apart.

4.15.8 ***Verklaren na beslaglegging en terugvorderingsbeschikking toeslagen***

Dienst Toeslagen moet 4 weken na de beslaglegging verklaren of het gelegde derdenbeslag resultaat heeft.

Als deze periode voorbij is moet Dienst Toeslagen de gerechtsdeurwaarder schriftelijk verklaren wat hij aan toeslagen onder zich. Voordat Dienst Toeslagen verklaart, onderzoekt hij eerst waarover het derdenbeslag gaat en of er een verrekeningsmogelijkheid is.

De gerechtsdeurwaarder stuurt een kopie van deze verklaring naar de belanghebbende. De gerechtsdeurwaarder bevestigt aan Dienst Toeslagen of hij akkoord gaat met de inhoud van de verklaring. Als dit zo is geeft hij aan op welke rekening Dienst Toeslagen de door het beslag getroffen gelden moet overmaken (Rv, artikel 476a).

4.15.9 ***Informatieverzoek van gerechtsdeurwaarder en terugvorderingsbeschikking toeslagen***

Een gerechtsdeurwaarder die bevoegd is beslag te leggen onder een belanghebbende, mag Dienst Toeslagen vragen of hij periodieke betalingen verricht aan de schuldenaar.

Dienst Toeslagen is verplicht schriftelijk te antwoorden (Rv, artikel 475g) en kan zich daarbij niet beroepen op een geheimhoudingsplicht. Hier is artikel 67.2 van de Leidraad Invordering 2008 van toepassing. Hier geldt dat de gerechtsdeurwaarder in zijn verzoek om informatie duidelijk moet

maken dat hij handelt in opdracht van een schuldeiser die bevoegd is beslag te leggen op een toeslag.
De gerechtsdeurwaarder noemt in zijn verzoek niet nadrukkelijk de executoriale titel of het verlofrekest op basis waarvan hij het beslag wil leggen. Hij hoeft ook niet een afschrift van de executoriale titel over te leggen. Hij geeft gespecificeerd aan om welk voorschot het gaat.

Een voorschot toeslagen dat Dienst Toeslagen in 1 keer uitbetaalt, wordt voor de toepassing van de informatieplicht gezien als een periodieke uitkering.

Dienst Toeslagen verstrekt niet meer informatie dan de wet voorschrijft: de omvang van de betaling en de termijnen van de betaling.

Ook moet Dienst Toeslagen eventuele gelegde beslagen vermelden.

4.16 Uitbetalen toeslag na beslag

Zodra B/CAP de uit te betalen toeslag formaliseert, biedt hij dit aan aan Dienst Toeslagen. Is het niet mogelijk de teruggaaf te verrekenen, dan betaalt B/CAP deze namens Dienst Toeslagen uit aan de beslagleggende gerechtsdeurwaarder.

Dit gebeurt ook als er een geschil is tussen de belanghebbende en de beslaglegger. De uitbetaling strekt tot het bedrag waarvoor het beslag is gelegd.

Dienst Toeslagen licht de belanghebbende in over de uitbetaling. Als een bedrag overblijft, betaalt B/CAP dit namens Dienst Toeslagen uit aan de belanghebbende.

Het beslag geldt zolang de rechtsverhouding tussen de Dienst Toeslagen met belanghebbende bestaat. Omdat het beslag onder Dienst Toeslagen doorlopend is hoeft de beslaglegger niet elk toeslagjaar opnieuw beslag te leggen.

4.17 Beslag op schepen en terugvorderingsbeschikking toeslagen

In de praktijk zal de ontvanger een beslag op schepen leggen voor een terugvorderingsbeschikking op het moment dat er belastingaanslagen openstaan.

Voordat de ontvanger beslag op schepen legt moet de terugvorderingsbeschikking juist zijn vastgesteld. Als dit niet zo is, kan de belanghebbende de ontvanger aansprakelijk stellen op grond van onrechtmatige daad.

De scheepshypotheek en andere vorderingen die samenhangen met het schip of het scheepsbedrijf zijn bevoorrecht boven de fiscale schuld. Bij executie van een buitenlands schip in Nederland moet de rangorde worden geregeld volgens Nederlands recht.

Een terugvordering van toeslagen is niet preferent, artikel 21 van de Invorderingswet 1990 is niet van toepassing verklaard.

De ontvanger kan namens Dienst Toeslagen besluiten dat hij het ingeschreven beslag doorhaalt (BW, artikel 3:28).

4.18 Beslag op effecten en terugvorderingsbeschikking toeslagen

In de praktijk zal de ontvanger een beslag op effecten leggen voor een terugvorderingsbeschikking op het moment dat er belastingaanslagen openstaan.

Voordat de ontvanger beslag op effecten toepast is het belangrijk dat de terugvorderingsbeschikking juist is vastgesteld. Als dit niet zo is, kan de belanghebbende de ontvanger aansprakelijk stellen op grond van onrechtmatige daad.

Binnen 1 maand nadat beslag is gelegd moet de ontvanger, namens Dienst Toeslagen, de rechtbank vragen een beslissing te nemen. Dit gebeurt met een verzoekschrift van de Rijksadvocaat. Als de ontvanger dit verzoek niet tijdig indient, vervalt het beslag.

Voordat de rechtbank een beslissing neemt, roept zij een aantal personen op om te horen:
- de belastingdeurwaarder
- de ontvanger die gemandateerd is namens Dienst Toeslagen

4.19 Lijfsdwang en terugvorderingsbeschikking toeslagen

De ontvanger die optreedt namens Dienst Toeslagen kan geen lijfsdwang toepassen voor een terugvorderingsbeschikking.

4.20 Executieverkoop en terugvorderingsbeschikking toeslagen

De ontvanger geeft de belastingdeurwaarders namens Dienst Toeslagen opdracht tot adverteren. Bij samenloop met belastingaanslagen doet de ontvanger een apart verzoek aan de belastingdeurwaarder voor een terugvorderingsbeschikking. Dienst Toeslagen is namelijk de opdrachtgever.

4.21 Verrekening en terugvorderingsbeschikking toeslagen

Artikel 30 van de Awir bevat het verrekeningsregime voor toeslagen. Voorwaarde voor verrekening is dat er een schuld bestaat die volgt uit een terugvordering van teveel of onterecht betaalde toeslag.

Dienst Toeslagen is het bestuursorgaan dat het besluit tot verrekening neemt.

Verrekening op een terugvorderingsbeschikking kan op 2 manieren:
- met een uit te betalen toeslag
- met een uit te betalen teruggaaf van een aanslag of voorlopige aanslag inkomstenbelasting

Een verrekening vindt plaats zodra de terugvorderingsbeschikking opeisbaar is.

Dienst Toeslagen mag een onder een beslag onder derden vallende teruggave verrekenen met een geformaliseerde terugvorderingsbeschikking (Awir, artikel 30 en BW, artikel 6:130).

Zolang Dienst Toeslagen uitstel van betaling heeft verleend, mag hij niet verrekenen.

Bij faillissement of wettelijke schuldsaneringsregeling geldt een aparte werkwijze.

Bij verrekening van een voorlopige teruggaaf inkomstenbelasting of uit te betalen voorschotbedragen huurtoeslag, zorgtoeslag of kindgebonden budget houdt Dienst Toeslagen vooraf rekening met de voor belanghebbende geldende beslagvrije voet. Dit geldt niet voor verrekeningen die worden uitgevoerd in het kader van een betalingsregeling of betalingsafspraak of verrekeningen die worden uitgevoerd op verzoek van de belanghebbende.

Als de belanghebbende aannemelijk heeft gemaakt dat de vaststelling van de beslagvrije voet onjuist is geweest, kan hij de Dienst Toeslagen verzoeken om rekening te houden met de juiste beslagvrije voet. De Dienst Toeslagen past de juiste beslagvrije voet toe met ingang van de laatste verrekening, voorafgaand aan het verzoek van de belanghebbende.

Het recht tot verrekening verjaart.

4.21.1 ***Verrekening/besluit en terugvorderingsbeschikking toeslagen***

Dienst Toeslagen is het bestuursorgaan dat het besluit tot verrekening neemt.

De belanghebbende kan Dienst Toeslagen ook vragen om van de verrekeningsbevoegdheid gebruik te maken. In dat geval verrekent Dienst Toeslagen voordat de betalingstermijn verstrijkt.
Het uitbetalen van belastingteruggaven behoort tot de taken van de ontvanger van de Belastingdienst.

Dienst Toeslagen mag bij verrekening dezelfde taken gebruiken als de ontvanger (Invorderingswet 1990, artikel 3). Hij past dit alleen toe als de ontvanger de belastingteruggaaf niet met openstaande belastingaanslagen kan verrekenen. Is dit wel het geval, dan verrekent de ontvanger de belastingteruggaaf met de openstaande belastingschuld.

Dienst Toeslagen kan deze belastingteruggaaf niet gebruiken voor de verrekening met een teruggevorderd bedrag.

4.21.2 ***Verrekening binnen toeslagen***

Verrekening van de schuld is mogelijk met een aan dezelfde belanghebbende uit te betalen toeslag. Hierbij gaat het om een uit te betalen toeslag op grond van dezelfde inkomensafhankelijke regeling als de terugvorderingsschuld.

Zo verrekent Dienst Toeslagen de terugvordering huurtoeslag eerst met de voorschotten huurtoeslag. Daarna verrekent Dienst Toeslagen het restant met de overige middelen van toeslagen (zorg en kinderopvang), in verhouding tot de andere middelen van toeslagen.

Verrekening van de schuld met een uit te betalen toeslag op grond van een andere inkomensafhankelijke regeling is ook mogelijk. Het is niet van belang om welk berekeningsjaar de terugvordering of het uit te betalen bedrag gaat.

4.21.3 ***Verrekening inkomstenbelasting en terugvorderingsbeschikking***

De ontvanger kan een (definitieve of voorlopige) teruggaaf inkomstenbelasting verrekenen met een terugvorderingsbeschikking.

Voorwaarde is dat degene die recht heeft op de belastingteruggaaf dezelfde persoon is als degene op wiens naam de terugvorderingsbeschikking staat. Dienst Toeslagen is hiertoe bevoegd, in afwijking van artikel 3 van de invorderingswet 1990. Dienst Toeslagen maakt alleen gebruik van deze bevoegdheid als de belastingontvanger de belastingteruggaaf niet met belastingschulden wil verrekenen.

De inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen worden in 1 gecombineerde aanslag geheven. Beide delen kunnen worden verrekend. Dat geldt ook voor de belastingrente die op grond van Algemene wet rijksbelastingen wordt vergoed (Algemene wet rijksbelastingen, artikel 30g). Deze maakt ook deel uit van de aanslag.

4.21.4 ***Verrekening en opeisbaarheid en terugvorderingsbeschikking toeslagen***

Voordat Dienst Toeslagen verrekent, moet een terugvorderingsbeschikking opeisbaar zijn (Awir, artikel 30, lid 3). Dit betekent dat Dienst Toeslagen, na vaststelling van de terugvorderingsbeschikking, niet direct hierop afboekt met lopende voorschotten. De belanghebbende kan de betalingstermijn gebruiken om betalingsmaatregelen te treffen.

Dienst Toeslagen kan een terugvorderingsbeschikking verrekenen nadat de betalingstermijn van 6 weken verstrijkt.
Terugvorderingsbeschikkingen met een dagtekening vóór 1 juli 2009 kennen een betalingstermijn van 2 maanden.

4.21.5 ***Verrekening en derdenbeslag en terugvorderingsbeschikking toeslagen***

De verrekeningsregels bepalen dat Dienst Toeslagen een onder een derdenbeslag vallende teruggaaf kan verrekenen met geformaliseerde terugvorderingsbeschikkingen (Awir, artikel 30 en Burgerlijk Wetboek, artikel 6:30). Dit geldt ook als de schuld materieel is ontstaan na de beslaglegging.
Dienst Toeslagen maakt een verklaring op. Hierin vermeldt hij dat hij een teruggaaf verrekent met de openstaande toeslagschuld. Als er op het moment van de verklaring al openstaande terugvorderingsbeschikkingen zijn, neemt Dienst Toeslagen dit op in de verklaring.

4.21.6 ***Verrekening en uitstel van betaling en terugvorderingsbeschikking***

Gedurende het uitstel van betaling verrekent Dienst Toeslagen niet met een voorschot op een toeslag of een voorlopige teruggaaf IB. Dit mag wel als hij het voorschot gebruikt voor de aflossing van een terugvorderingsbeschikking bij uitstel van betaling als bedoeld in de Leidraad Invordering 2008, artikelen 79.7 en 79.8.

4.21.7 ***Verrekening en faillissement/WSNP en terugvorderingsbeschikking toeslagen***

De ontvanger meldt de openstaande terugvorderingsbeschikking(en) ter verificatie bij de curator of de bewindvoerder (Leidraad Invordering

2008, artikel 79.3). Dit zijn de vorderingen over de periode die voorafgaat aan het faillissement of schuldsanering.

Voorafgaand aan deze aanmelding verrekent de ontvanger de schuld niet met uit te betalen voorschotten. Dit gebeurt ook niet gedurende het faillissement of de wettelijke schuldsaneringsregeling.

De ontvanger of Dienst Toeslagen kan uitbetalingen met een eenmalig karakter verrekenen. Dit kan een nabetaling van een toeslag zijn, of een teruggaaf inkomstenbelasting. Dit zijn de uitbetalingen over de periode vóór de datum van faillissement of de toepassingverklaring van de wettelijke schuldsaneringsregeling.

4.21.8 ***Verrekening en beslagvrije voet en terugvorderingsbeschikking***

De ontvanger houdt bij verrekening van uit te betalen bedragen met een terugvorderingsbeschikking geen rekening met de beslagvrije voet. Dit is wel het geval bij een verrekening van een voorlopige teruggaaf inkomstenbelasting met een terugvorderingsbeschikking.

4.22 Verjaring en terugvorderingsbeschikking toeslagen

De Awir sluit voor de verjaring van de dwanginvordering en de bevoegdheid tot verrekening aan op de Invorderingswet 1990 (Awir, artikel 32, lid 7).
De verjaringstermijn van de terugvorderingsbeschikking is 5 jaar, gerekend vanaf de dag waarop de terugvordering opeisbaar is.

De verjaringstermijn voor een terugvorderingsbeschikking wordt op een zelfde manier gestuit of verlengd als een belastingaanslag.

4.23 Uitstel van betaling en terugvorderingsbeschikking toeslagen

Dienst Toeslagen kan op verzoek uitstel van betaling verlenen voor een terugvorderingsbeschikking (Uitvoeringsregeling Awir, artikel 7).
De volgende regelingen zijn mogelijk:
- de Standaardbetalingsregeling Toeslagen (zie hierna)
- de Betalingsregeling door betalingscapaciteit (zie hierna)

Als de belanghebbende tegen de terugvorderingsbeschikking een bezwaarschrift heeft ingediend, verleent Dienst Toeslagen uitstel van betaling.

Soms ontstaat er bij een verzoek om uitstel van betaling een samenloop Bij een (fiscale) procedure van een belanghebbende met de Belastingdienst verleent Dienst Toeslagen automatisch uitstel van betaling voor een terugvorderingsbeschikking (Uitvoeringsregeling Awir, artikel 8). B/CAP voert de automatisch aangeboden betalingsregelingen uit. Het bezwaarschrift moet betrekking hebben op de aanslag inkomstenbelasting waarop de terugvorderingsbeschikking is gebaseerd.

4.23.1 ***Uitstel na verzoekschrift of klacht***

Als de belastingschuldige een verzoekschrift heeft gericht aan Z.M. de Koning, de Commissie voor de Verzoekschriften van de Eerste Kamer der Staten-Generaal, de Commissie voor de Verzoekschriften en de Burgerinitiatieven van de Tweede Kamer der Staten-Generaal, de Nationale ombudsman of het ministerie van Financiën, handelt de Dienst Toeslagen hetzelfde als tijdens de behandeling van een verzoek om

uitstel. Soms heeft de Dienst Toeslagen aanwijzingen dat door het niet direct beginnen of doorgaan van de invordering de belangen van de Staat worden geschaad. De ontvanger kan dan na toestemming van het ministerie toch invorderingsmaatregelen nemen.

4.23.2 ***Terugbetalen van een terugvorderingsbeschikking Toeslagen***

Er bestaan 5 mogelijkheden voor het betalen van een terugvorderingsbeschikking toeslagen. Hieronder een korte beschrijving:

1. De belanghebbende betaalt het verschuldigde bedrag binnen 6 weken na dagtekening van de beschikking. Bij een dagtekening vóór 1 juli 2009 geldt een termijn van 2 maanden.
2. De belanghebbende betaalt voor de laatste betaaldatum de eerste termijn, waarmee hij aangeeft mee te willen doen aan de centrale betalingsregeling. Na de eerste betaling ontvangt hij van Dienst Toeslagen een schriftelijke bevestiging van deelname aan de centrale betalingsregeling (CBT) en informatie over het vervolg. (zie ook 4.23.3).
3. De belanghebbende heeft een toereikend lopend voorschot waarmee Dienst Toeslagen het bedrag van de terugvorderingsbeschikking kan verrekenen. Dienst Toeslagen verrekent het bedrag van de terugvorderingsbeschikking na 6 weken met het lopende voorschot van dezelfde toeslag (huur met huur, enzovoorts). Door deze verrekening doet belanghebbende mee aan de centrale betalingsregeling (CBT). (zie ook 4.23.3).
4. De belanghebbende kan het bedrag niet betalen en maakt gebruikvan een betalingsregeling op basis van betalingscapaciteit. (zie ook 4.23.4).
5. De belanghebbende betaalt niets en er zijn geen lopende voorschotten. Na afloop van de betalingstermijn start.

4.23.3 ***Standaardbetalingsregeling Toeslagen (CBT)***

De Centrale Betalingsregeling Toeslagen (CBT) heeft een automatische betalingsregeling voor terugvorderingsbeschikkingen. B/CAP voert de automatisch aangeboden betalingsregelingen uit.

De belanghebbende die teveel ontvangen toeslag moet terugbetalen, kan het bedrag van de terugvorderingsbeschikking betalen met een standaardbetalingsregeling.
Dienst Toeslagen geeft de standaardregeling zonder onderzoek. De regeling duurt maximaal 24 maanden, te rekenen vanaf 1 maand na de dagtekening van de terugvorderingsbeschikking. De regeling gaat uit van een af te lossen maandbedrag van minimaal € 20. Dit geldt voor iedere afzonderlijke terugvorderingsbeschikking. Als het teruggevorderde bedrag hoger is dan € 480, verhoogt Dienst Toeslagen het maandelijks te betalen bedrag zodanig dat binnen 24 maanden is afgelost.

De eerste termijn moet betaald zijn op de vervaldag van de terugvorderingsbeschikking.

Aflossing kan op 2 manieren:

1. De belanghebbende maakt het termijnbedrag maandelijks over naar de rekening van de Belastingdienst.
2. Dienst Toeslagen verrekent het termijnbedrag met het maandelijks uit te keren voorschot aan de belanghebbende.

Belanghebbende kan tegen de terugvorderingsbeschikking een bezwaarschrift indienen.

4.23.4 ***Betalingsregeling en betalingscapaciteit en terugvorderingsbeschikking toeslagen***

Dienst Toeslagen kan een andere betalingsregeling toestaan dan de standaardregeling.

De belanghebbende licht Dienst Toeslagen schriftelijk in als hij de terugvordering niet kan betalen onder de voorwaarden voor de standaardregeling (Awir, artikel 3).

De belanghebbende verstrekt Dienst Toeslagen de nodige informatie. Dienst Toeslagen beoordeelt of er sprake is van onvoldoende betalingscapaciteit om de standaardregeling toe te passen.
Om dit te beoordelen gelden dezelfde regels als voor de invordering van belastingschulden. Als de belanghebbende over vermogen beschikt is een betalingsregeling, die rekening houdt met de betalingscapaciteit, niet mogelijk.

De artikelen 12 en 13 van de Uitvoeringsregeling Invorderingswet gelden ook voor terugvorderingsbeschikkingen. Hierbij geldt nog dat:
- naast het netto besteedbaar inkomen van de belanghebbende houdt Dienst Toeslagen rekening met het netto besteedbaar inkomen van een eventuele partner (Awir, artikel 3)
- bevoorrechte schulden, zoals belastingschulden, op het vermogen mogen worden verminderd

Als blijkt dat de betalingscapaciteit voldoende is om de terugvordering af te lossen volgens de standaardregeling, wijst Dienst Toeslagen het verzoek af.

Als de maandelijkse betalingscapaciteit lager is dan € 20, gaat Dienst Toeslagen akkoord met een andere betalingsregeling. Hierbij is de voorwaarde, dat de betalingscapaciteit voldoende is om de terugvordering in maximaal 24 maanden te betalen.

Soms heeft de belanghebbende wel betalingscapaciteit, maar niet voldoende om de totale terugvorderingsbeschikking in 24 maanden te betalen. Hiervoor treft Dienst Toeslagen een regeling voor 24 maanden, gebaseerd op de aanwezige betalingscapaciteit. In de uitstelbeschikking neemt Dienst Toeslagen op dat hij de regeling opnieuw beoordeelt na 12 maanden. Hierna stuurt Dienst Toeslagen de belanghebbende opnieuw een vragenformulier.

Als uit de antwoorden een inkomensverbetering blijkt, trekt Dienst Toeslagen het lopende uitstel in en maakt een nieuw uitstel op. De nieuwe uitstelregeling gaat uit van de hogere betalingscapaciteit voor de resterende 12 maanden.

Ook als een inkomensvermindering is ontstaan, treft Dienst Toeslagen een nieuwe uitstelregeling. Dit uitstel gaat uit van de lagere betalingscapaciteit voor de resterende 12 maanden.

Dienst Toeslagen deelt belanghebbende na afloop van de betalingsregeling mee geen verdere invorderingsmaatregelen te nemen. Tijdens de betalingsregeling kan Dienst Toeslagen eenmalige teruggaven toeslagen of inkomstenbelasting verrekenen met de openstaande schuld.

4.23.5 ***Uitstel terugvorderingsbeschikking toeslagen na uitstel belastingaanslag***

In dit geval kunnen 2 situaties ontstaan:

1. Als de belanghebbende een betalingsregeling heeft getroffen voor een belastingschuld, is deze gebaseerd op zijn betalingscapaciteit. Als de belanghebbende tijdens de betalingsregeling 1 of meer terugvorderingsbeschikkingen ontvangt, maakt de ontvanger eerst de regeling van de belastingschuld af. Gedurende de looptijd hiervan verleent de ontvanger aan de belanghebbende voor de terugvorderingsbeschikkingen uitstel van betaling. Dit uitstel is onderdeel van de maximale betalingstermijn van 24 maanden die voor terugvorderingsbeschikkingen geldt. Zodra het uitstel voor de belastingschuld is verstreken, begint de betalingsregeling voor de terugvorderingsbeschikking(en). Het maandelijks terug te betalen bedrag is gelijk aan het bedrag van de betalingscapaciteit voor de belastingschuld. Zijn bij het uitstel voor de terugvorderingsbeschikking(en) al 12 maanden verstreken, dan berekent de ontvanger de betalingscapaciteit opnieuw. De totale duur voor de betalingsregeling is 24 maanden. Dienst Toeslagen zal de belanghebbende voor restbedragen niet verder bemoeilijken.
2. Tijdens de standaardbetalingsregeling voor een terugvorderingsbeschikking ontvangt belanghebbende een belastingaanslag. De ontvanger berekent de betalingscapaciteit voor deze belastingaanslag. Hierbij houdt hij rekening met de betaling op de betalingsregeling voor de terugvorderingsbeschikking(en), ondanks het feit dat de belastingschuld preferent is. Soms benut de belanghebbende met de standaardregeling voor de terugvorderingsbeschikking(en) de betalingscapaciteit niet helemaal. Dan gebruikt hij het resterende deel voor de aflossing op de belastingschuld. Dit gaat door zolang de betalingsregeling voor de terugvorderingsbeschikking(en) loopt. Als de ruimte wel is benut en de belanghebbende kan de betalingsregeling voor de terugvorderingsbeschikking(en) niet binnen 12 maanden afronden, kan hij wegens zijn persoonlijke en financiële situatie kwijtschelding krijgen voor de belastingschuld (voor zover deze niet kan worden verrekend).Als kwijtschelding niet mogelijk is, kan de ontvanger in bepaalde situaties besluiten belanghebbende voor de belastingschuld niet verder bemoeilijken.

4.24 Kwijtschelding en terugvorderingsbeschikking toeslagen

Dienst Toeslagen verleent geen kwijtschelding voor een terugvorderingsbeschikking. In de Awir is geen kwijtscheldingsregeling opgenomen. Als de belanghebbende kwijtschelding vraagt voor een terugvorderingsbeschikking, neemt Dienst Toeslagen zijn verzoek in behandeling als een verzoek om uitstel van betaling voor een betalingsregeling op maat.

Dienst Toeslagen informeert de belanghebbende hierover. Als bij de berekening van de betalingscapaciteit blijkt dat er geen

betalingscapaciteit aanwezig is, kan belanghebbende voor de (restant) terugvorderingsbeschikking niet verder worden bemoeilijkt.

De ontvanger kan een terugvorderingsbeschikking ook opnemen in een sanering.

4.24.1 ***Niet verder bemoeilijken en terugvorderingsbeschikking toeslagen***

Na afloop van betalingsregeling, op basis van betaalcapaciteit, van 24 maanden deelt Dienst Toeslagen de belanghebbende mee geen invorderingsmaatregelen te nemen voor de nog openstaande schuld. De Belastingdienst gebruikt hiervoor de term Niet verder bemoeilijken (NVB).

Als blijkt dat de belanghebbende geen betalingscapaciteit heeft zal Dienst Toeslagen de belanghebbende meedelen geen invorderingsmaatregelen te treffen.

De ontvanger verbindt aan beide voornoemde situaties de voorwaarde dat hij eventuele eenmalig uit te betalen bedragen inkomstenbelasting en toeslagen niet uitbetaalt. Hij verrekent deze met de buiten invordering gelaten terugvorderingsbeschikking.

De termijn voor verrekening bedraagt maximaal 3 jaar, te rekenen vanaf de datum op de beschikking. Is dit minder dan 3 jaar, dan geldt de tijd die nog overblijft voordat de verjaring van de terugvorderingsbeschikking intreedt.

4.24.2 ***Sanering en terugvorderingsbeschikking toeslagen***

Het is mogelijk een terugvorderingsbeschikking op te nemen in een sanering. Voordat de ontvanger dit doet, verrekent hij eventuele teruggaven.

Bij een terugvorderingsbeschikking is kwijtschelding niet mogelijk. Wel is het mogelijk een belanghebbende in een sanering voor een terugvorderingsbeschikking niet verder bemoeilijken.

Als de belanghebbende hiervoor in aanmerking komt, meldt de ontvanger hem dit in een afzonderlijke beschikking.

4.25 Rente en terugvorderingsbeschikking toeslagen

Als de belanghebbende de betalingstermijn van een terugvordering overschrijdt, brengt Dienst Toeslagen invorderingsrente in rekening.

Belastingrente is rente die Dienst Toeslagen vergoedt of in rekening brengt met het opleggen van een terugvorderingsbeschikking (of een belastingaanslag). Dienst Toeslagen berekent de rente na afloop van het berekeningsjaar voor de terugvorderingsbeschikking.

4.25.1 ***Invorderingsrente en terugvorderingsbeschikking toeslagen***

Als de belanghebbende een terugvorderingsbeschikking betaalt na de (laatste) vervaldag, moet hij invorderingsrente betalen.

Het tijdvak waarover Dienst Toeslagen de rente berekent, begint op de dag na de vervaldag en eindigt op de dag die aan de betaling voorafgaat (Invorderingswet 1990, artikel 28 en artikel 29).

Dienst Toeslagen kan ook rente vergoeden. Dat gebeurt als de belanghebbende aan zijn betalingsverplichting heeft voldaan en Dienst Toeslagen het bedrag van de terugvorderingsbeschikking later vermindert.

Tegen het in rekening brengen of het vergoeden van invorderingsrente is bezwaar en beroep mogelijk.

De belanghebbende kan tegen de beslissing op het bezwaarschrift in beroep gaan bij de bestuursrechter.

4.25.2 ***Belastingrente en terugvorderingsbeschikking toeslagen***

Als na 1 juli, volgend op het berekeningsjaar, blijkt dat Dienst Toeslagen voor dat berekeningsjaar bedragen uitbetaalt of terugvordert, vergoedt Dienst Toeslagen hierover rente of brengt deze in rekening. Dit rentestelsel is overgenomen uit de belastingrenteregeling bij de betaling of teruggave van belasting, die Dienst Toeslagen na het verstrijken van het belastingtijdvak vaststelt.

Over bestuurlijke boeten berekent Dienst Toeslagen geen belastingrente.

4.26 Bezwaar- en beroepschrift en terugvorderings beschikking toeslagen

De ontvanger kan een bezwaarschrift tegen een terugvorderingsbeschikking krijgen.

De ontvanger beoordeelt het bezwaarschrift als een individueel geval.

Tot de uitspraak op het bezwaarschrift verleent de ontvanger, onder voorwaarden, uitstel van betaling.

De belanghebbende kan voor het niet-bestreden gedeelte van de terugvorderingsbeschikking een standaardbetalingsregeling krijgen.

De belanghebbende kan een bezwaarschrift indienen tegen de in rekening gebrachte invorderingsrente.

Voor de aansprakelijkgestelde gelden afwijkende regels.

4.26.1 ***Bezwaarschrift en ontvanger en terugvorderingsbeschikking toeslagen***

Als de ontvanger een bezwaarschrift tegen een terugvorderingsbeschikking ontvangt, stuurt hij dat rechtstreeks door naar Dienst Toeslagen. De ontvanger krijgt van Dienst Toeslagen bericht dat het bezwaarschrift in behandeling is. Hierna verleent de ontvanger in beginsel uitstel voor het totale bedrag.

4.26.2 ***Bezwaarschrift beoordelen en terugvorderingsbeschikking***

toeslagen
B/CAP maakt namens Dienst Toeslagen automatisch een terugvorderingsbeschikking aan. Nadat een bezwaarschrift is ingediend, beoordeelt Dienst Toeslagen of dit een individueel en bijzonder geval is (Awir, artikel 35 en Uitvoeringsregeling Awir, artikel 8).

Er kunnen persoonlijke omstandigheden van invloed zijn. Hierdoor kan een bezwaarschrift tegen een terugvorderingsbeschikking nooit kennelijk ongegrond zijn.

Als de terugvordering tot onaanvaardbare gevolgen leidt voor de schuldenaar, kan Dienst Toeslagen afzien van (een deel van) de terugvorderingsbeschikking. De beoordeling hiervan vindt altijd plaats in overleg met BBT/Rechtstoepassing.

4.26.3 ***Bezwaarschrift en uitstelvoorwaarden en terugvorderingsbeschikking toeslagen***
Het gemotiveerde bezwaarschrift moet ingediend zijn vóór het verstrijken van de bezwaartermijn. Dit is binnen 6 weken na dagtekening van de terugvorderingsbeschikking.

De belanghebbende krijgt uitstel van betaling totdat op het bezwaarschrift is beslist (Awir, artikel 35 en artikel 37).

Dienst Toeslagen verleent automatisch uitstel van betaling voor een terugvorderingsbeschikking als de belanghebbende een procedure voert met de inspecteur. B/CAP voert de aangeboden betalingsregeling uit namens Dienst Toeslagen. De procedure gaat in dit geval over een aanslag inkomstenbelasting, die aan de basis van de terugvordering ligt. Dienst Toeslagen verleent voor een niet-ontvankelijk bezwaarschrift geen uitstel van betaling.

Het voorgaande is van overeenkomstige toepassing op een ingediend bezwaar van de belanghebbende tegen de herzienings- of toekenningsbeschikking van Dienst Toeslagen die aanleiding tot terugvordering vormt.

Als de belanghebbende het niet eens is met de beslissing op het verzoek om uitstel, kan hij een bezwaarschrift bij de ontvanger indienen. De Awir kent geen beroepsgang naar de directeur van de Belastingdienst. De belanghebbende kan wel een beroepschrift indienen bij de bestuursrechter (Awir, artikel 36).

De belanghebbende kan ook bij de bestuursrechter in beroep gaan tegen de beslissing om het bezwaarschrift tegen de terugvorderingsbeschikking ongegrond te verklaren.

4.26.4 ***Bezwaarschrift en CBT en terugvorderingsbeschikking toeslagen***
Tijdens de behandeling van een bezwaarschrift kunnen zich 2 situaties voordoen:
1. De belanghebbende doet mee aan de centrale betalingsregeling. Bij negatieve uitspraak op het bezwaarschrift heeft hij recht op 24 maanden CBT. Als het bezwaarschrift positief is beoordeeld, krijgt belanghebbende zijn termijnbedragen terug.

2. De belanghebbende doet niet mee aan de CBT. Hij wacht de uitspraak op zijn bezwaarschrift af. Als Dienst Toeslagen het bezwaarschrift afwijst en de belanghebbende gaat niet in beroep, moet hij vanaf de laatste vervaldag alle termijnen betalen.

4.26.5 ***Bezwaarschrift en invorderingsrente en terugvorderingsbeschikking toeslagen***

De belanghebbende kan een bezwaarschrift indienen tegen een beschikking waarin het bedrag van de invorderingsrente is vastgesteld. Hij doet dit binnen 6 weken na de dagtekening van de beschikking. De belanghebbende kan tegen de beslissing op het bezwaarschrift in beroep gaan bij de bestuursrechter (Awir, artikel 36).

4.26.6 ***Bezwaarschrift en aansprakelijkgestelde en terugvorderingsbeschikking toeslagen***

De aansprakelijkgestelde richt zijn bezwaarschrift tot Dienst Toeslagen. Voor het beroep tegen die uitspraak richt hij zich tot de bestuursrechter van de rechtbank.

Als hogere beroepsinstantie fungeert de afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State.

4.27 Aansprakelijkheid partner en terugvorderingsbeschikking toeslagen

Als de belanghebbende de terugvorderingsbeschikking niet betaalt, kan de ontvanger de partner aansprakelijk stellen.

De partner van de belanghebbende is hoofdelijk aansprakelijk voor een door de belanghebbende verschuldigd bedrag aan terugvordering (Awir, artikel 33). Dit geldt ook voor de rente en de kosten van dwanginvordering (Awir, artikel 27 en artikel 29).

De partner is niet aansprakelijk voor een aan de belanghebbende opgelegde boete, tenzij die mede aan hem te wijten is.

De partner is aansprakelijk als hij feitelijk partner van de belanghebbende was over de periode waarover de terugvordering gaat. Een nieuwe partner is niet aansprakelijk voor een terugvordering over de periode die aan de partnerschap voorafgaat.

De aansprakelijkstelling van de partner gebeurt bij beschikking (Awir, artikel 33, lid 2). Voor de aansprakelijkheidsschuld geldt een betalingstermijn van 6 weken. Bij een dagtekening vóór 1 juli 2009 geldt een betalingstermijn van 2 maanden.

Voor de aansprakelijkgestelde partner staat dezelfde rechtsgang open als die voor de belanghebbende, zoals:
- Bezwaar en beroep
- Verrekening
- Uitstel van betaling

4.28 Faillissement en terugvorderingsbeschikking toeslagen

Voor een schuld aan Dienst Toeslagen kan een faillissement worden aangevraagd. De Belastingdienst kan ook worden benaderd door derden,

die een faillissement willen aanvragen. Zij vragen een steunvordering te verlenen (Leidraad Invordering 2008, artikel 73.4.8). Een steunvordering is nodig omdat de aanvrager aannemelijk moet maken dat er meerdere schuldeisers zijn.

Zodra Dienst Toeslagen weet dat het faillissement van de belanghebbende is uitgesproken, of dat de wettelijke schuldsaneringsregeling van toepassing is verklaard, staken alle invorderingsmaatregelen. De Dienst Toeslagen beëindigt ook de lopende betalingsregelingen.

Het beslag voor een terugvorderingsbeschikking vervalt door het faillissement (Faillissementswet, artikel 33). Daarnaast geldt het bodemrecht niet voor een terugvorderingsbeschikking (Invorderingswet 1990, artikel 22).

De ontvanger meldt openstaande terugvorderingsbeschikkingen over de periode voorafgaand aan het tijdstip van faillissement ter verificatie aan bij de curator.

Voorafgaand aan die aanmeldingen verrekent de ontvanger de schuld niet met uit te betalen bedragen.

Een uit te betalen toeslag valt door het beslagverbod niet in de faillissementsboedel. Tijdens het faillissement betaalt de ontvanger een eventuele toeslag uit op het door de belanghebbende opgegeven rekeningnummer. Dit kan ook het rekeningnummer van de curator zijn als de belanghebbende hier uitdrukkelijk toestemming voor heeft gegeven.

De ontvanger neemt contact op met de curator over de betaling van een terugvorderingsbeschikking die is ontstaan over de periode na de datum van het faillissement. Als de schuld niet uit de boedel kan worden betaald, kan dit wellicht met behulp van een betalingsregeling (Leidraad Invordering 2008, artikel 79.7 en artikel 79.8).

Bij een betalingsregeling op grond van de betalingscapaciteit geldt dat de ontvanger bij de vaststelling van het inkomen van de schuldenaar geen rekening houdt met een eventuele afdracht van een deel van dat inkomen aan de curator.

Bij een homologatie (goedkeuring) van een akkoord geldt het principe dat de preferente schuldeisers geheel worden betaald (Faillissementswet, artikel 122a). Dit betekent dat alleen stemrecht toekomt aan de houders van erkende concurrente vorderingen of voorwaardelijk toegelaten vorderingen. De Belastingdienst stemt alleen mee voor zover het een terugvorderingsbeschikking betreft.

Na het faillissement kan Dienst Toeslagen voor de openstaande terugvorderingsbeschikkingen dwanginvordering en verrekening toepassen. Voor een terugvorderingsbeschikking gaat de ontvanger niet tot uitwinning over.

4.29 WSNP en terugvorderingsbeschikking toeslagen

De ontvanger meldt de openstaande terugvorderingsbeschikkingen, die vooraf gaan aan de wettelijke schuldsaneringsregeling, ter verificatie aan bij de bewindvoerder.

Zodra Dienst Toeslagen weet dat de wettelijke schuldsaneringsregeling van toepassing is verklaard, staakt hij de invorderingsmaatregelen en beëindigt hij de lopende betalingsregelingen.
Terugvorderingsbeschikkingen zijn boedelschulden als deze materieel zijn ontstaan gedurende de toepassing van de WSNP. De ontvanger neemt dan contact op met de bewindvoerder.

De ontvanger kan sommige uit te betalen bedragen verrekenen.
Als de terugvorderingsbeschikking niet uit de boedel kan worden betaald, is een betalingsregeling mogelijk.

Hoewel een terugvorderingsbeschikking een concurrente schuld is, geldt het beleid voor deelname aan een akkoord.

Voor de na afloop van een wettelijke schuldsaneringsregeling nog resterende terugvorderingen mag de ontvanger geen dwanginvordering toepassen en niet verrekenen.

Als een terugvorderingsbeschikking, waarop de WSNP van toepassing was, na beëindiging van de regeling zonder schone lei niet is betaald, start de ontvanger (opnieuw) de invordering. De schone lei houdt in dat deze restvorderingen voor de schuldeisers niet meer opeisbaar zijn.

*4.29.1 **WSNP en uit te betalen bedragen en terugvorderingsbeschikking toeslagen***

Uit te betalen bedragen met een eenmalig karakter kunnen worden verrekend Dit kan een nabetaling van een toeslag zijn, of een teruggaaf inkomstenbelasting. Voorwaarde is dat zij betrekking hebben op de periode vóór de datum van de wettelijke schuldsaneringsregeling.

Zolang een schuldsaneringsregeling loopt, betaalt B/CAP namens Dienst Toeslagen een eventuele toeslag uit op het door de belanghebbende opgegeven rekeningnummer. Dit kan ook het rekeningnummer van de bewindvoerder zijn als de belanghebbende hier uitdrukkelijk toestemming voor heeft gegeven.

*4.29.2 **WSNP en betalingsregeling en terugvorderingsbeschikking toeslagen***

Als de terugvorderingsbeschikking niet uit de boedel kan worden betaald, is een betalingsregeling mogelijk (Leidraad Invordering 2008, artikel 79.7 en artikel 79.8).

Als de ontvanger het inkomen vaststelt bij een betalingsregeling op basis van artikel 79.8 van de Leidraad Invordering 2008, rekent hij afdracht van een inkomensdeel aan de bewindvoerder niet mee.

*4.29.3 **Akkoord en terugvorderingsbeschikking toeslagen***

De uitgangspunten voor een gerechtelijk- als een buitengerechtelijk akkoord zijn vastgelegd in de Uitvoeringsregeling IW 1990, artikel 19a.

Aan een akkoord bij een saneringsplan zijn 2 voorwaarden verbonden:
- Het te ontvangen deel van de belasting- of terugvorderingsbeschikkingen moet tenminste het dubbele percentage zijn van hetgeen de belanghebbende aan concurrente schuldeisers aanbiedt (Faillissementswet, artikel 349, lid 2).
- Het te ontvangen bedrag moet minimaal de omvang hebben die ook kan worden verkregen bij een saneringsplan.

De ontvanger beslist binnen 8 weken na indiening van het akkoord bij - een voor bezwaar vatbare - beschikking.
De ontvanger kan de beslistermijn opschorten. Deze begint op de dag waarop de ontvanger de belanghebbende vroeg om informatie en eindigt op de dag waarop het verzoek is aangevuld of de daarvoor gestelde termijn ongebruikt is verstreken.
De WSNP kan eindigen door een akkoord, waarmee de ontvanger heeft ingestemd. Als daarbij een terugvorderingsbeschikking niet is betaald, zal de ontvanger de belanghebbende hiervoor niet verder bemoeilijken.

4.30 MSNP en terugvorderingsbeschikking toeslagen

Dienst Toeslagen past voor terugvorderingsbeschikkingen het invorderingsbeleid voor belastingschulden toe (Leidraad Invordering 2008, artikel 73.5).

Dienst Toeslagen verleent, na een minnelijke schuldsaneringsregeling en onder voorwaarden, 32 maanden uitstel van betaling voor terugvorderingsbeschikkingen.

Bij de minnelijke schuldsaneringsregeling volgt Dienst Toeslagen de gedragscode van de Nederlandse vereniging voor Volkskrediet.

De ontvanger neemt contact op met de bewindvoerder over de betaling van een terugvorderingsbeschikking die is ontstaan over de periode na de datum van de minnelijke schuldsaneringsregeling. Als de schuld niet uit de boedel kan worden betaald, is betaling hiervan met behulp van een betalingsregeling mogelijk (Leidraad Invordering 2008, artikel 79.7 en artikel 79.8).

Als de ontvanger het inkomen vaststelt bij een betalingsregeling op basis van artikel 79.8 van de Leidraad Invordering 2008 rekent hij afdracht van een inkomensdeel aan de bewindvoerder niet mee.

4.31 Paspoortsignalering en terugvorderingsbeschikking toeslagen

Voor de invordering van een terugvorderingsbeschikking kan paspoortsignalering worden toegepast.

4.32 Procedures Rijksadvocaat en terugvorderingsbeschikking toeslagen

De Staat kan in de uitoefening van invorderingstaken door Dienst Toeslagen worden betrokken in een procedure voor de civiele rechter. In zaken waarin procesvertegenwoordiging verplicht is, treedt de rijksadvocaat (bij cassatie de landsadvocaat) op als procesvertegenwoordiger.

4.33 Versnelde invordering Toeslagen BDW

Als een aanslag is opgelegd kunnen er omstandigheden zijn waardoor de ontvanger is genoodzaakt om die aanslag versneld in te vorderen.
Ook voor bepaalde vorderingen van derden waarvan de invordering waarvan de invordering aan de ontvanger is opgedragen, kan versnelde invordering worden toegepast.
Voor een terugvorderingsbeschikking Toeslagen kan versnelde invordering worden toegepast op grond van artikel 31ª Algemene Wet Inkomensafhankelijke Regelingen , letter a t/m g.

5 Het aanslagbiljet

Een aanslagbiljet is de kennisgeving van de beschikking of uitspraak waarin een belastingaanslag is vastgelegd. De inspecteur legt de belastingaanslag op.

Een aanslagbiljet kan op twee manieren worden aangemaakt:
- door het geautomatiseerde systeem
- handmatig op het kantoor: de zogenaamde penaanslag

De ontvanger zendt het aanslagbiljet aan de belastingschuldige of reikt dit uit. Dit is de 1e actie van de invordering. Soms ontvangt de ontvanger een aanslagbiljet onbestelbaar terug. Nadat de ontvanger een nieuw adres heeft opgespoord, verzendt hij het aanslagbiljet opnieuw eventueel met een nieuwe dagtekening. Ook kan de ontvanger een duplicaat aanslagbiljet verstrekken.

De Belastingdienst/Centrale administratieve processen te Apeldoorn maakt een rekening motorrijtuigenbelasting op. De kantoren zijn rechtstreeks belast met de inning van de motorrijtuigenbelasting. Dit heeft gevolgen voor het verwerken van retour ontvangen rekeningen en naheffingsaanslagen.

5.1 Geautomatiseerd aanslagbiljet

Een geautomatiseerd aanslagbiljet is een belastingaanslag die in ETM is opgenomen. De ontvanger heeft geen taak in de opmaak van deze belastingaanslag. B/CAP in Apeldoorn maakt het aanslagbiljet op en verzendt deze namens de ontvanger. Het aanslagbiljet wordt via de post verzonden.

5.2 Penaanslag

Een penaanslag is een handmatige belastingaanslag die het kantoor zelf kan opleggen en die snel verwerkt moet kunnen worden. Een reden voor een penaanslag op te leggen kan zijn dat de termijn waarbinnen een belastingaanslag kan worden opgelegd, dreigt te verstrijken. Soms wil de ontvanger direct na het opleggen van een penaanslag tot versnelde invordering wil overgaan.

Ook kan de ontvanger een fout constateren voordat het aanslagbiljet verzonden is, of de ontvanger constateert een fout nadat het aanslagbiljet is verzondenver. Het soort fout bepaalt de handeling die de ontvanger dan uitvoert.

5.2.1 Foutsituaties voor verzending

Soms ontdekt de ontvanger een fout in het aanslagbiljet voordat het is bezorgd. De volgende tabel geeft een overzicht van foutsituaties en de handelingen die de ontvanger moet nemen.

Situatie	Voorwaarden	Handeling
De ontvanger ontdekt een fout in tenaamstelling of adressering in het aanslagbiljet die de rechtsgeldigheid van de belastingaanslag **niet** aantast. Bijvoorbeeld een fout in: - spelling naam; - voorletters enzovoorts	Het aanslagbiljet is nog niet bezorgd.	De ontvanger herstelt de fout zoveel mogelijk in overleg met de heffingsmedewerker.
De ontvanger ontdekt een fout die de rechtsgeldigheid van een belastingaanslag kan aantasten. Bijvoorbeeld: - verkeerde tenaamstelling; - ontbrekende dagtekening; - ontbrekend bedrag van de belastingaanslag.	Het aanslagbiljet is nog niet bezorgd.	De ontvanger brengt de heffingsmedewerker op de hoogte van de fout; deze beslist hoe gecorrigeerd wordt.

*5.2.2 **Foutsituaties na verzending***

Soms constateert de ontvanger een fout als het aanslagbiljet al naar de belastingschuldige is verzonden. De ernst van de fout bepaalt welke handeling hij uitvoert. De volgende tabel geeft hiervan een overzicht.

Situatie	Voorwaarden	Handeling
De ontvanger ontdekt een fout in tenaamstelling of adressering in het aanslagbiljet die de rechtsgeldigheid van de belastingaanslag **niet** aantast. Bijvoorbeeld een fout in: - spelling naam - voorletters enzovoorts	- Het aanslagbiljet is goed bezorgd. en - Er zijn geen misverstanden mogelijk. en - De belastingschuldige maakt geen bezwaar tegen de fout.	Geen herstel nodig.
De ontvanger ontdekt een fout die de rechtsgeldigheid van een belastingaanslag kan aantast	Het aanslagbiljet is al verstuurd naar de belastingschuldige.	1. De ontvanger informeert de heffingsmedewerker die de belastingaanslag moet vernietigen en een nieuwe belastingaanslag moet opleggen. 2. Hij voegt bij het nieuwe aanslagbiljet zo nodig een schriftelijke mededeling dat de oorspronkelijke belastingaanslag komt te vervallen en verstuurt het naar de belastingschuldige. 3. Hij voegt - om misverstanden te vermijden - de vernietigingsbeschikking bij.

5.3 Versturen/uitreiken aanslagbiljet

B/CAP verzendt namens de ontvanger een geautomatiseerd aanslagbiljet.

De inspecteur verzendt namens de ontvanger een aanslagbiljet voor een penaanslag. Voor de verzending maakt hij gebruik van de diensten van een postverwerkingsbedrijf.

De inspecteur verzendt het aanslagbiljet enige dagen voor de dag van dagtekening naar de belastingschuldige. In spoedeisende gevallen kan hij van de termijn afwijken. Dat is bijvoorbeeld het geval bij versnelde invordering (Invorderingswet 1990, artikel 10/15).

Soms verzendt de inspecteur niet namens de ontvanger het aanslagbiljet, maar laat de ontvanger het aanslagbiljet door de deurwaarder uitreiken aan de belastingschuldige. Een dringende termijn of versnelde invordering kan daarvoor de reden zijn. Ook kan de inspecteur het aanslagbiljet aan een derde adresseren en niet aan de belastingschuldige.

Als op het aanslagbiljet meer dan 1 naam voorkomt is ieder de aanslag in zijn geheel verschuldigd.

Als een rechtspersoon (vermoedelijk) is opgehouden te bestaan, is de wijze van bekendmaking van de belastingaanslag ter beoordeling aan de ontvanger. Bij deze beoordeling kunnen onder andere de volgende factoren een rol spelen:
- het recht waarnaar de rechtspersoon is opgericht;
- het belang van een snelle bekendmaking in verband met vrees voor onverhaalbaarheid.

De ontvanger maakt een belastingaanslag bekend door verzending of uitreiking daarvan aan een ambtenaar van het Openbaar Ministerie bij de rechtbank binnen het rechtsgebied waarin de laatst bekende vestigingsplaats van de belastingschuldige is gelegen of aan het parket van de ambtenaar van het Openbaar Ministerie bij de rechtbank Den Haag. Als de belastingaanslag op deze wijze is bekendgemaakt, verzendt de ontvanger of reikt hij zo spoedig mogelijk de volgende gegevens uit ter publicatie in de Staatscourant:
a. de naam van de belastingschuldige
b. de soort belastingaanslag
c. de belastingsoort
d. het belastingjaar
e. de dagtekening van het aanslagbiljet

In voorkomende gevallen wordt een kopie van het aanslagbiljet verzonden of uitgereikt aan de laatste bestuurders, aandeelhouders en vereffenaars van de belastingschuldige, bedoeld in het tweede lid, voor zover die redelijkerwijs bij de ontvanger bekend kunnen zijn.

Bekendmaking van de aanslag vindt in de regel plaats aan de bekende woon- of vestigingsplaats. Maar wat als die bekende woon- of vestigingsplaats er niet meer is, een rechtspersoon is ontbonden of (vermoedelijk) opgehouden te bestaan?

Hierna volgt een uitwerking van de meest voorkomende situaties.

1	Bekendmaken aanslag aan rechtspersoon die (vermoedelijk) nog bestaat zonder kantoor en bestuurder of zonder kantoor, bestuurder is VOW	Bekendmaken aanslag door betekening op de voet van artikel 54, lid 4 Rv: - Betekening aanslagbiljet aan het parket van een ambtenaar van het openbaar ministerie bij de rechtbank waaronder het kantoor van de ontvanger valt - Publicatie in Staatscourant
2	Bekendmaken aanslag aan ontbonden rechtspersoon waarvan de vereffening nog niet is beëindigd: de rechtspersoon is nog niet opgehouden te bestaan	Verzenden aanslagbiljet naar vereffenaar op grond van artikel 2:23a BW of *Indien de ontvanger dat hier nodig vindt:* Bekendmaken aanslagbiljet door betekening op de voet van artikel 50 Rv: - aan het kantoor, de persoon of de woonplaats van een van de vereffenaars
3	Bekendmaken aanslag aan ontbonden rechtspersoon waarbij geen vereffening (meer) plaatsvindt: de rechtspersoon is (vermoedelijk) opgehouden te bestaan	- Bekendmaken aanslag door betekening op de voet van artikel 8 lid 2 Iw 1990: - Betekening aanslagbiljet aan het parket van een ambtenaar van het openbaar ministerie bij de rechtbank binnen het rechtsgebied waarin de laatst bekende vestigingsplaats van de belastingschuldige is gelegen of aan het parket van de ambtenaar van het openbaar ministerie bij de rechtbank Den Haag. - Publicatie in Staatscourant - Verzending kopie aanslagbiljet aan laatst bekende bestuurder(s), aandeelhouder(s) en vereffenaar(s) - of - Bekendmaken aanslag aan vereffenaar na heropening van de vereffening
4	Bekendmaken aanslag aan natuurlijk persoon zonder vaste woon- of verblijfplaats, werkelijk verblijf of briefadres	Bekendmaken aanslagbiljet door betekening op de voet van artikel 54, lid 4 Rv: - Betekening aanslagbiljet aan het parket van een ambtenaar van het openbaar ministerie bij de rechtbank waaronder het kantoor van de ontvanger valt - Publicatie in Staatscourant
5	Bekendmaken aanslagbiljet aan ontbonden VOF, CV of openbare maatschap	Bekendmaken aanslagbiljet door betekening op de voet van artikel 51 Rv: - aan het kantoor, de persoon of de woonplaats van een van de vereffenaars

6	Bekendmaken aanslagbiljet aan gezamenlijke erfgenamen	Verzenden aanslagbiljet naar de executeur, de bewindvoerder over de nalatenschap of de erfgenamen (art. 8.1 LI 2008) of *Indien de ontvanger dat nodig vindt:* Betekening aanslagbiljet aan de gezamenlijke erfgenamen, zonder vermelding van afzonderlijke namen en woonplaatsen op de voet van artikel 53 Rv aan: a. de laatste woonplaats van de overledene mits daar nog de overlevende echtgenoot, geregistreerd partner of andere levensgezel, een broer of zuster of een nabestaande in de rechte lijn woont; b. aan de persoon of woonplaats van een executeur of een door de rechtbank benoemde vereffenaar van de nalatenschap of een ten tijde van het overlijden fungerende curator of bewindvoerder c. aan de persoon of de woonplaats van een van de erfgenamen, mits binnen één jaar na overlijden. Dan moet de betekening van het aanslagbiljet ook worden aangekondigd in een landelijke dagblad, verschijnend in de streek van de overledene of Betekening aanslagbiljet aan ieder van de erfgenamen afzonderlijk, op de gewone wijze

5.3.1 ***Versturen aan derden***

Soms wordt het aanslagbiljet niet aan de belastingschuldige geadresseerd, maar aan zijn wettelijke vertegenwoordiger. In de volgende tabel is een overzicht opgenomen.

Situatie	**Handeling**
Er is sprake van faillissement van de belastingschuldige.	Het aanslagbiljet wordt naar de curator verzonden.
Belastingschuldige is minderjarig en de ontvanger weet dat verzending aan de belastingschuldige zelf al eerder bezwaren heeft opgeleverd.	Het aanslagbiljet wordt naar de wettelijke vertegenwoordiger verstuurd.
De belastingschuldige is overleden.	Het aanslagbiljet wordt naar de executeur belast met de nalatenschap, de bewindvoerder over de nalatenschap of de erfgenamen verzonden.
De belastingschuldige is onder curatele gesteld.	Het aanslagbiljet wordt naar de curator verzonden.

5.3.2 ***Een rechtspersoon is (vermoedelijk) opgehouden te bestaan***

Als een aanslag is opgelegd aan een rechtspersoon die (vermoedelijk) is opgehouden te bestaan levert dat voor de ontvanger problemen op:

- de aanslag kan niet bekend gemaakt worden door verzending of uitreiking aan de rechtspersoon;

- om de aanslag bekend te kunnen maken moet de ontvanger de vereffening van de rechtspersoon laten heropenen om daarna de aanslag bekend te kunnen maken;
- vooral in buitenlandse situaties kan heropening van de vereffening langdurig of onmogelijk zijn;
- bekendmaking is noodzakelijk om tot invordering te kunnen overgaan.

Om die problemen te ondervangen kan de ontvanger voor aanslagen met een dagtekening op of na 1 januari 2019 ten name van een rechtspersoon die (vermoedelijk) is opgehouden is te bestaan, de aanslag op een alternatieve wijze bekendmaken (Artikel 8, lid 2, IW). Bekendmaking op grond van artikel 8, lid 2, IW vindt plaats door verzending of uitreiking van het aanslagbiljet aan het parket van een ambtenaar van het Openbaar ministerie bij de rechtbank binnen het rechtsgebied waarin de laatst bekende vestigingsplaats van de belastingschuldige volgens BVR is gelegen.
Indien geen adres is geregistreerd of het laatst bekende vestigingsadres in het buitenland is gelegen, bij het parket van het Openbaar Ministerie van de rechtbank Den Haag.

Het heeft de voorkeur om de uitreiking bij de rechtbank door een belastingdeurwaarder te laten betekenen. Daarnaast wordt de bekendmaking zo spoedig mogelijk gepubliceerd in de Staatscourant met vermelding van:
- naam belastingschuldige
- soort belastingaanslag
- belastingsoort
- belastingjaar
- dagtekening aanslagbiljet

Verder wordt naast publicatie in de Staatscourant een kopie van het aanslagbiljet verzonden of uitgereikt aan de laatste bestuurders, aandeelhouders en vereffenaar van de belastingschuldige, voor zover die redelijkerwijs bij de ontvanger bekend kunnen zijn.

De hiervoor beschreven wijze van alternatieve bekendmaking is een “kan-bepaling”. De ontvanger bepaalt in het specifieke geval de wijze van bekendmaking. De traditionele wijze, bekendmaking na heropening van de vereffening, of op de alternatieve wijze, via Artikel 8, Lid 2, IW. Bij deze beoordeling kunnen onder andere de volgende factoren een rol spelen:
- het recht waarnaar de rechtspersoon is opgericht;
- het belang van een snelle bekendmaking in verband met vrees voor onverhaalbaarheid.

(Zie ook artikel 8.2. LI).

Ongeacht voor welke wijze van bekendmaking wordt gekozen, dient de aanslag op de in de AWB voorgeschreven wijze bekend gemaakt te worden.

5.4 Aanslagbiljet onbestelbaar retour

De ontvanger ontvangt sommige verzonden aanslagbiljetten als onbestelbaar terug.

De ontvanger probeert dan via allerlei bestanden het nieuwe adres te vinden. Daarbij maakt hij gebruik van bijvoorbeeld:
- Beheer van Relaties (BvR)
- bestanden van de gemeente
- bestanden van de Kamer van Koophandel
- gegevens op kantoor
- onderzoek ter plaatse door het kantoor

Er zijn nu 3 mogelijkheden:
- de ontvanger vindt een nieuw adres
- de ontvanger vindt geen nieuw adres
- de ontvanger constateert dat de belastingschuldige feitelijk op een ander adres woont dan het adres in het bevolkingsregister en BvR

Onbestelbare aanslagbiljetten die automatisch door B/CAP naar de belastingschuldige zijn verzonden, worden rechtstreeks naar het betreffende kantoor teruggestuurd.

*5.4.1 **Nieuw adres bekend***

Als de ontvanger een aanslagbiljet onbestelbaar retour heeft ontvangen en een nieuw adres heeft gevonden, verwerkt hij dit in ETM. Als het een aanslag voor invoerrechten is, doet hij dat in AGS (AanGifteSysteem).

Hij beslist of een nieuwe dagtekening moet worden toegekend.

In voorkomende gevallen verzendt hij het aanslagbiljet opnieuw.

*5.4.2 **Geen nieuw adres bekend***

Als de ontvanger een aanslagbiljet onbestelbaar retour ontvangt en geen nieuw adres heeft, gaat hij als volgt te werk:
1. De ontvanger informeert regelmatig bij de diverse instanties naar het nieuwe adres, of laat via de deurwaarder een onderzoek instellen.
2. Als de ontvanger geen resultaat bereikt, kan hij de post als oninbaar voordragen.

*5.4.3 **Ander feitelijk adres***

Als de ontvanger een aanslagbiljet onbestelbaar retour ontvangt en hij constateert dat de belastingschuldige feitelijk op een ander adres woont dan het adres in het bevolkingsregister en BvR, zal hij BvR laten wijzigen.

5.5 Opnieuw verzenden met nieuwe dagtekening

Als de ontvanger een aanslagbiljet onbestelbaar retour ontvangt en het aanslagbiljet opnieuw wil verzenden, geeft hij namens de inspecteur een nieuwe dagtekening. Hier geldt de voorwaarde dat het niet aan de belastingschuldige is te wijten dat het aanslagbiljet hem niet, of niet tijdig heeft bereikt.

In de volgende gevallen wijzigt de ontvanger de oorspronkelijke dagtekening niet:
- Door de nieuwe dagtekening wordt de termijn als bedoeld in de Algemene wet inzake rijksbelastingen, artikel 11, lid 3 of artikel 16, lid 3 overschreden.

- Het is aan de belastingschuldige te wijten dat het aanslagbiljet hem niet of niet tijdig heeft bereikt (bijvoorbeeld geen adreswijziging doorgegeven).
- Er zijn inmiddels al betalingen op de belastingaanslag gedaan.

5.6 Duplicaat aanslagbiljet verstrekken

Als iemand een verzoek doet voor een duplicaat aanslagbiljet (bijvoorbeeld omdat het origineel is zoekgeraakt), overlegt de ontvanger met de inspecteur.

De ontvanger geeft alleen een duplicaat aanslagbiljet af aan de volgende personen:
- de belastingschuldige zelf
- de wettelijke vertegenwoordiger
- de erfgenaam of gezamenlijke erfgenamen
- in het algemeen, aan degene die deugdelijk is gemachtigd om het duplicaat aanslagbiljet te ontvangen

In de volgende gevallen verzendt de ontvanger het duplicaat per post aan de rechthebbende:
- bij een mondeling verzoek
- bij twijfel aan de identiteit van de aanvrager
- bij twijfel aan een deugdelijke machtiging

De ontvanger vermeldt op het duplicaat het volgende:
- de dagtekening van het oorspronkelijke of verbeterde aanslagbiljet
- het laatst bekende adres van de belastingschuldige
- in de kop ‘duplicaat aanslagbiljet’

5.7 Aanslag motorrijtuigenbelasting

Het belastbare feit voor de motorrijtuigenbelasting voor personenauto’s is gebaseerd op de inschrijving in het kentekenregister. Degene op wiens naam een kenteken staat, ontvangt een rekening motorrijtuigenbelasting van B/CAP. Bij niet-betaling binnen de toegestane termijn wordt een naheffingsaanslag verzonden.

Het verzenden van de rekening en het opleggen van een naheffingsaanslag is geautomatiseerd. Dit proces kan worden onderbroken door het inbrengen van een stopcode wanneer een verzonden rekening of aanslagbiljet niet bezorgd terugkomt. De ontvanger vraagt aan B/CAP een stopcode in te brengen. De ontvanger krijgt hiervan een bevestiging.

Rekeningen/naheffingsaanslagen op naam van een overledene, krijgen geen stopcode. De ontvanger zendt deze posten terug naar B/CAP, waar ze worden afgewikkeld.

Zodra de ontvanger een (nieuw) woonadres heeft, verzoekt hij B/CAP de stopcode te verwijderen. De ontvanger krijgt hiervan een bevestiging. Als de ontvanger geen nieuw adres heeft gevonden, informeert hij regelmatig bij de diverse instanties naar het nieuwe adres, of laat via de deurwaarder een onderzoek instellen. Als de ontvanger geen resultaat bereikt, kan hij de post als oninbaar voordragen.

Teruggekomen rekeningen en belastingaanslagen motorrijtuigenbelasting van belastingschuldigen die zijn ‘vertrokken onbekend waarheen (vow)’ of ‘die niet adresseerbaar zijn’ (onvolledig buitenlands adres), worden niet naar het bevoegde kantoor gestuurd. B/CAP beëindigt zonder nader onderzoek het houderschap met een stopcode.

6 Aanslag tot behoud van rechten

Een aanslag tot behoud van rechten is een aanslag die uitsluitend wordt opgelegd met het doel de bevoegdheid tot het vaststellen van een aanslag te behouden (Algemene wet rijksbelastingen, artikel 11, lid 3, artikel 16, lid 3 en artikel 20, lid 3).
Voor een aanslag tot behoud van rechten hoeft de belastingplichtige geen uitstel van betaling te vragen.
Voor de aanslag tot behoud van rechten gebruikt de inspecteur een bijzondere werkwijze.

6.1 Aanslag tot behoud van rechten opleggen

Een aanslag tot behoud van rechten is een aanslag die de inspecteur oplegt met het doel zijn bevoegdheid tot het vaststellen van een aanslag te behouden.

Voordat hij een aanslag tot behoud van rechten oplegt, stuurt de inspecteur de belastingplichtige een brief waarin hij dit aankondigt en waarin hij meedeelt dat er uitstel van betaling wordt verleend totdat de inspecteur de precieze elementen van de aanslag heeft meegedeeld.

De tekst van de aankondigingsbrief luidt als volgt:
Binnenkort ontvangt u een aanslagbiljet. De ontvanger zal u voor de op dat biljet vermelde belastingaanslag automatisch uitstel van betaling verlenen: dus zonder dat u om dat uitstel hoeft te verzoeken. Het uitstel zal worden verleend tot het tijdstip waarop ik de precieze elementen van de aanslag heb meegedeeld.
Mocht u bezwaren tegen de betreffende aanslag hebben, let u dan op de bezwaartermijn. Informatie hierover en over het bezwaar zelf vindt u op het aanslagbiljet dat u binnenkort zult ontvangen.
Ook vindt u op dat aanslagbiljet informatie over de verschuldigdheid van invorderingsrente. Ik wijs u erop dat invorderingsrente ook verschuldigd kan worden gedurende de periode dat automatisch door de ontvanger uitstel van betaling is verleend.

6.2 Aanslag tot behoud van rechten en uitstel van betaling

Voor een aanslag tot behoud van rechten hoeft belastingplichtige niet om uitstel van betaling te vragen. De ontvanger verleent ambtshalve uitstel van betaling voor het gehele bedrag van de aanslag. Het uitstel loopt tot het moment waarop de inspecteur de belastingplichtige de precieze elementen van de aanslag heeft meegedeeld.

6.3 Werkwijze bij aanslag tot behoud van rechten

- Voordat de inspecteur een aanslag tot behoud van rechten oplegt, neemt hij contact op met de ontvanger.
- De ontvanger maakt een uitstelbeschikking op. Vervolgens voert hij in het INL-systeem (zo nodig) een STAM met NAW-gegevens op en tekent hij het uitstel aan in STAM DERDEN, onder vermelding van:
  - middel en jaar waarop de aanslag betrekking heeft
  - het feit dat het gaat om aanslag tot behoud van rechten
  - de datum van de uitstelbeschikking
  - de naam van de ontvanger

  - de naam van de inspecteur
  - de ontvanger geeft de uitstelbeschikking af.
- Nadat de aanslag in het COA-systeem is terechtgekomen, tekent de ontvanger het uitstel aan in INL. De ontvanger moet het uitstel zelf bewaken (advies: teken 2 maanden verder in de agenda aan te controleren of de aanslag in de COA staat).
- Als de inspecteur de 'precieze elementen' van de aanslag heeft meegedeeld, informeert hij de ontvanger. Het uitstel van betaling is door die handeling namelijk van rechtswege komen te vervallen.
- Als de belastingplichtige (nog) geen bezwaar tegen de aanslag heeft aangetekend, verzendt de ontvanger een 'mededeling beëindiging uitstel van betaling' (UB DB39).
- Als de belastingplichtige inmiddels (pro forma bezwaar tegen de aanslag heeft aangetekend, verzendt de ontvanger geen DB39. Wel maakt hij een nieuwe uitstelbeschikking op, waarin hij uitstel van betaling verleent totdat op het bezwaarschrift is beslist. Hierin neemt hij de voorwaarde op dat de belastingplichtige binnen 3 maanden zijn berekening overlegt, waarom het bedrag van de bestreden aanslag niet zou kloppen. (Een nieuwe uitstelbeschikking is nodig omdat de 1e het bezwaar niet 'dekt'.) Als de belastingplichtige niet binnen de gestelde termijn aan deze voorwaarde voldoet, trekt de ontvanger het uitstel alsnog in (UB DB37).

Zodra ETM van toepassing is zal de werkwijze van een belastingaanslag tot behoud van rechten worden aangepast.

7 Verzuimboete bij niet nakomen betalingsverplichting bij aanslagbelastingen

Met ingang van 1 januari 2010 bepaalt de Invorderingswet dat de ontvanger - en niet de inspecteur - bij het niet, gedeeltelijk niet of niet tijdig betalen van een aanslag een verzuimboete kan opleggen (Invorderingswet 1990, artikel 63b, lid 1). Ter zake van een verzuim als bedoeld in artikel 63b, eerste lid, van de wet kan de ontvanger een boete opleggen van 5 procent van de niet, gedeeltelijk niet of niet binnen de termijn betaalde belasting tot het wettelijk maximum van die bepaling. De boete wordt minimaal gesteld op € 50. Ook is een boetebepaling opgenomen voor diegene die niet voldoet aan de verplichting om kopieën, leesbare afdrukken of uittreksels te maken van de aan de ontvanger voor raadpleging beschikbaar gestelde gegevensdragers (Invorderingswet 1990, artikel 63b, lid 2). De belastingschuldige moet uiterlijk bij het opleggen van de boetebeschikking kennis kunnen nemen van de gronden waarop deze is gebaseerd (Invorderingswet 1990, artikel 63b, lid 3, Algemene wet inzake rijksbelastingen, artikel 67g, lid 2). Op de beschikking is hoofdstuk V van de Algemene wet inzake rijksbelastingen van toepassing (Invorderingswet 1990, artikel 63b, lid 4). Dit betekent dat de belastingschuldige een bezwaarschrift kan indienen. Het bezwaarschrift moet binnen 6 weken na dagtekening van de boetebeschikking, zijn ingediend. Het bedrag van de boete moet binnen 6 weken betaald zijn (Invorderingswet 1990, artikel 63b, lid 5).

De ontvanger zal de verzuimboete toepassen in individuele, door hem te beoordelen situaties waarin sprake is van belastingschuldigen die stelselmatig niet of te laat betalen. De boete bedraagt ten hoogste € 5.514 (per verzuim) en is gelijk aan de bestaande verzuimboete bij aangiftebelastingen. Als het bedrag waarover de bestuurlijke boete is berekend wordt verlaagd door een vermindering of teruggaaf van belasting over dezelfde belasting en hetzelfde tijdvak, wordt de opgelegde boete naar evenredigheid verlaagd, tot een minimum van € 50.

Ter zake van een verzuim als bedoeld in artikel 63b, eerste lid, van de wet kan de ontvanger een boete opleggen van 5 procent van de niet, gedeeltelijk niet of niet binnen de termijn betaalde belasting tot het wettelijk maximum van die bepaling. De boete wordt minimaal gesteld op € 50. In afwijking hiervan kan de ontvanger in uitzonderlijke gevallen een boete tot het in artikel 63b, eerste lid, van de wet genoemde maximum opleggen, zonder rekening te houden met de genoemde 5 procent. Als het bedrag waarover de bestuurlijke boete is berekend wordt verlaagd door een vermindering of teruggaaf van belasting over dezelfde belasting en hetzelfde tijdvak, wordt de opgelegde boete naar evenredigheid verlaagd, tot een minimum van € 50.

Elke 5 jaar wordt via een indexatiebepaling het maximale bedrag van de verzuimboete aangepast aan de inflatie (Invorderingswet 1990, artikel 63c). De inflatiecorrectie is dezelfde als in de Wet inkomstenbelasting 2001.

Het opleggen van verzuimboetes bij aanslagbelastingen zal voor het eerst plaatsvinden voor verzuimen die zijn begaan op of na 1 januari 2011.

8 Overlijden belastingschuldige

Als een belastingschuldige overlijdt, laat hij (mogelijk) goederen en schulden na aan de erfgenamen. Deze goederen en schulden vormen de nalatenschap. De nalatenschap vormt een afgescheiden vermogen tot de nalatenschap is verdeeld. De schuldeisers van de nalatenschap hebben voor het verhaal van hun vordering voorrang op dit afgescheiden vermogen boven de privé-schuldeisers van de erfgenaam.

8.1 Informatie over de nalatenschap

Informatie over de nalatenschap kan de ontvanger krijgen bij:
- de afdeling Schenking en Successie van de Belastingdienst
- het boedelregister
- de erfgenamen

De afdeling Schenking en Successie van de Belastingdienst
De erfgenamen moeten - onder meer - de volgende akten zenden naar de griffie van de rechtbank waaronder de overledene ressorteert:
- akte van aanvaarding onder voorrecht van boedelbeschrijving
- akte van verwerping van de nalatenschap

De griffie van de rechtbank zendt deze akten naar de Belastingdienst. De Belastingdienst bewaart deze akten in het dossier van de overledene op de afdeling Schenking en Successie van de Belastingdienstregio waar de overledene onder ressorteert.

Het boedelregister
De griffier van de rechtbank (sector civiel recht) houdt een boedelregister. Het boedelregister is openbaar. Als bij de Belastingdienst geen gegevens over de nalatenschap bekend zijn, kan de ontvanger informatie uit het boedelregister opvragen. In het boedelregister worden onder meer de volgende gegevens opgenomen:
- de verlenging door de kantonrechter van de termijn van het recht van beraad
- de gegevens van de notaris die bij de afwikkeling van een nalatenschap is betrokken
- de verklaring van aanvaarding onder het voorrecht van boedelbeschrijving en de verklaring van verwerping. Omdat de griffie deze akten naar de Belastingdienst stuurt, hoeft u deze informatie niet uit het boedelregister op te vragen.
- de beschikking van de kantonrechter over de termijn waarbinnen de erfgenaam een keuze over aanvaarding of verwerping moet doen
- aanwijzing van een notaris als boedelnotaris op verzoek van een erfgenaam in geval van beneficiaire aanvaarding
- de benoeming van een vereffenaar
- de opheffing van de vereffening wegens de geringe waarde van een nalatenschap

Van een zuivere aanvaarding hoeft geen akte te worden opgesteld. Daarom heeft de griffie van de rechtbank vrijwel nooit gegevens van nalatenschappen die geheel zuiver zijn aanvaard. In een enkel geval

wordt bij zuivere aanvaarding een notaris betrokken. In dat geval wordt de naam van de notaris in het boedelregister ingeschreven.

De erfgenamen
Als een erfgenaam een verklaring van erfrecht heeft, kan ook die verklaring voor de ontvanger informatie opleveren zoals:
- gegevens van de erfgenamen, hun erfdelen en de wijze van aanvaarding
- de opdracht tot beheer aan vereffenaars of executeurs.

8.2 Recht van beraad

De erfgenamen hebben voor de nalatenschap recht van beraad. Dit recht van beraad geeft de erfgenamen de gelegenheid een onderzoek uit te voeren naar de omvang en samenstelling van de nalatenschap en om zich te beraden over de te maken keuze tussen (zuivere of beneficiaire) aanvaarding of verwerping.

Dit betekent dat de ontvanger zich tot 3 maanden na het overlijden van de belastingschuldige niet kan verhalen op een nalatenschap, tenzij de erfgenamen de nalatenschap zuiver hebben aanvaard. De kantonrechter kan de termijn van het recht van beraad verlengen. Daarmee wordt tevens de termijn verlengd gedurende welke de schuldeisers zich niet kunnen verhalen op de nalatenschap.

8.3 Indienen vorderingen op de nalatenschap

Als een boedelnotaris bekend is - dat wil zeggen een notaris die betrokken is bij een afwikkeling van een nalatenschap - kan de ontvanger zijn vordering per brief bij hem indienen.

Als geen boedelnotaris maar wel al een vereffenaar bekend is, maakt de ontvanger de vordering per brief bij de vereffenaar bekend.

Als al een dwangbevel is betekend, kan de ontvanger een vordering op grond van artikel 19 Invorderingswet 1990 indienen. De ontvanger zal de invordering echter pas verder kunnen voortzetten als de periode van het recht van beraad is verstreken.

8.3.1 Bestuurlijke boetes

Op grond van artikel 5:42, lid 2 AWB vordert de ontvanger openstaande bestuurlijke boetes niet in bij de erfgenamen van een overledene. Het maakt niet uit of de boete wel of niet onherroepelijk is geworden ten tijde van het overlijden.

Een gedane betaling op een boete die nog niet onherroepelijk is geworden ten tijde van het overlijden wordt ten alle tijden teruggedraaid, aangezien de volledige boete moet komen te vervallen. Als de boete al onherroepelijk was ten tijde van het overlijden en, bovendien, (deels) voldaan is gedurende het leven van de belastingschuldige, wordt de betaling niet teruggedraaid. Als de onherroepelijk geworden boete gedeeltelijk is betaald, wordt de boete als het ware verlaagd tot aan het betaalde bedrag.

8.4 Behoud van goederen

Als de ontvanger vreest dat zijn verhaalsmogelijkheden worden geschaad tijdens de termijn voor het recht van beraad, kan hij de kantonrechter verzoeken om maatregelen te nemen tot behoud van de goederen die zich in de nalatenschap bevinden. Een voorbeeld van zo'n maatregel is de verzegeling van een safeloket of de benoeming van een bewaarder.

8.5 Verwerpen van de nalatenschap

Als een erfgenaam verwacht dat bij de nalatenschap de schulden hoger zijn dan de baten, kan hij besluiten de nalatenschap te verwerpen. De verwerping gebeurt bij akte. Als een erfgenaam de nalatenschap verwerpt, zijn de volgende situaties mogelijk:

- een plaatsvervanger van de erfgenaam aanvaardt de nalatenschap (zuiver of onder voorrecht van boedelbeschrijving)
- er zijn andere erfgenamen die mede het deel van de verwerpende erfgenaam (zuiver of onder voorrecht van boedelbeschrijving) aanvaarden
- alle erfgenamen verwerpen de nalatenschap

Als alle erfgenamen en hun plaatsvervangers de nalatenschap verwerpen, kan de ontvanger zich verhalen op de nalatenschap.
Als de rechtbank een vereffenaar heeft benoemd, kan de ontvanger zich echter niet verhalen op de nalatenschap.

8.6 Zuiver aanvaarden nalatenschap

Als erfgenamen de nalatenschap zuiver aanvaarden, moeten zij alle schulden van de nalatenschap betalen, ook als de waarde van de schulden die van de baten overtreft.

Voor zuivere aanvaarding is geen akte vereist. De nalatenschap geldt als zuiver aanvaard als de erfgenaam zich dienovereenkomstig gedraagt.

*8.6.1 **Nalatenschap nog niet verdeeld***

Als de nalatenschap niet is verdeeld, kan de ontvanger zich verhalen op de nalatenschap.

Als de rechtbank een vereffenaar heeft benoemd, kan de ontvanger zich echter niet verhalen op de nalatenschap.

De vereffenaar moet de schuldeisers oproepen hun vordering in te dienen. Als de vereffenaar opzettelijk goederen van de nalatenschap aan het verhaal van schuldeisers onttrekt, is hij verantwoordelijk voor de schade die de schuldeisers daardoor lijden.

*8.6.2 **Nalatenschap verdeeld***

Als de nalatenschap is verdeeld, kan de ontvanger de erfgenamen ieder voor hun deel aanspreken. Echter, de ontvanger kan de afzonderlijke erfgenaam slechts aanspreken tot de waarde van hetgeen hij uit de nalatenschap ontvangen heeft (erfdeel en legaten) als het handelt om:

- naheffings- en navorderingsaanslagen die na de dood van de erflater zijn opgelegd
- aansprakelijkheidsbeschikkingen op grond van artikel 49 Invorderingswet 1990 die na de dood van de erflater zijn opgemaakt

De ontvanger kan de erfgenamen aanspreken zonder eerst een aansprakelijkstelling volgens artikel 49 Invorderingswet 1990 uit te brengen. De erfgenamen zijn namelijk niet aan te merken als 'derden die aansprakelijk worden gesteld voor de belastingschuld van een ander', omdat zij de erflater onder algemene titel opvolgen.

8.7 Aanvaarden nalatenschap onder voorrecht van boedelbeschrijving

Als erfgenamen de nalatenschap onder voorrecht van boedelbeschrijving aanvaarden, zijn zij niet aansprakelijk voor de schulden van de nalatenschap, voor zover de waarde van die schulden die van de baten overtreft. Aanvaarding onder voorrecht van boedelbeschrijving gebeurt bij akte. De erfgenamen moeten de akte zenden naar de griffie van de rechtbank waaronder de overledene ressorteert.

8.7.1 Nalatenschap nog niet verdeeld

Als de nalatenschap niet is verdeeld, zijn gewoonlijk alle erfgenamen vereffenaar. De rechtbank kan echter een vereffenaar benoemen:

- op verzoek van een erfgenaam
- op verzoek van een belanghebbende, waaronder de ontvanger, als degene die met het beheer van de nalatenschap is belast zijn taak niet goed uitvoert

De vereffenaar moet de schuldeisers oproepen hun vordering in te dienen.
Als de vereffenaar opzettelijk goederen van de nalatenschap aan het verhaal van schuldeisers onttrekt, is hij verantwoordelijk voor de schade die de schuldeisers daardoor lijden.

8.7.2 Nalatenschap verdeeld

Als de nalatenschap is verdeeld, kan de ontvanger de erfgenamen ieder voor hun deel aanspreken. De ontvanger kan de afzonderlijke erfgenaam echter slechts aanspreken tot de waarde van hetgeen hij uit de nalatenschap ontvangen heeft (erfdeel en legaten).

De ontvanger kan de erfgenamen aanspreken zonder eerst een aansprakelijkstelling volgens artikel 49 Invorderingswet 1990 uit te brengen. De erfgenamen zijn namelijk niet aan te merken als 'derden die aansprakelijk worden gesteld voor de belastingschuld van een ander', omdat zij de erflater onder algemene titel opvolgen.

8.8 De rechtbank benoemt een vereffenaar

Vereffening van een nalatenschap houdt in dat een vereffenaar de schuldeisers benadert, de boedel te gelde maakt en vervolgens de schuldeisers voldoet op basis van een slotuitdelingslijst. Een batig saldo van de nalatenschap wordt verdeeld onder de erfgenamen.

8.8.1 Nalatenschap nog niet verdeeld

Als de vereffenaar de nalatenschap nog niet heeft verdeeld, moet hij de schuldeisers oproepen hun vordering in te dienen.

Als de vereffenaar opzettelijk goederen van de nalatenschap aan het verhaal van schuldeisers onttrekt, is hij verantwoordelijk voor de schade die de schuldeisers daardoor lijden.

De ontvanger kan zich niet verhalen op de nalatenschap.

8.8.2 ***Nalatenschap verdeeld***

Als de vereffenaar de nalatenschap heeft verdeeld, zijn er 2 mogelijkheden:

- de nalatenschap is zuiver aanvaard
- de nalatenschap is aanvaard onder voorrecht van boedelbeschrijving

8.8.3 ***Nalatenschap zuiver aanvaard***

Als de nalatenschap is verdeeld, kan de ontvanger de erfgenamen ieder voor hun deel aanspreken. De ontvanger kan de erfgenamen aanspreken zonder eerst een aansprakelijkstelling volgens artikel 49 Invorderingswet 1990 uit te brengen. De erfgenamen zijn namelijk niet aan te merken als 'derden die aansprakelijk worden gesteld voor de belastingschuld van een ander', omdat zij de erflater onder algemene titel opvolgen.
De ontvanger kan de afzonderlijke erfgenaam echter slechts aanspreken tot de waarde van hetgeen hij uit de nalatenschap ontvangen heeft (erfdeel en legaten) voor:

- naheffings- en navorderingsaanslagen die na de dood van de erflater zijn opgelegd.
- aansprakelijkheidsbeschikkingen op grond van artikel 49 Invorderingswet 1990, die na de dood van de erflater zijn opgemaakt.

8.8.4 ***Nalatenschap en kwijtschelding***

Als een erfgenaam, die een nalatenschap zuiver heeft aanvaard, een verzoek om kwijtschelding van de belastingschulden van de erflater indient, wordt er ontslag van de betalingsverplichtingen verleend, voor zover die schulden niet uit het saldo van de nalatenschap kunnen worden betaald. Het eigen vermogen en de eigen betalingscapaciteit van de erfgenaam worden niet ingezet voor de betaling van de belastingschulden van de erflater.

Als de nalatenschap meerdere schulden omvat, moeten die schulden volgens de wettelijke rangorde worden afgewikkeld. Als dat niet gebeurt, kan onder omstandigheden de niet-betaling aan de erfgenaam worden verweten. Dit staat het verlenen van ontslag van de betalingsverplichting van de belastingschuld in de weg.

8.8.5 ***Nalatenschap aanvaard onder voorrecht van boedelbeschrijving***

Als de nalatenschap is verdeeld, kan de ontvanger de erfgenamen ieder voor hun deel aanspreken. Echter, de ontvanger kan de afzonderlijke erfgenaam slechts aanspreken tot de waarde van hetgeen hij uit de nalatenschap ontvangen heeft (erfdeel en legaten).
De ontvanger kan de erfgenamen aanspreken zonder eerst een aansprakelijkstelling volgens artikel 49 Invorderingswet 1990 uit te brengen. De erfgenamen zijn namelijk niet aan te merken als 'derden die aansprakelijk worden gesteld voor de belastingschuld van een ander', omdat zij de erflater onder algemene titel opvolgen.

9 Invordering voor derden

De ontvanger behandelt in sommige gevallen invorderingsopdrachten van derden. Met derden wordt bedoeld: instanties of organen die dwangbevelen uitvaardigen en de dwanginvordering uitbesteden aan de Belastingdienst. In de bepalingen van de betreffende wetgeving is aangegeven of de Invorderingswet 1990 geheel van toepassing is, of er sprake is van een verdeling van bevoegdheden, of dat er slechts enkele bepalingen uit de Invorderingswet 1990 van toepassing zijn. Soms is er een coördinerend kantoor aangewezen dat het contact met het uitvaardigend orgaan (de derde) onderhoudt.

Daarnaast verleent de ontvanger ook hulp en bijstand bij de invordering van belasting, premies en EU-heffingen voor buitenlandse belastinginstanties. Dit gebeurt op grond van bepaalde internationale regelingen.

9.1 Soorten invorderingsopdrachten

In de volgende gevallen is sprake van invorderingsopdrachten van derden:

- bezoldiging op grond van de Ambtenarenwet 1929 (oud) en Ambtenarenwet 2017
- schuldplichtigheid ten behoeve van de Staat op grond van de Herinrichtingswet Oost-Groningen en de Gronings-Drentse Veenkoloniën
- geluidsheffing burgerluchtvaart op grond van de Luchtvaartwet
- teveel uitbetaalde eigenwoningbijdrage op grond van de Wet bevordering eigenwoningbezit
- geldboete op grond van de Wet op de beroepen in de individuele gezondheidszorg. Vanaf 19 maart 2020 is de bevoegdheid tot invorderen door de ontvanger komen te vervallen.
- verontreinigingsheffing rijkswateren op grond van de Waterwet
- mestoverschotheffing op grond van de Meststoffenwet (oud)

9.2 Wettelijk kader invordering derden

Bij de behandeling van invorderingsopdrachten van derden is de Invorderingswet 1990 soms geheel van toepassing. Dit is bijvoorbeeld het geval bij de Verontreinigingsheffing rijkswateren. Deze heffing wordt ingevorderd door de zorg van de ontvanger, die bevoegd is autonoom te beslissen op verzoeken om uitstel, verzoeken om kwijtschelding, bezwaren tegen invorderingskosten etc.

Soms is daarentegen sprake van een verdeling van bevoegdheden of zijn slechts enkele bepalingen uit de Invorderingswet 1990 van toepassing. Dat is afhankelijk van de relevante wetgeving (zie onderstaand overzicht).

Wetgeving	**Soort vordering**	**Van toepassing zijnde bepalingen**	**In welke mate**
Gezondheids- en welzijnswet voor dieren, artikel 93a	Varkensheffing, artikel 91a,	Invorderingswet 1990 met uitzondering van artikel 17, lid 2, 2e volzin en artikel 59 en 62	Verdeling bevoegdheden
Herinrichtingswet Oost-Groningen en de Gronings-Drentse Veenkoloniën, artikel 133	Rente	Invorderingswet 1990	Geheel van toepassing
Herinrichtingswet Oost-Groningen en de Gronings-Drentse Veenkoloniën, artikel 135	Schuldplichtigheid tegenover de Staat	Invorderingswet 1990 vanaf betekening en tenuitvoerlegging. Artikel 19 (vordering), artikel 24 (verrekenen), uitstel verlenen en verzet (artikel 17) is mogelijk	Alleen genoemde bepalingen
Herverkavelingswet Walcheren 1947, artikel 102	Rente	Invorderingswet 1990	Geheel van toepassing
Huursubsidiewet, artikel 37 (oud) (overgangsbepaling nog van toepassing)	Huursubsidie	Invorderingswet 1990 vanaf betekening en tenuitvoerlegging. Artikel 19 (vordering), artikel 24 (verrekenen), uitstel verlenen en verzet (artikel 17) is mogelijk	Alleen genoemde bepalingen
Landinrichtingswet, artikel 229	Rente	Invorderingswet 1990	Geheel van toepassing
Landinrichtingswet, artikel 240	Ruilverkave-lingsrente	Invorderingswet 1990	Geheel van toepassing
Loodsenwet, artikel 28	Geldboete	Invorderingswet 1990 vanaf betekening en tenuitvoerlegging. artikel 19 (vordering), artikel 24 (verrekenen), uitstel verlenen en verzet (artikel 17) is mogelijk	Alleen genoemde bepalingen
Luchtvaartwet, artikel 77b	Geluidsheffing burgerluchtvaart	Invorderingswet 1990 met uitzondering van: artikel 9, lid 1-9, artikel 59 en 62	Verdeling bevoegdheden
Meststoffenwet, artikel 42 (oud) (overgangsbepaling nog van toepassing	Mestover-schotheffing	Invorderingswet 1990 m.u.v. artikel 17, lid 2, 2e volzin en artikel 59 en 62	Verdeling bevoegdheden
Reconstructiewet Midden-Delfland, artikel 114	Rente	Invorderingswet 1990	Geheel van toepassing
Wet bevordering eigenwoning-bezit, artikel 51	Teveel uitbetaalde eigenwoning-bijdrage	Invorderingswet 1990 vanaf betekening en tenuitvoerlegging. artikel 19 (vordering), artikel 24 (verrekenen), uitstel verlenen en verzet (artikel 17) is mogelijk	Alleen genoemde bepalingen
Wet op de beroepen in de individuele gezondheidszorg, artikel 49	Geldboete	Invorderingswet 1990 vanaf betekening en tenuitvoerlegging. artikel 19 (vordering), artikel 24 (verrekenen), uitstel verlenen en verzet (artikel 17) is mogelijk	Alleen genoemde bepalingen
Wet op de uitoefening van de diergeneeskunde 1990, artikel 16	Geldboete	Invorderingswet 1990 vanaf betekening en tenuitvoerlegging. artikel 19 (vordering), artikel 24 (verrekenen), uitstel verlenen en verzet (artikel 17) is mogelijk	Alleen genoemde bepalingen
Waterwet, artikel 7 lid 13 onder 1	Verontreini-gingsheffing rijkswateren	Invorderingswet 1990	Geheel van toepassing

9.3 Rol coördinerend kantoor

Bij de behandeling van invorderingsopdrachten van derden is er soms een coördinerend kantoor aangewezen dat het contact met het uitvaardigend orgaan (de derde) onderhoudt. Gedurende de dwanginvordering onderhoudt het coördinerend kantoor contact met het uitvaardigend orgaan.

Voor de invordering van de rente en ruilverkavelingsrente op grond van de Landinrichtingswet is de Belastingdienst/Randmeren/kantoor Zwolle aangewezen als coördinerend kantoor.

10 Betaling en afboeking

Betalen is een wijze waarop een verbintenis teniet kan gaan. Anders gezegd: de schuld is voldaan.

Er zijn verschillende betaalvormen:
- de automatische incasso
- contant geld storten bij een bank
- het overschrijvingsformulier
- en allerlei vormen van elektronische overboeking

Elke vorm van betalen heeft een bepaalde doorlooptijd nodig om op de bestemming te worden afgeboekt. Per betaalvorm verschilt de doorlooptijd meestal. Om discussie en misverstanden over de tijdigheid van een betaling te voorkomen, heeft de Belastingdienst het tijdstip van betaling vastgesteld in artikel 7.1, Leidraad Invordering 2008.

Staan er meerdere belastingaanslagen open, dan boekt de ontvanger eerst de oudste aanslag af. Zakelijke belastingschuld, zoals omzetbelasting en loonheffingen, mogen eerst worden afgeboekt. Als de ontvanger ook andere heffingen dan rijksbelastingen int, wordt de betaling pondspondsgewijs verdeeld over de verschillende schuldeisers. Daarbij moet hij rekening houden met de preferentie van die schuldeisers.

De afboeking (ook wel toerekening genoemd) van de betaling gebeurt altijd volgens een bij artikel 7, lid 1 van de Invorderingswet 1990 vastgestelde volgorde:
1. eerst de kosten
2. daarna de rente
3. tenslotte op de belastingaanslag

Er gelden aanvullende bepalingen voor afboeking van bedragen ontvangen uit executie en Wet schuldsanering natuurlijke personen of faillissement, afboeking op bestuurlijke boetes en betalingen door aansprakelijkgestelden en afboekingen op schunal-aanslagen.

Geeft de betaler een bestemming aan waarop de betaling moet worden afgeboekt, dan wordt de betaling afgeboekt zoals de betaler dat heeft aangegeven. Deze bestemming mag niet in strijd zijn met de in artikel 7, lid 1 van de Invorderingswet 1990 genoemde volgorde van afboeking.

Betalingen kunnen worden verdeeld in 2 soorten:
- gerichte betalingen
- ongerichte betalingen

Op enkele uitzonderingen na, stuurt de ontvanger bij iedere afboeking een kennisgeving van die afboeking aan de belastingschuldige.

Soms wordt er een bedrag betaald zonder dat er een belastingaanslag aan ten grondslag ligt. Deze vrijwillig betaalde belasting wordt ook wel gewetensgeld genoemd. Als er voor deze belastingschuldige geen navorderings- of naheffingsaanslag meer opgelegd kan worden waarop

het betaalde bedrag kan worden afgeboekt, wordt de betaling als bijzondere ontvangst geboekt.

Als een belastingschuldige verzoekt om terugbetaling van wat hij door een evidente vergissing of misverstand heeft overgemaakt aan de Belastingdienst, wordt daaraan niet zonder meer tegemoet gekomen. Het is heel goed mogelijk dat de betaling niet onverschuldigd is geweest. Hierdoor zou de schuldvordering teniet zijn gegaan en kan de invordering niet zonder meer opnieuw plaatsvinden. In dat geval betaalt de ontvanger het bedrag niet terug, tenzij de belastingschuldige aan de ontvanger verklaart dat hij geen beroep zal doen op het eventuele feit dat de schuld in een eerder stadium teniet is gegaan en dat hij de schuld op de juiste wijze zal voldoen.

10.1 Automatische incasso/stornering

De automatische incasso is een betaalvorm waarbij de betaler de schuldeiser toestemming geeft voor een eenmalige of een periodieke afschrijving van zijn bank- of girorekening.

Deze handige betaalvorm kan bij de Belastingdienst op dit moment alleen worden gebruikt bij de betaling van de voorlopige aanslagen IB/premies volksverzekeringen en de motorrijtuigenbelasting.

De belastingschuldige kan deze betaalvorm kiezen door de aan hem uitgereikte machtiging te ondertekenen en terug te zenden aan de Belastingdienst/Centrale administratieve processen. B/CAP schrijft de verschuldigde belasting in maandelijkse termijnen van zijn rekening af.

De klant kan bij automatische incasso het afgeschreven bedrag binnen 56 dagen storneren (terug laten boeken).

10.2 Contante betaling

Een belastingschuldige die zijn belastingschuld contant wil betalen is aangewezen op de mogelijkheden die zijn bank hem biedt. Contant storten van geld op de rekening van een ander is echter bij nagenoeg geen enkele bank meer mogelijk. De belastingschuldige zal dus op een andere manier zijn belastingschuld moeten betalen.

Bij deurwaardershandelingen, zoals het uitbrengen van een hernieuwd bevel tot betaling, kan contant worden betaald aan de belastingdeurwaarder. De deurwaarder moet dan een kwitantie afgeven.

10.3 Overschrijvingsformulier

Het overschrijvingsformulier is een formulier dat door de bank aan de rekeninghouder wordt gezonden waarmee hij een betalingsopdracht aan de bank kan geven.

Als de belastingschuldige een overschrijvingsformulier wil gebruiken moet hij wel alle gegevens van de aanslag en het betalingskenmerk op het overschrijvingsformulier vermelden. Hij loopt anders het risico dat de verwerking van de betaling langer op zich laat wachten.

Met de komst van internetbankieren is het overschrijvingsformulier minder belangrijk geworden.

10.4 Elektronische betaling

Er zijn 2 belangrijke vormen van elektronisch betalen:

- Internetbankieren.
  Deze vorm van betalen wordt nu het meest gebruikt. De belastingschuldige geeft via zijn computer een betaalopdracht aan zijn bank. Het geld staat dan meestal direct daarna op de rekening van begunstigde.
- Pin- of creditcardtransactie.
  Betalen door middel van een pin- of creditcardtransactie is op dit moment bij de Belastingdienst alleen mogelijk bij de uitoefening van enkele niet-fiscale douanetaken.

10.5 Tijdigheid betaling

Een betaling wordt als tijdig aangemerkt als het moment van bijschrijven op een rekening van de Belastingdienst uiterlijk samenvalt met de dag waarop de toegestane betalingstermijn verstrijkt. Het is de verantwoordelijkheid van de belastingschuldige om het initiatief tot betalen op zo'n moment te nemen dat aan deze voorwaarde wordt voldaan.

10.6 Tijdstip van betaling

De hoofdregel is dat de datum van bijschrijving op de rekening van de Belastingdienst als tijdstip van betaling geldt.

Als er contant geld wordt gestort op het postkantoor geldt als tijdstip van betaling de 1e werkdag volgend op de dag van storting.

Bij een pin- of creditcardtransactie geldt de dag van de pin- of creditcardtransactie als tijdstip van betaling.

Als een cheque uit het buitenland is ontvangen, wordt de dag van ontvangst van de cheque als de dag van betaling beschouwd, tenzij de ontvanger constateert dat sprake is van misbruik.

Voor de vaststelling van het tijdstip van betaling bij verrekeningen en verminderingen geldt het volgende:

- Bij verrekening van een teruggaaf die voortvloeit uit een vermindering van een andere, al betaalde belastingaanslag met een openstaande belastingaanslag geldt als tijdstip van betaling de datum van de verminderingsbeschikking waaruit de vermindering blijkt.
- Bij verrekening van een negatieve belastingaanslag met een nog niet betaalde belastingaanslag geldt als tijdstip van betaling de datum van verwerking van die belastingaanslag.

De Algemene Termijnenwet is op grond van artikel 9, lid 10 van de Invorderingswet 1990 niet van toepassing op de betalingstermijnen. Dit heeft tot gevolg dat de betalingstermijn niet wordt verlengd als die eindigt op een zaterdag, zondag of een algemeen erkende feestdag.

10.7 Afboeking op kosten

Bij de afboeking van een betaling op een belastingaanslag moeten als eerste de kosten worden afgeboekt.

Onder kosten wordt verstaan alle kosten die op grond van de Kostenwet invordering rijksbelastingen aan de belastingschuldige in rekening zijn gebracht. Hieronder vallen ook de kosten die verbonden zijn aan de werkzaamheden die de belastingdeurwaarder verricht in het kader van de invordering langs civielrechtelijke weg.

De kosten van ambtelijke werkzaamheden vallen niet onder deze begripsomschrijving en die worden niet op grond van de Kostenwet in rekening gebracht. Deze vallen onder artikel 7, lid 1, letter d van de Invorderingswet 1990.

Kosten die worden gemaakt voor meerdere belastingaanslagen worden toegerekend aan 1 van die belastingaanslagen. Onder zulke kosten vallen bijvoorbeeld de beslag- en taxatiekosten.

Als met een door executie ingevorderd bedrag niet alle kosten kunnen worden betaald, worden eerst de kosten van derden voor de door hen in het kader van de tenuitvoerlegging verrichte handelingen voldaan.

10.8 Afboeking op rente

Na afboeking van kosten wordt de rente afgeboekt.

De rente bedoeld in artikel 7 van de Invorderingswet 1990 gaat alleen over de invorderingsrente. De belastingrente, revisierente en compenserende rente vallen onder artikel 7, lid 1, letter d van de Invorderingswet 1990.

Van de afboeking op rente stelt de ontvanger een rentebeschikking op voor de belastingschuldige.

In de beschikking staat in ieder geval:
- de hoogte van de vastgestelde rente
- de periode waarover de rente is berekend
- de mededeling dat de belastingschuldige een bezwaarschrift kan indienen tegen de in rekening gebrachte invorderingsrente (Invorderingswet 1990, artikel 30, lid 1)

10.9 Afboeking op aanslag

Na afboeking van de kosten en rente wordt het restant van de betaling afgeboekt op de belastingaanslag.

Binnen de belastingaanslag vindt de afboeking plaats naar evenredigheid van de op het aanslagbiljet in te vorderen bedragen. Als de heffing van belasting en premies volksverzekeringen op 1 aanslagbiljet plaatsvindt (Wet inkomstenbelasting 2001, artikel 9.1, lid 3) of moet worden afgedragen op 1 aangifte (Wet loonbelasting 1964, artikel 27, lid 2), vindt de afboeking als laatste plaats op de premies volksverzekeringen.

Als er sprake is van een belastingaanslag en een in verband met die belastingaanslag vastgestelde bestuurlijke boete, wordt ook de invorderingsrente afgeboekt die is belopen op de bestuurlijke boete. Dit gebeurt ook als deze nog niet onherroepelijk vaststaat. De ontvanger handelt in de hieronder omschreven situaties als volgt:

Situatie	Handeling
Er is sprake van een belastingaanslag, een in verband met die belastingaanslag vastgestelde bestuurlijke boete en voor de bestuurlijke boete is uitstel van betaling verleend in verband met een bezwaar- en beroepschrift.	De ontvanger rekent de betaling niet toe naar evenredigheid aan de belasting of terugvordering en de bestuurlijke boete maar uitsluitend aan de belasting. **Let op!** Als er ondanks het uitstel zoveel wordt betaald dat er nog een bedrag overblijft na afboeking op de belasting, de premies voor de werknemersverzekeringen of de terugvordering, rekent de ontvanger het bedrag toe aan de bestuurlijke boete.
Er zijn bedragen op de bestuurlijke boete afgeboekt en nadien wordt deze boete alsnog aangevochten.	De ontvanger handhaaft de afgeboekte bedragen op de bestuurlijke boete.

10.10 Executoriale verkoop

De opbrengst van de executoriale verkoop wordt door de belastingdeurwaarder afgedragen aan de ontvanger.

Van deze opbrengst betaalt de ontvanger allereerst de executiekosten.

Het restant boekt hij vervolgens af op de belastingaanslagen waarvoor de executie heeft plaatsgevonden. Hij houdt daarbij rekening met de voorrang van bepaalde belastingaanslagen.

De afboeking op gelijkbevoorrechte schulden vindt met inachtneming van de vastgestelde afboekingsvolgorde van artikel 7, lid 1 van de Invorderingswet 1990, eerst plaats op de oudste aanslag. Zakelijke belastingschuld, zoals omzetbelasting en loonheffingen, mogen eerst worden afgeboekt. Als de ontvanger ook andere heffingen dan rijksbelastingen int, wordt de betaling pondspondsgewijs verdeeld over de verschillende schuldeisers. Daarbij moet hij rekening houden met de preferentie van die schuldeisers.

Als er meer opbrengst is dan er schuld openstaat, mag die meeropbrengst niet worden verrekend met belastingaanslagen die niet in het uitgewonnen beslag zijn begrepen. Als de ontvanger zich wil verhalen op die meeropbrengst, zal hij beslag onder zichzelf moeten leggen. Als de (meer)opbrengst voortkomt uit de verkoop van zaken die eigendom zijn van derden (zoals bij toepassing van artikel 22 en 23 van de Invorderingswet 1990), mag de ontvanger geen vordering doen. Het restant wordt dan uitbetaald aan de betreffende derde(n).

10.11 WSNP en faillissement

Bedragen ontvangen uit een wettelijke schuldsanering of faillissement worden afgeboekt volgens de uitdelingslijst.

Als er meerdere belastingaanslagen ter verificatie zijn ingediend, vindt de afboeking plaats volgens de vastgestelde volgorde van artikel 7, lid 1 van de Invorderingswet 1990. De afboeking vindt dan eerst plaats op de oudste aanslag. Zakelijke belastingschuld, zoals omzetbelasting en loonheffingen, mogen eerst worden afgeboekt. Als de ontvanger ook andere heffingen dan rijksbelastingen int, wordt de betaling

pondspondsgewijs verdeeld over de verschillende schuldeisers. Daarbij moet hij rekening houden met de preferentie van die schuldeisers.

10.12 Afboeking op boete

De hoofdregel is: afboeking vindt evenredig plaats op de aanslag, premies en bestuurlijke boete. Als sprake is van een belastingaanslag en een in verband met die aanslag vastgestelde bestuurlijke boete, vindt afboeking van een betaald bedrag alleen plaats op de belasting. Dit gebeurt als voor de betaling van de bestuurlijke boete uitstel van betaling is verleend in verband met een bezwaarschrift of beroepschrift (in hoger beroep).

Als de belastingschuldige zoveel heeft betaald dat er na afboeking op de belasting nog een bedrag overblijft, boekt de ontvanger dit restant bedrag ook af op de bestuurlijke boete. Als op de bestuurlijke boete is afgeboekt en nadien wordt de bestuurlijke boete alsnog aangevochten, blijven de afboekingen gehandhaafd.

10.13 Aansprakelijkheidsschuld

Als een betaling wordt verricht door een aansprakelijkgestelde, worden eerst de aan de aansprakelijkgestelde zelf in rekening gebrachte vervolgingskosten afgeboekt. Het resterende bedrag wordt met inachtneming van artikel 7, lid 1 van de Invorderingswet 1990 afgeboekt op de aansprakelijkheidsschuld en de onderliggende belastingaanslag - echter met dien verstande dat op de op die aanslag zelf betrekking hebbende invorderingsrente en kosten alleen worden afgeboekt voor zover hiervoor aansprakelijk is gesteld.

Het resterende bedrag wordt op de belastingaanslag afgeboekt, met inachtneming van de toerekeningsbepaling van artikel 7, lid 2 van de Invorderingswet 1990. Van deze toerekening naar evenredigheid wordt afgeweken als de derde niet aansprakelijk is gesteld voor de bestuurlijke boete. In dat geval kan niet op de bestuurlijke boete worden afgeboekt.

De ontvanger licht zowel de aansprakelijkgestelde als de belastingschuldige schriftelijk in over de wijze van afboeking van de betaling.

10.14 Gerichte betalingen

Een gerichte betaling is een betaling waarvan de belastingschuldige heeft aangegeven op welke belastingaanslag(en) de betaling moet worden afgeboekt (bestemming). De ontvanger moet met de wens van de belastingschuldige rekening houden.

Deze bestemming mag niet in strijd zijn met de volgorde van afboeking genoemd in artikel 7, lid 1 van de Invorderingswet 1990.

10.15 Ongerichte betalingen

Alle betalingen die geen bestemming hebben gekregen van de belastingschuldige zijn ongerichte betalingen.

Als een belastingschuldige een betaling heeft bestemd voor een belastingaanslag die al is betaald en daarnaast staan op zijn naam nog

andere belastingaanslagen open, wordt die (teveel)betaling aangemerkt als een ongerichte betaling.

10.16 Kwitantie en kennisgeving afboeking

Van iedere afboeking van een betaling, stuurt de ontvanger een kennisgeving naar de belastingschuldige. Die kennisgeving hoeft niet te worden verzonden als het gaat om een slotbetaling op een belastingaanslag waarbij geen kosten en rente worden afgeboekt. Een kennisgeving hoeft ook niet verzonden te worden als de betaling plaatsvindt op grond van een machtiging tot automatische incasso en daarbij geen vervolgingskosten worden afgeboekt.

Bij een afboeking van een betaling naar aanleiding van een aansprakelijkstelling, licht de ontvanger zowel de aansprakelijkgestelde als de belastingschuldige schriftelijk in over de wijze van afboeking van de betaling.

Als een belastingschuldige om afgifte van een duplicaatkwitantie verzoekt, stuurt de ontvanger hem een brief met de bevestiging van het betaalde bedrag.

10.17 Uitbetalen van belastingen en toeslagen

Een belastingschuldige kan niet meer dan één bankrekening aanwijzen voor de uitbetaling van inkomstenbelasting en toeslagen, een rekening die bovendien op zijn naam moet staan. De reden hiervoor is dat we fraude, bijvoorbeeld door identiteitsgegevens van een ander te misbruiken bij de aanvraag van een teruggaaf of toeslag, willen tegengaan.

Er zijn uitzonderingen op de hoofdregel van één bankrekening, die op naam van belastingschuldige moet staan. Als sprake is van een insolventieprocedure kan namelijk worden uitbetaald aan een curator, bewindvoerder of schuldhulpverlener. Dat is echter alleen mogelijk met uitdrukkelijke toestemming van belanghebbende. Daarnaast kunnen kinderopvangtoeslagen rechtstreeks worden uitbetaald aan een kinderopvanginstelling, mits deze een convenant of een ‘partnerschapsovereenkomst één bankrekening’ hebben afgesloten met Dienst Toeslagen. Tot slot bestaat de mogelijkheid aan een derde uit te betalen als iemand geen bankrekening op zijn naam heeft staan en er ook geen kan openen. In al deze gevallen is de derde in beginsel hoofdelijk aansprakelijk voor terug te vorderen bedragen, die samenhangen met de aan hem uitbetaalde bedragen.

In sommige situaties wordt volgens het beleid terughoudend omgegaan met de mogelijkheid om derden aansprakelijk te stellen. Hierbij moet met name worden gedacht aan uitbetalingen aan curatoren, bewindvoerders, erkende schuldhulpverleners of gemeenten. Zij worden alleen aansprakelijk gesteld als het aan opzet of grove schuld van hun kant te wijten is dat er te veel werd uitbetaald, of wanneer zij financieel voordeel hebben gehad van de te hoge of onterecht uitbetaalde bedragen. Kinderopvanginstellingen die een partnerschapsovereenkomst één bankrekening hebben afgesloten worden alleen aansprakelijk gesteld als zij in strijd met de wet, de lagere regelgeving of de voorwaarden van de partnerschapsovereenkomst hebben gehandeld. De inperking van de

mogelijkheid om tot aansprakelijkstelling over te gaan geldt dus niet voor kinderopvanginstellingen die een convenant hebben gesloten!

Iets minder terughoudend stellen we ons op ten aanzien van derden die handelen namens iemand die geen bankrekening op zijn naam heeft staan en er ook geen kan openen (de zogenaamde schrijnende gevallen). Voor aansprakelijkstelling van deze groep is het voldoende als de derde wist of behoorde te weten van de te hoge of onterechte uitbetaalde bedragen, of als deze hiervan in financiële zin heeft kunnen profiteren.

Toeslagen worden niet meer aan een derde uitbetaald op het moment dat deze failliet is verklaard of hem surseance van betaling is verleend. Ook als het faillissement van de derde is aangevraagd, of de derde aangifte tot faillietverklaring heeft gedaan, worden de uitbetalingen opgeschort.

Om te voorkomen dat door middel van cessie of verpanding de hoofdregel wordt omzeild, is per 1 januari 2014 een cessie- en verpandingsverbod voor teruggaven inkomstenbelasting opgenomen in de Invorderingswet 1990. Alleen financiële ondernemingen zijn uitgezonderd van dit cessie- en verpandingsverbod. De instemmingsregeling van artikel 24.6 Leidraad Invordering is vanaf 1 januari 2014 dus in principe niet meer van toepassing op teruggaven inkomstenbelasting, nu deze niet langer meer rechtsgeldig kunnen worden gecedeerd of verpand.

Als er twijfel bestaat of het adres van de belastingschuldige zoals wij dat kennen wel klopt, of als de adresgegevens zelfs geheel ontbreken, dan hoeven we niet tot uitbetaling over te gaan. Is helemaal geen adres bekend, dan zal de inspecteur de voorlopige teruggave verminderen. Aangehouden termijnen kunnen vervolgens worden verrekend met de te betalen voorlopige aanslag die volgt. Op eenzelfde wijze kunnen nog niet uitbetaalde termijnen van het voorschot op een toeslag worden verrekend met de te verwachten terugvorderingsbeschikking. Zodra er echter weer een (regulier) adres bekend is, worden de uitbetalingen hervat. Het herstel van het adresverzuim zal er namelijk toe leiden dat de inspecteur alsnog een teruggave en/of toeslag over de betreffende periode verleent.

Het is dus niet zo dat het recht op uitbetaling komt te vervallen, uitsluitend op basis van het feit dat geen adres (meer) bekend is. Hebben we het over een definitieve belastingteruggaaf of een definitieve toekenning van een toeslag, dan komt dit recht pas na vijf jaar te vervallen, mocht op dat moment nog steeds geen duidelijkheid bestaan over het juiste adres.

Is wel een adres bekend, maar hebben we reden om te twijfelen aan de juistheid van dit adres, dan wordt de uitbetaling gestaakt totdat het adresgegeven weer een actuele status heeft. Belanghebbende moet in dergelijke gevallen over de achterliggende reden geïnformeerd worden, opdat deze in de gelegenheid wordt gesteld het gebrek te herstellen. Dit kan door het versturen van een bericht naar het laatst bekende adres. Wanneer de twijfel over het adresgegeven eenmaal is weggenomen, dan moet weer alle medewerking worden verleend om er voor te zorgen dat iemand krijgt waar hij recht op heeft.

De ontvanger kan niet uitbetalen aan een fiscale eenheid, omdat een fiscale eenheid geen bankrekeningnummer kan krijgen. Een teruggaaf omzetbelasting of vermindering van een fiscale eenheid omzetbelasting wordt daarom uitbetaald aan het onderdeel dat door de fiscale eenheid is aangewezen. Ontbreekt een aanwijzing, dan kan de ontvanger uitbetalen aan het onderdeel waar de teruggaaf is opgekomen of het onderdeel dat de naheffingsaanslag heeft betaald. Als de ontvanger niet weet aan wie hij moet uitbetalen, kan de ontvanger de vermindering of teruggaaf uitbetalen aan één van de personen of lichamen die onderdeel zijn van de fiscale eenheid.

11 Innen van bedragen op kwitantie BDW

Bij de betekening van het hernieuwde bevel tot betaling of bij het uitvoeren van de beslagopdracht, kan aan de belastingdeurwaarder betaling worden aangeboden.

De werkzaamheden voor de belastingdeurwaarder zijn in dat geval:
- het opmaken van een kwitantie
- afdracht van de ontvangen gelden
- het opmaken van een borderel

11.1 Opmaken van een kwitantie

Als de belastingdeurwaarder van een belastingschuldige contant geld heeft ontvangen, maakt hij een kwitantie op. Hij vermeldt daarin:
- de naw-gegevens van degene van wie het contante geld is ontvangen
- het totaal ontvangen bedrag in cijfers en in letters
- de naw-gegevens van de belastingschuldige
- de opdrachtgever die de dwangbevelen heeft uitgevaardigd
- de betaalde schuld per aanslag, opgesplitst in hoofdsom, kosten en eventueel verschuldigde rente
- de kosten van de kwitantie. Als aan de belastingdeurwaarder betaling wordt aangeboden bij het doen van een hernieuwd bevel tot betaling, brengt hij geen kwitantiekosten in rekening.
- het totaalbedrag dat wordt betaald
- de volledige voor- en achternaam van de belastingdeurwaarder
- de plaats van inning
- handtekening van de belastingdeurwaarder
- datum van inning

De belastingdeurwaarder laat het originele exemplaar van de kwitantie achter voor de belastingschuldige.
Voor een pin-of internetbetaling wordt geen kwitantie verstrekt.

11.2 Afdracht van ontvangen gelden

Als de belastingdeurwaarder van een belastingschuldige geld heeft ontvangen, maakt hij een kwitantie op. Hij stort nog dezelfde dag het totaal van de ontvangen gelden bij het postkantoor op de rekening van de Belastingdienst. De belastingdeurwaarder maakt hiervoor gebruik van zijn filiaalstortingskaart.

11.3 Opmaken van een borderel

Als de belastingdeurwaarder van een belastingschuldige geld heeft ontvangen, maakt hij een kwitantie op. Na afdracht van het geld bij de bank of het postkantoor maakt de belastingdeurwaarder of een medewerker die daarvoor is aangewezen digitaal een borderel (specificatie) op. In het borderel vermeldt hij:
- de naam van de belastingdeurwaarder
- de naam van het kantoor van de belastingdeurwaarder
- de naam van de belastingschuldige
- het volgnummer van de kwitantie
- de soort belasting met de periode

- het aanslagnummer
- het totaalbedrag gesplitst in belasting, kosten, rente en kwitantiekosten

De belastingdeurwaarder of een medewerker die daarvoor is aangewezen verzendt het borderel digitaal naar het Centraal Punt/UCC. Ook stuurt de belastingdeurwaarder het filiaalstortingsbewijs naar het Centraal Punt/UCC. Vervolgens verzend het Centraal Punt/UCC het borderel digitaal naar B/CAP unit Inning.

12 Verrekenen

Door verrekening kan de ontvanger een bedrag dat aan een belastingschuldige moet worden uitbetaald afboeken op een invorderbare schuld van die belastingschuldige (Invorderingswet 1990, artikel 24). Dit is bijvoorbeeld een belastingschuld of douaneschuld. De openstaande schuld gaat tot het bedrag van de verrekening teniet (verdwijnen). Soms mag de ontvanger ook een uit te betalen bedrag afboeken op de openstaande schuld van een ander dan de belastingschuldige.

De verrekening gebeurt met een door de ontvanger op te maken beschikking.

De ontvanger heeft een eigen wettelijk kader (onderdeel) voor verrekenen.

Als de ontvanger aan een belastingschuldige bedragen moet uitbetalen, kan hij die verrekenen met openstaande schulden van de belastingschuldige.

Rechten bij invoer en uitvoer kunnen met nationale heffingen van een belastingschuldige worden verrekend en omgekeerd.

Voor de verrekening van en met toeslagen gelden bijzondere regels die niet uitgaan van artikel 24 van de Invorderingswet 1990, maar van artikel 30 van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen.

De ontvanger kan niet verrekenen met restituties (teruggaven) die door het Produktschap worden uitbetaald. De term productschap wordt hoofdzakelijk gebruikt in de branches die werken met landbouwproducten.

Als een rechtsvordering (o.a. belastingschuld) is verjaard mag de ontvanger niet meer verrekenen.

Verrekening gebeurt niet van rechtswege. De ontvanger bepaalt of hij wel of niet verrekent.

Er zijn beleidsmatige beperkingen voor verrekening bij:
- betwiste belastingschuld
- uitstel van betaling
- kwijtschelding en niet verder bemoeilijken
- echtgenoten en geregistreerde partners
- voorlopige teruggaven
- aansprakelijkheid
- uitstel van betaling voor een conserverende belastingaanslag
- cessie en verpanding

Een belastingschuldige kan een verzoek doen om te verrekenen met eigen schulden of met een schuld van een ander.

Hierbij geldt voor de berekening van invorderingsrente en kosten de dagtekening van het aanslagbiljet of de beschikking met het uit te betalen bedrag.

De datum vanaf wanneer verrekend kan worden, hangt af van de soort schuld:
- belastingaanslagen
- vorderingen van het UWV
- invorderingsopdrachten van derden

Een belastingplichtige kan een belastingteruggave overdragen aan een derde met een cessie of verpanding. Omdat zulke overdrachten de verrekeningsbevoegheid van de ontvanger kunnen bemoeilijken, is een instemmingsregeling gemaakt (Leidraad Invordering 2008, artikel 24.6).

Per 1 januari 2014 is in de Invorderingswet opgenomen dat teruggaven inkomstenbelasting niet kunnen worden gecedeerd of verpand, tenzij de gegunstigde een financiële onderneming is. Wordt er toch gecedeerd of verpand (niet aan een financiële onderneming), dan heeft de vervreemding of verpanding niet rechtsgeldig plaats gevonden en komen we dus ook niet toe aan de vraag of wel of niet moet worden ingestemd. In voorkomende gevallen kan worden volstaan met het buiten behandeling stellen van het verzoek om instemming, onder verwijzing naar artikel 7b van de Invorderingswet 1990.

De ontvanger heeft nog meer verrekeningsmogelijkheden. Hij kan verrekenen:
- bij een verzoek om verrekening van op aangifte te betalen omzetbelasting of loonheffing met een te verwachten teruggaaf omzetbelasting
- bij een fiscale eenheid vennootschapsbelasting
- bij een fiscale eenheid omzetbelasting
- in het kader van de moeder/dochterrichtlijn

12.1 Wettelijk kader verrekenen

De verrekeningsbepalingen van artikel 24 van de Invorderingswet 1990 zijn anders dan de algemene verrekeningsbepalingen van het Burgerlijk Wetboek. De ontvanger kan namelijk al verrekenen met te betalen belastingaanslagen waarvan de betalingstermijn nog niet voorbij is (dus voordat de vordering opeisbaar is). Ook is het niet nodig dat de Belastingdienst zelf schuldeiser is van de te innen bedragen (dus over en weer elkaars schuldenaar zijn is niet nodig).

De ontvanger mag verrekenen als het gaat om rijksbelastingen, andere belastingen en heffingen voor zover de ontvanger die moet invorderen. Ook kan hij verrekenen als op een uit te betalen bedrag beslag is gelegd door derden.

Door de ontvanger uit te betalen belastingteruggaven kan hij verrekenen met verschillende soorten schulden. Voor die schulden moet artikel 24 van de Invorderingswet 1990 gelden. Dit geldt absoluut niet voor toeslagen.

Bij een faillissement, surséance van betaling en WSNP gelden de verrekeningsregels van de Faillissementswet. Deze wet zegt dat men wel over en weer elkaars schuldenaar moet zijn.

12.1.1 ***Verrekenen van overige uit te betalen bedragen***
De ontvanger kan uit te betalen schadevergoedingen, kostenvergoedingen,griffierechten en coulancerente ook verrekenen met te innen bedragen van rijksbelastingen en andere belastingen en heffingen. De ontvanger verrekent een uit te betalen bedrag aan coulancerente echter niet bij een belastingschuld van € 10.000 of minder. De invordering hiervan moet aan de ontvanger zijn opgedragen.

12.2 Verrekeningsbeschikking
De ontvanger kan ook teruggaven van belastingschuldige of derden op zijn rekening-courant laten bijschrijven. De Centrale Administratie in Apeldoorn stuurt dan een kennisgeving naar de belastingschuldige dat de ontvanger de teruggave(n) gaat verrekenen.

De ontvangerinformeert de belastingschuldige of een derde daarna schriftelijk met een beschikking hoe hij de bedragen heeft verrekend.

Dit is een beschikking volgens de Algemene wet bestuursrecht, artikel 1:3, lid 2.

De Invorderingswet 1990, artikel 1, lid 2 bepaalt dat de regeling voor bezwaar genoemd in de Algemene wet bestuursrecht niet geldt. Dat betekent dat tegen deze beschikking geen bezwaar kan worden gemaakt over de manier van verrekening.

Echter tegen de eventueel in rekening gebracht rente is wel een bezwaar mogelijk. Als het om een teruggave van een derde gaat, dan moet de verrekeningsbeschikking naar deze derde gezonden worden. De rentebeschikking (met bezwaarmogelijkheid) gaat echter naar belastingschuldige zelf, want die is hier belanghebbende.

12.3 Tijdstip verrekenen voor berekenen invorderingsrente en kosten
Als tijdstip van verrekening geldt de dagtekening van het aanslagbiljet of de beschikking met het uit te betalen bedrag. Dus niet de datum van de feitelijke administratieve afboeking.

De dagtekening geldt ook als dag van betaling op de aanslag waarmee de ontvanger verrekent. Voor de berekening van de invorderingsrente houdt de ontvanger rekening met deze 'betalingsdatum'.

Als op of na deze datum invorderingsmaatregelen zijn genomen, vermindert de ontvanger de kosten hierover, maar alleen als ze gaan over dat deel van de aanslag dat door verrekening teniet is gegaan (verdwijnt).

12.4 Verrekenen invoer- en uitvoerrechten
Alle rechten bij invoer en uitvoer kan de ontvanger verrekenen met nationale heffingen en omgekeerd (artikel 2, lid 1, letter a van de Invorderingswet 1990).

De ontvanger mag verrekenen volgens artikel 24 van de Invorderingswet 1990. Dit mag hij vanaf 1 juni 1996, ook als de te innen en uit te betalen bedragen gaan over een periode van vóór 1 juni 1996.

Rechten bij invoer en uitvoer zijn ook:
a. anti-dumpingheffingen bij invoer
b. landbouwheffing bij invoer en uitvoer

Verder geldt de verrekeningsbevoegdheid voor alle met punt a en/of b verband houdende:
- nationale heffingen (ook van niet-douanekantoren)
- bestuurlijke boeten
- compenserende rente
- kosten van ambtelijke werkzaamheden

Als de Douane merkt dat een belastingschuldige een teruggaaf van een ander organisatieonderdeel van de Belastingdienst verwacht, verrekent de Douane zelf. De bevoegde ontvanger neemt maatregelen om zeker te zijn dat de verrekening plaatsvindt. De Douane stuurt aan belastingschuldige een bericht over deze verrekening. Een eventueel administratief beroep wordt ook door de Douane behandeld.

12.5 Verrekenen restituties productschap

Omdat een productschap geen onderdeel is van de Staat, kan de ontvanger niet verrekenen met restituties die door het productschap worden uitbetaald.

De ontvanger kan soms wel onder het productschap derdenbeslag leggen.

12.6 Verjaring verrekeningsrecht

Een belastingaanslag verjaart 5 jaar nadat de belastingaanslag geheel invorderbaar is geworden of terstond en tot het volle bedrag invorderbaar is geworden. De verjaring van een belastingaanslag kan worden gestuit of geschorst. De ontvanger mag geen uit te betalen bedragen verrekenen met belastingaanslagen die zijn verjaard. Verrekening met verjaarde belastingaanslagen is niet mogelijk.

12.6.1 Vanaf welke datum verrekenen?

De datum vanaf wanneer de ontvanger bedragen kan verrekenen, hangt af van de soort schuld:
- belastingaanslagen
- vorderingen van het UWV
- invorderingsopdrachten van derden

12.6.2 Belastingaanslagen

Verrekening van een belastingaanslag kan vanaf de datum van de dagtekening van het aanslagbiljet.

Een uitzondering geldt voor:
- een voorlopige aanslag in de inkomstenbelasting waarvan het aanslagbiljet een dagtekening heeft die ligt in het jaar waarover deze is vastgesteld.

- een voorlopige aanslag in de vennootschapsbelasting waarvan het aanslagbiljet een dagtekening heeft die ligt in het jaar waarover deze is vastgesteld.
- een voorlopige conserverende aanslag in de inkomstenbelasting waarvan het aanslagbiljet een dagtekening heeft die ligt in het jaar waarover deze is vastgesteld.

Hiervoor geldt dat de ontvanger pas kan verrekenenzodra de betalingstermijnen zijn vervallen. Maar dat geldt niet bij versnelde invordering.

12.6.3 ***Vorderingen UWV***

Zolang de ontvanger nog de openstaande vordering van het UWV in behandeling heeft, kan hij verrekenen met uit te betalen bedragen. De ontvanger kan verrekenenvanaf het moment waarop de invordering feitelijk aan de ontvanger is overgedragen.

Als de belastingschuldige failliet is verklaard, mag de ontvanger niet meer verrekenen.

12.6.4 ***Invorderingsopdrachten derden***

De ontvanger mag invorderingsopdrachten van derden verrekenen vanaf het moment waarop de invordering aan hem is overgedragen. Dit moment ontstaat zodra het dwangbevel van de heffende instantie is ontvangen.

Als de belastingschuldige failliet is verklaard, mag de ontvanger niet meer verrekenen.

12.7 Verzoek verrekening met eigen schuld of afboeking op schuld van een derde

Een belastingschuldige kan een verzoek doen om een uit te betalen bedrag te verrekenen met een openstaande schuld van zichzelf of met belastingschuld van een ander. De ontvanger verrekent eerst met de openstaande belastingaanslagen van de belastingschuldige. Pas daarna boekt hij af op schulden van de ander. De ontvanger doet dit alleen wanneer de belastingschuldige bij het verzoek zijn ondertekende machtiging tot afboeking op die belastingschuld heeft bijgevoegd. Als de machtiging ontbreekt, vraagt de ontvanger deze op.

12.8 Verrekening betwiste belastingschuld

De ontvanger verrekent in principe niet met een betwiste (bezwaar of beroep) belastingschuld, tenzij de belastingschuldige hierom vraagt.

Als uit de financiële situatie van de belastingschuldige blijkt dat er vrees bestaat voor onverhaalbaarheid van een belastingaanslag, kan de ontvanger wel verrekenen. In de beschikking vermeldt de ontvanger de redenen hiervoor.

12.9 Verrekenen bij uitstel van betaling

Wanneer de ontvanger uitstel van betaling heeft verleend voor een belastingaanslag, kan hij uit te betalen bedragen verrekenen als de termijnen zijn vervallen. Dit kan hij ook als het uitstel van betaling is verleend voor een te verwachten uit te betalen bedrag.

De ontvanger kan teruggaven omzetbelasting soms uitbetalen in plaats van verrekenen. Dit doet hij als hij vindt dat verrekening het voortbestaan van de bedrijfsvoering direct in gevaar zou brengen. Ook moet de belastingschuld verhaalbaar zijn (Leidraad Invordering 2008, artikel 25.3.4).

12.10 Verrekenen bij kwijtschelding en geen invorderingsmaatregelen

Door kwijtschelding gaat de belastingschuld teniet (verdwijnt). Hierdoor kan de ontvanger niet meer verrekenen met die belastingschuld.

Bij 'niet verder bemoeilijken' stelt de ontvanger vaak de voorwaarde dat uit te betalen bedragen gedurende een bepaalde periode worden verrekend.

De termijn voor verrekening is maximaal 3 jaar vanaf de datum van de beschikking. Maar als de belastingaanslag eerder verjaart, loopt deze termijn af op het moment van de verjaring.

Als deontvanger de voorwaarde van verrekening niet in de beschikking heeft opgenomen, mag hij dus niet verrekenen.

12.11 Verrekenen bij echtgenoten/geregistreerde partners

De volgende regels gelden ook bij een geregistreerd partnerschap.

Verrekening tussen echtgenoten is niet mogelijk. Volgens artikel 24, lid 1 letter a van de Invorderingswet 1990 mag de ontvanger alleen bedragen verrekenen van één en dezelfde belastingschuldige. Het maakt voor de verrekening dus geen verschil of de echtgenoten in gemeenschap van goederen zijn gehuwd of niet.

De ontvanger kan een teruggaaf van de ene echtgenoot alleen verrekenen met schulden van de andere echtgenoot als degene die een teruggaaf krijgt toestemming geeft.

12.12 Verrekenen bij voorlopige teruggaven

Bij een voorlopige teruggaaf behandelt de ontvanger een voorlopige teruggaaf van de belastingschuldige anders dan een voorlopige teruggaaf van de partner van de belastingschuldige.

Een voorlopige teruggaaf van de belastingschuldige mag de ontvanger altijd verrekenen met achterstallige belastingschulden van de belastingschuldige.
Een voorlopige teruggaaf van de partner van de belastingschuldige mag de ontvanger niet zonder toestemming verrekenen met belastingschulden van de belastingschuldige.

De ontvanger houdt voorafgaand aan de verrekening van een bedrag van de voorlopige teruggaaf rekening met de voor de belastingschuldige geldende beslagvrije voet. Dit geldt niet voor verrekeningen die worden uitgevoerd in het kader van een betalingsregeling of betalingsafspraak of verrekeningen die worden uitgevoerd op verzoek van de belastingschuldige of zijn partner.

Als de belastingschuldige aannemelijk heeft gemaakt dat de vaststelling van de beslagvrije voet onjuist is geweest, kan hij de ontvanger verzoeken om rekening te houden met de juiste beslagvrije voet. De ontvanger past de juiste beslagvrije voet toe met ingang van de laatste verrekening, voorafgaand aan het verzoek van de belanghebbende.

12.13 Verrekenen bij aansprakelijkgestelden

De ontvanger kan ook verrekenen bij een aansprakelijkgestelde. De ontvanger kan een openstaande aansprakelijkheidsschuld verrekenen met een aan de aansprakelijkgestelde uit te betalen bedrag. Dit mag hij zodra de betalingstermijn verstreken is van de aansprakelijkheidsschuld. Dus de aansprakelijkheidsschuld moet opeisbaar zijn. Artikel 53, lid 1 van de Invorderingswet zegt namelijk dat artikel 24, lid 2 van de Invorderingswet 1990 niet geldt in dit geval.

Als de aansprakelijkgestelde de belastingaanslag heeft betaald en die belastingaanslag wordt later verminderd, heeft de aansprakelijkgestelde recht op het bedrag van de vermindering. De terugbetaling is nooit meer dan wat de aansprakelijkgestelde heeft betaald. Dit geldt ook voor de invorderingsrente en de kosten die door de vermindering van de belastingaanslag moeten worden terugbetaald.

Deze uit te betalen bedragen kan de ontvanger verrekenen met nog openstaande belastingschuld van de aansprakelijkgestelde. Maar dan moet de ontvanger eerst de belastingschuldige schriftelijk informeren dat hij van plan is te gaan verrekenen. De ontvanger houdt het uit te betalen bedrag 4 weken aan na dagtekening van de schriftelijke kennisgeving.

Tot zolang kan de belastingschuldige, als de derde al de aansprakelijkheidsschuld van hem heeft teruggevorderd, derdenbeslag leggen onder de ontvanger op het bedrag van de belastingteruggaaf. In de derdenbeslagprocedure zal dan worden uitgemaakt aan wie de ontvanger het bedrag van de belastingteruggaaf moet betalen.

Als er geen (tijdig) derdenbeslag wordt gelegd, kan de ontvanger verrekenen.

12.14 Verrekening conserverende belastingaanslag

Bij conserverende aanslagen gaat het om:

- belastingaanslagen inkomstenbelasting door staking bij overheidsingrijpen
- pensioen- en lijfrenteaanspraken
- kapitaalverzekering eigen woning
- winst uit aanmerkelijk belang of overlijdenswinst
- belastingaanslagen recht van successie of erfbelasting, recht van schenking of schenkbelasting bij bedrijfsopvolging

De ontvanger verrekent niet zolang het uitstel van betaling loopt.

De ontvanger kan uit te betalen bedragen wel verrekenen met bestuurlijke boeten die te maken hebben met de conserverende belastingaanslag waarvoor uitstel van betaling is verleend (Invorderingswet 1990, artikel 25, lid 9, 13, 14, 16 of 18). De ontvanger kan ook verrekenen als de bestuurlijke boeten nog niet onherroepelijk

vaststaan. Hij mag dat niet als uitstel van betaling is verleend voor tegen de boete ingesteld bezwaar of beroep.

Voor een zodanige bestuurlijke boete wordt in elk geval geen uitstel van betaling verleend als bedoeld in Leidraad Invordering 2008, artikel 25.1.11.

12.15 Verrekening bij cessie en verpanding

Als een belastingplichtige een uit te betalen bedrag heeft overgedragen of verpand, kan dat de verrekeningsbevoegheid van de ontvanger bemoeilijken. Daarom is de instemmingsregeling ontworpen (Leidraad Invordering 2008, artikel 24.6).

Teruggaven inkomstenbelasting kunnen sinds 1 januari 2014 niet meer worden gecedeerd of verpand, tenzij de begunstigde een financiële onderneming is. Wordt er toch gecedeerd of verpand (niet aan een financiële onderneming), dan heeft de vervreemding of verpanding niet rechtsgeldig plaats gevonden en komen we dus ook niet toe aan de vraag of wel of niet moet worden ingestemd. In voorkomende gevallen kan worden volstaan met het buiten behandeling stellen van het verzoek om instemming, onder verwijzing naar artikel 7b van de Invorderingswet 1990.

Een uit te betalen bedrag aan toeslagen kan evenmin worden gecedeerd of verpand.

Voor de ontvanger gelden algemene voorschriften voor de behandeling van cessie en verpanding. Voor de ontvanger zijn er bij cessie en verpanding specifieke aandachtspunten. Bij een cessie bekijkt de ontvanger eerst of de cessie rechtsgeldig is. Bij een verpanding onderzoekt de ontvanger eerst of het een stille of openbare verpanding is.

Daarna beoordeelt hij of het om een cessie van een toekomstige vordering gaat dan wel een verpanding van een toekomstige teruggaaf.

Als laatste beoordeelt de ontvanger of het uit te betalen bedrag, waar de cessie over gaat, voldoende omschreven is. Bij een verpanding beoordeelt hij of het uit te betalen bedrag, waarover het verzoek om verpanding gaat, voldoende omschreven is.

Als op het moment van mededeling van de cessie of de verpanding geen verrekenbare schuld openstaat, gaat de ontvanger akkoord met het verzoek.

Als op het tijdstip van mededeling van de cessie of de verpanding wel verrekenbare schuld openstaat, beoordeelt de ontvanger of de invordering van de belastingaanslag kan worden gehinderd door de cessie of de verpanding. Als dat niet zo is, gaat de ontvanger akkoord met het verzoek.

Voordat de ontvanger uitbetaalt of verrekent bij cessie of verpanding, bekijkt hij of de verrekenbare belastingschuld intussen is betaald. Hij bekijkt ook of de uitzondering voor de voorlopige teruggaaf geldt.

Soms is de belastingschuldige het niet eens is met de beslissing van de ontvanger op het verzoek om instemming met cessie of verpanding. De belastingschuldige kan dan een beroepschrift indienen bij de directeur.

Ook tegen het niet tijdig nemen van een beslissing door de ontvanger kan de belastingschuldige een beroepschrift indienen bij de directeur.

De belastingschuldige kan ook civielrechtelijk in beroep komen tegen de afwijzing van de ontvanger.

12.15.1 ***Behandeling verzoek instemming met cessie/verpanding***

Bij de beoordeling van een verzoek om instemming (goedkeuring) met cessie of verpanding, gaat de ontvanger uit van de toestand op het moment dat de cessie of verpanding wordt meegedeeld. De ontvanger houdt alleen rekening met materieel ontstane belastingschulden waarvoor een belastingaanslag is opgelegd en waarvan de betalingstermijnen zijn verlopen.

De ontvanger beslist zoveel mogelijk binnen 8 weken bij beschikking nadat het verzoek om instemming met cessie of verpanding is ontvangen. Lukt dit niet, dan informeert de ontvanger de belastingschuldige schriftelijk. Hij vermeldt daarbij een redelijke termijn waarin hij de beslissing zal nemen.

Als de ontvanger de belastingschuldige vraagt om het verzoek aan te vullen, wordt de termijn van 8 weken uitgesteld. Het uitstellen begint op de dag waarop de ontvanger zijn vraag stelt, en duurt tot de dag waarop het verzoek is aangevuld of de daarvoor gestelde termijn voorbij is. De ontvanger hoeft niet per se de mening van de belastingschuldige of de derde te weten (horen) voordat hij het verzoek om instemming afwijst.

De ontvanger stuurt de beschikking met zijn instemming of weigering aan de belastingschuldige. De ontvanger vermeldt hierin de dagtekening en de mogelijkheid voor de belastingschuldige om in beroep te gaan bij de directeur. Als de ontvanger geen instemming geeft, vermeldt hij in de beschikking altijd de redenen hiervoor.

De weigering gaat over de gehele cessie of verpanding. De instemming wordt niet gedeeltelijk gegeven. Wel kan een uit te betalen bedrag gedeeltelijk worden gecedeerd of verpand. Zo zal, wanneer de belastingteruggave hoger is dan de openstaande belastingschuld op het moment van mededeling, de ontvanger in ieder geval aan het meerdere zijn instemming geven. Hierdoor kan dit deel van het uit te betalen bedrag naderhand niet worden verrekend.

De ontvanger verzendt een kennisgeving van de instemming naar de cessionaris of pandhouder. De cessionaris of pandhouder kan hiertegen niet in beroep gaan.

12.15.2 ***Rechtsgeldigheid cessie***

Cessie van een belastingteruggave kan tot stand komen door een onderhandse of een authentieke akte tussen de belastingplichtige (cedent) en de verkrijger (cessionaris). Een authentieke akte is een notariële akte.

Tot 1 oktober 2004 was een cessie niet rechtsgeldig als er geen mededeling van werd gedaan aan de debiteur (debitor cessus). Met betrekking tot belastingteruggaven is de ontvanger de debiteur.

Sinds 1 oktober 2004 is ook een 'stille cessie' mogelijk. Hierbij hoeft geen mededeling te worden gedaan aan de debiteur. Voorwaarde is dan wel dat er een authentieke akte of een geregistreerde onderhandse akte wordt opgemaakt. Bij een 'stille cessie' kunnen uitsluitend de volgende vorderingen worden gecedeerd:

a. bestaande vorderingen
b. toekomstige vorderingen die rechtstreeks zullen worden verkregen uit een bestaande rechtsverhouding.

Om tot incasso te kunnen overgaan, moet de verkrijger wel mededeling van de cessie doen aan de debiteur.

Een cessie tot zekerheid is niet rechtsgeldig.

De ontvanger gaat na of er sprake is van een rechtsgeldige cessie. Als de ontvanger vormgebreken constateert, deelt hij zowel de cedent als de cessionaris mede dat hij geen rechtsgevolgen verbindt aan (de mededeling van) de akte van cessie. Dit betekent dat hij niet instemt.

*12.15.3 **Cessie toekomstige vordering***

Cessie van een toekomstige vordering is mogelijk. Op het moment van het opmaken van de akte van cessie hoeft nog geen rechtsverhouding te bestaan waaruit de vordering in de toekomst zal ontstaan. Een toekomstige belastingteruggave kan dus gecedeerd worden als het toekomstig uit te betalen bedrag materieel nog niet vaststaat.

Wel moet de gecedeerde belastingteruggave voldoende bepaalbaar zijn. Dat betekent dat (eventueel achteraf) duidelijk moet kunnen worden vastgesteld over welke belastingteruggave de cessie gaat.

*12.15.4 **Bepaalbaarheid bij cessie***

Op het tijdstip van mededeling van de cessie aan de ontvanger treden de rechtsgevolgen van de cessie in. De mededeling is vormvrij en kan dus zowel schriftelijk als mondeling worden gedaan.

Bij een mondelinge mededeling vraagt de ontvanger in elk geval naar de betreffende akte. Hij beoordeelt of het uit te betalen bedrag waarover het verzoek gaat, voldoende bepaalbaar is. Als het uit te betalen bedrag niet voldoende bepaalbaar is, vraagt de ontvanger om meer informatie. Als de ontvanger niet of niet voldoende informatie krijgt om de overgedragen vordering voldoende te bepalen, stemt hij niet in met de cessie.

*12.15.5 **Verrekenbare schuld bij cessie***

Als op het tijdstip van mededeling van de cessie geen verrekenbare schuld openstaat, stemt de ontvanger in met het verzoek. De ontvanger zal dan het bedrag waarvoor instemming met de cessie is gevraagd, uitbetalen aan de cessionaris.

Als op het tijdstip van mededeling van de cessie wel verrekenbare schuld openstaat, beoordeelt de ontvanger eerst of instemming met de cessie zal kunnen leiden tot oninbaarheid of onverhaalbaarheid van de schuld.

Als er duidelijke redenen zijn om dit te verwachten - bijvoorbeeld bij een belastingschuldige die bekend staat als een notoir slechte betaler - stemt de ontvanger niet in met het verzoek.

Als er geen redenen zijn om te denken dat de invordering van de belastingaanslag wordt bemoeilijkt, stemt de ontvanger in met het verzoek. De ontvanger zal dan het bedrag waarvoor instemming met de cessie is gevraagd, uitbetalen aan de cessionaris.

12.15.6 ***Openbare verpanding teruggaaf***

Als het gaat om een verzoek om instemming met openbare verpanding, neemt de ontvanger het verzoek niet in behandeling. De ontvanger stuurt de modelbrief naar de verzoeker met de mededeling dat hij het verzoek buiten behandeling laat, omdat sprake is van openbaar pand. De ontvanger vermeldt in de brief dat hij de teruggave altijd kan verrekenen met de ten tijde van de vaststelling van de verpande teruggave nog openstaande belastingschuld. De ontvanger vermeldt ook in zijn brief dat hij aantekening maakt van de verpanding. Als na de verrekening van de verpande teruggave nog een gedeelte van de teruggave overblijft, betaalt de ontvanger het restant uit aan de pandhouder.

De verpanding kan worden gedaan als een stille verpanding volgens artikel 3:239 van het Burgerlijk Wetboek, terwijl de verpanding onmiddellijk na de totstandkoming wordt meegedeeld aan de Belastingdienst. Het gaat hier dan om een openbare verpanding.

12.15.7 ***Verpanding toekomstige teruggaaf***

Een toekomstig uit te betalen bedrag kan (stil) verpand worden vanaf het moment dat het bedrag materieel (werkelijk) vaststaat. Dit is dit is niet eerder dan na het einde van het jaar of tijdvak van het uit te betalen bedrag (Leidraad Invordering 2008, artikel 24.6).

Het uit te betalen bedrag kan zijn:
- de aanspraak
- het uit te betalen bedrag van het saldo van de positieve en negatieve elementen van de belastingaanslag of teruggaafbeschikking

Als het uit te betalen bedrag bij een stille verpanding nog niet materieel vaststaat, wijst de ontvanger het verzoek af.

12.15.8 ***Bepaalbaarheid verpanding***

De ontvanger beoordeelt of het uit te betalen bedrag waarover het verzoek gaat, voldoende bepaalbaar is.

Als het uit te betalen bedrag niet voldoende bepaalbaar is, vraagt de ontvanger om meer informatie.

Als de ontvanger niet of niet voldoende informatie krijgt om de – overgedragen - vordering voldoende te bepalen, wijst hij het verzoek om instemming af.

12.15.9 ***Verrekenbare schuld bij verpanding***

Als op het tijdstip van mededeling van de verpanding geen verrekenbare schuld openstaat, stemt de ontvanger in met het verzoek.

De ontvanger zal dan het bedrag waarvoor instemming met de verpanding is gevraagd, uitbetalen aan de pandhouder.

Als op het tijdstip van mededeling van de verpanding wel verrekenbare schuld openstaat, beoordeelt de ontvanger eerst of instemming met de verpanding zal kunnen leiden tot oninbaarheid of onverhaalbaarheid van de schuld.

Als er duidelijke redenen zijn om dit te verwachten - bijvoorbeeld bij een belastingschuldige die bekend staat als een notoir slechte betaler - stemt de ontvanger niet in met het verzoek.

Als er geen redenen zijn dat de invordering van de belastingaanslag wordt bemoeilijkt, stemt de ontvanger in met het verzoek. De ontvanger zal dan het bedrag waarvoor instemming met de verpanding is gevraagd, uitbetalen aan de pandhouder.

12.15.10 ***Uitbetaling bij cessie verpanding***

Weigering of instemming met cessie of verpanding heeft alleen gevolgen voor de verrekeningsbevoegdheid van de ontvanger. Als de cessie of verpanding juridisch juist is ontstaan, zal afwijzing van het verzoek om instemming in principe de cessie of verpanding niet rechtsongeldig maken.

Als de ontvanger heeft ingestemd met de cessie of verpanding van een voorlopige teruggaaf, kan hij de voorlopige teruggaaf toch verrekenen met een belastingaanslag die gaat over dezelfde belasting en hetzelfde tijdvak (Invorderingswet 1990, artikel 24, lid 6).

Als er nog een belastingschuld openstaat, weigert de ontvanger zijn instemming. Maar als die belastingschuld op het moment van de uitbetaling van het terug te geven bedrag is betaald, betaalt de ontvanger de - gecedeerde of verpande - belastingteruggave uit aan de verkrijger (cessionaris) of pandhouder.
Als de ontvanger door een openstaande belastingschuld zijn instemming heeft geweigerd, verrekent hij eerst de belastingteruggave met die belastingschuld. Blijft na de verrekening nog een uit te betalen saldo over, dan kan de ontvanger dit alleen bevrijdend uitbetalen aan de cessionaris of pandhouder.

12.15.11 ***Beroep bij afwijzing verzoek cessie/verpanding***

Soms is een belastingschuldige het niet eens met de beslissing van de ontvanger op het verzoek om instemming met cessie of verpanding. Hij kan dan in beroep gaan tegen de beschikking.

De ontvanger stuurt een ontvangstbevestiging aan de belastingschuldige en vermeldt hierin dat hij het beroepschrift voor beslissing zal doorsturen naar de directeur.

In de ontvangstbevestiging staat een alinea over het horen. In dringende gevallen kan de ontvanger die alinea verwijderen. De directeur beslist dan of hij de reclamant wel of niet uitnodigt voor een hoorzitting.

Als de inhoud van het beroepschrift niet duidelijk is, vraagt de ontvanger de belastingschuldige om het beroep (nader) te motiveren. Hij stelt daarvoor een redelijke termijn. Ook geeft de ontvanger aan dat, als er niet wordt gemotiveerd, het beroep misschien niet-ontvankelijk (ongeldig) wordt verklaard.

Als het beroepschrift niet tijdig is ingediend, verklaart de directeur de belastingschuldige niet-ontvankelijk in zijn beroep. Dan onderzoekt en beslist de directeur ambtshalve of er reden is het beroep toe te wijzen. Maar als het uit te betalen bedrag al is verrekend vóórdat het beroepschrift werd ingediend, wijst de directeur het beroep af.

De directeur stuurt zijn beslissing bij beschikking in drievoud aan de ontvanger, met het verzoek de beslissing mee te delen aan de belastingschuldige en de cessionaris of pandhouder.

Als de directeur het beroepschrift heeft afgewezen, wacht de ontvanger 8 dagen om te verrekenen. Deze 8 dagen gaan in op de dag na de dagtekening van de beschikking van de directeur. Tot zolang wordt het uit te betalen bedrag niet uitbetaald of verrekend.

12.15.12 ***Beroep bij ontijdige beslissing verzoek cessie/verpanding***

Soms beslist de ontvanger niet tijdig op een verzoek om instemming met een cessie of verpanding. De belastingschuldige kan dan een beroepschrift indienen omdat de beslissing niet tijdig is genomen. Hieraan is geen termijn verbonden.

Het beroepschrift moet wel worden ingediend binnen een redelijke termijn na de verrekening die op het verzoek volgde. Anders verklaart de directeur de belastingschuldige niet-ontvankelijk in zijn beroep. Wat een redelijke termijn is, hangt af van de omstandigheden van het geval. Als tijdens de beroepsprocedure blijkt dat de ontvanger instemming had moeten verlenen, kan de directeur inhoudelijk beslissen op het beroepschrift van de belastingschuldige. Hij hoeft dus niet alleen maar bekend te maken dat de ontvanger niet tijdig heeft beslist.

12.15.13 ***Civielrechtelijk beroep bij afwijzing verzoek cessie/verpanding***

De belastingschuldige kan de voorzieningenrechter vragen om de ontvanger te verbieden de instemming te weigeren. Hierbij beroept hij zich op de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Totdat de rechter uitspraak heeft gedaan, verrekent de ontvanger niet.

Als het verzoek wordt afgewezen, wacht de ontvanger nog 14 dagen voordat hij verrekent. Deze 14 dagen gaan in op de dag nadat de uitspraak is gedaan.

Maar als de belastingschuldige in hoger beroep gaat tegen deze uitspraak, geldt een andere regel. Dan verrekent de ontvanger pas als het verzoek in hoger beroep is afgewezen en de uitspraak in hoger beroep onherroepelijk vaststaat.

12.16 Bijzondere verrekeningsmogelijkheden

Soms ontvangt de ontvanger via de inspecteur een verzoek om een te verwachten teruggaaf omzetbelasting te verrekenen met te betalen omzetbelasting of loonheffing. Door zo'n verzoek moeten de inspecteur en de ontvanger een aantal handelingen verrichten.

Meer bijzondere verrekeningsmogelijkheden zijn:
- bronnen verrekening bij een fiscale eenheid vennootschapsbelasting
- verrekening bij een fiscale eenheid omzetbelasting
- verrekening in verband met de moeder/dochterrichtlijn

12.16.1 Verzoek verrekening LB of OB met verwachte OB-teruggave

De belastingschuldige kan uitstel van betaling krijgen als hij een verrekening verwacht (Algemene wet inzake rijksbelastingen, artikel 19, lid 2 letter b). Hij moet daarvoor een schriftelijk verzoek indienen bij de inspecteur.

De inspecteur kan uitstel verlenen voor de betaling van loonheffing of omzetbelasting die over een bepaald tijdvak verschuldigd is. Voorwaarde is dat er een teruggaaf van omzetbelasting is te verwachten over:
- hetzelfde tijdvak
- een tijdvak dat daarvoor eindigt
- een tijdvak dat daarmee gelijktijdig eindigt of minder dan 34 dagen na dat tijdvak eindigt

De verschuldigde belasting moet lager zijn dan de voor aftrek in aanmerking komende belasting en het uitstel geldt slechts tot het bedrag van de te verwachten teruggaaf.

De mogelijkheid tot verrekening van de teruggaaf omzetbelasting met te betalen loonheffing op aangifte kan alleen voor één en dezelfde (niet) natuurlijke persoon.

Uitstel van betaling en verrekening ook als delen van een fiscale eenheid omzetbelasting onderling willen verrekenen.

Deze verrekeningsmogelijkheid geldt ook bij een fiscale eenheid Vpb, onder de volgende voorwaarden:
- degene die het verzoek om uitstel doet is een dochtermaatschappij of de moedermaatschappij
- het verzoek om teruggave van omzetbelasting wordt gedaan door de moedermaatschappij of een (andere) dochtermaatschappij

De belastingschuldige moet een schriftelijk verzoek om uitstel van betaling indienen bij de inspecteur. In het verzoek moet ook een machtiging aan de ontvanger zijn opgenomen. De belastingschuldige machtigt hiermee de ontvanger om de teruggaaf omzetbelasting te gebruiken voor betaling van de loonheffing of omzetbelasting waarvoor hij uitstel vraagt. De machtiging is nodig omdat het hier niet gaat om een verrekening volgens de wet (Invorderingswet 1990, artikel 24). Zonder machtiging van de rechthebbende mag er niet worden verrekend. De werkzaamheden worden dus voor een deel door de inspecteur en een deel door de ontvanger gedaan.

De inspecteur verleent alleen uitstel van betaling als er geen andere invorderbare belastingaanslagen openstaan waarmee de te verwachten teruggaaf verrekend kan worden.

12.16.2 ***Toetsvoorwaarden inspecteur***

Nadat de inspecteur het verzoek tot uitstel van betaling heeft ontvangen controleert hij eerst of het verzoek voldoet voor het verlenen van uitstel. Hij toetst de hierna vermelde loonheffing- en omzetbelastingaspecten.

Als aan één of meer voorwaarden niet is voldaan, wijst de inspecteur het verzoek direct schriftelijk en gemotiveerd af. Hij beoordeelt het verzoek aan de volgende voorwaarden:

- In het verzoek moeten de volgende gegevens staan:
  - het loonheffing- of omzetbelastingnummer waarvoor uitstel wordt gevraagd
  - het aangiftetijdvak of tijdvak van voorlopige betaling waarvoor uitstel wordt gevraagd
  - het omzetbelastingnummer waarvoor de negatieve aangifte is ingediend
  - het tijdvak en het bedrag waarvoor de teruggaaf is gevraagd
  - een machtiging voor de ontvanger om de teruggaaf omzetbelasting te gebruiken voor het betalen van de loonheffing of omzetbelasting waarvoor uitstel wordt verleend
- Het gevraagde uitstel geldt voor maximaal het bedrag van de gevraagde teruggaaf omzetbelasting
- Het aangiftebiljet loonheffing, het aangiftebiljet omzetbelasting en het verzoek om uitstel en verrekening zijn tijdig ontvangen. Dat wil zeggen: binnen de voor de aangifte en betaling geldende termijn.
- De teruggaaf omzetbelasting is ontstaan door een zogenaamde negatieve aangifte: de verschuldigde omzetbelasting over een tijdvak is minder dan de omzetbelasting waarvoor aftrek geldt. Andere verzoeken om teruggave omzetbelasting, zoals een teruggave volgens artikel 29, lid 1 van de Wet op de omzetbelasting 1968, vallen niet onder deze uitstelregeling.
- Het verzoek om teruggaaf omzetbelasting gaat om dezelfde (niet) natuurlijke persoon als die waarvoor uitstel van betaling van loonheffing wordt gevraagd. Of als de partij die om uitstel verzoekt én de partij die om teruggaaf vraagt, onderdeel zijn van dezelfde fiscale eenheid omzetbelasting of vennootschapsbelasting.
- Het tijdvak waarover de teruggaaf omzetbelasting gaat, voldoet aan één van de volgende voorwaarden:
  - Het is gelijk aan het tijdvak waarvoor uitstel van betaling wordt gevraagd.
  - Het eindigt vóór het tijdvak waarvoor uitstel van betaling wordt gevraagd.
  - Het eindigt gelijk met of minder dan 34 dagen na het tijdvak waarvoor uitstel van betaling wordt gevraagd.
- Er zijn geen openstaande, onherroepelijk vaststaande aanslagen loonheffing, omzetbelasting of andere middelen waarmee de teruggaaf omzetbelasting kan worden verrekend. Als er wel zulke belastingaanslagen zijn, kan de belastingschuldige alleen uitstel krijgen voor het bedrag dat na verrekening overblijft van de teruggaaf omzetbelasting.

Als aan alle voorwaarden is voldaan, brengt de inspecteur een uitstelcode in van de betaling op aangifte in het LB- of OB-systeem.
Daarna zendt de inspecteur een kopie van het verzoek aan de ontvanger.
De ontvanger beoordeelt het verzoek.
Als de ontvanger akkoord gaat met uitstel van betaling, informeert de inspecteur de aanvrager schriftelijk over het verleende uitstel.

12.16.3 ***Handelingen ontvanger bij verrekening***

De ontvanger bekijkt hoe het staat met de verwerking van de negatieve aangifte omzetbelasting en of verrekening met de teruggaaf omzetbelasting nog mogelijk is.
Als verrekening van de teruggaaf omzetbelasting met de op aangifte verschuldigde loonheffing of omzetbelasting niet meer mogelijk is, informeert de ontvanger de inspecteur hierover. De inspecteur verwijdert het door hem ingebrachte uitstel en wijst het verzoek af.

Als de ontvanger wel kan verrekenen, controleert hij of de rechthebbende de teruggave heeft gecedeerd of verpand. De ontvanger informeert de inspecteur hierover. De inspecteur verwijdert het door hem ingebrachte uitstel en wijst het verzoek af.

De ontvanger gaat na of er op dat moment onherroepelijk vaststaande belastingaanslagen zijn die nog niet zijn betaald.

Als er geen onherroepelijk vaststaande belastingaanslagen zijn, informeert de ontvanger de inspecteur over zijn akkoord. De inspecteur verleent het uitstel.

Als er wel onherroepelijk vaststaande belastingaanslagen zijn en het restant na verrekening nog voldoende is om het verzoek geheel te verlenen, dan gaat de ontvanger ook akkoord.

Als het restant na verrekening niet voldoende is om het verzoek geheel te verlenen, informeert de ontvanger de inspecteur van het deel waarvoor wel uitstel kan worden verleend.

Als de ontvanger de teruggave geheel kan verrekenen, deelt hij de inspecteur gemotiveerd mee dat hij niet akkoord gaat met het uitstel. Daarbij vermeldt hij waarom hij het verzoek afwijst. De inspecteur verwijdert het ingebrachte uitstel en wijst het verzoek af.

12.16.4 ***Verrekening bij fiscale eenheid VPB***

De ontvanger kan alle in te vorderen en uit te betalen bedragen van alle onderdelen van een fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting onderling verrekenen (Invorderingswet 1990, artikel 24, lid 2).

Deze bijzondere verrekeningsmogelijkheid geldt ook als één of meer van de maatschappijen die tot de fiscale eenheid behoren of behoord hebben, failliet zijn verklaard. Voor zover de belastingteruggaaf materieel is ontstaan tijdens het faillissement van een onderdeel, kan die niet worden verrekend met de schuld van een ander onderdeel van de fiscale eenheid, voor zover die schuld is ontstaan voor de datum van het faillissement.

De ontvanger kan verrekenen als zowel het uit te betalen bedrag, als het in te vorderen bedrag materieel zijn ontstaan gedurende het bestaan van de fiscale eenheid. Dit geldt ook als er pas wordt verrekend nadat de fiscale eenheid is verbroken (Leidraad Invordering 2008, artikel 24.5).

Verliezen die zijn ontstaan tijdens het bestaan van de fiscale eenheid, kunnen worden teruggeplaatst naar perioden vóór het begin van de bestaansperiode. Hierdoor vallen de teruggaven buiten de bestaansduur van de fiscale eenheid. Ook dan kan de ontvanger verrekenen, als het om dezelfde belastingschuldige gaat (Invorderingswet 1990, artikel 24).

Soms wordt een fiscale eenheid binnen een boekjaar begonnen en weer beëindigd. Bijvoorbeeld als een dochtermaatschappij tijdens het boekjaar deel gaat uitmaken van een fiscale eenheid en deze eenheid wat betreft die dochtermaatschappij nog eindigt in hetzelfde boekjaar. Dan neemt de Belastingdienst aan dat er voor de tussenliggende periode wat betreft die dochtermaatschappij geen fiscale eenheid is ontstaan.

Dit geldt ook voor een bestaande fiscale eenheid die tijdens het boekjaar deel wordt van een andere fiscale eenheid en nog in hetzelfde boekjaar daaruit wordt ontvoegd (verbroken).

Verrekeningen uit die periode - tussen de voeging en de ontvoeging - blijven in beide gevallen wel in stand.

12.16.5 ***Verrekening bij fiscale eenheid OB***

Als een fiscale eenheid omzetbelasting een belastingschuld heeft, kan de ontvanger de teruggaaf verrekenen met belastingschuld van deze fiscale eenheid.

De ontvanger kan niet uitbetalen aan de fiscale eenheid, omdat een fiscale eenheid geen bankrekeningnummer kan krijgen. Een teruggaaf omzetbelasting of vermindering van een fiscale eenheid omzetbelasting wordt daarom uitbetaald aan het onderdeel dat door de fiscale eenheid is aangewezen. Ontbreekt een aanwijzing, dan kan de ontvanger uitbetalen aan het onderdeel waar de teruggaaf is opgekomen of het onderdeel dat de naheffingsaanslag heeft betaald.

Als de ontvanger niet weet aan wie hij moet uitbetalen, kan de ontvanger de vermindering of teruggaaf uitbetalen aan één van de personen of lichamen die onderdeel zijn van de fiscale eenheid.

Is een onderdeel aangewezen of is gevraagd om uitbetaling op een bepaald rekeningnummer, dan moet de ontvanger aan dat onderdeel uitbetalen.

De ontvanger is echter bevoegd een teruggaaf die materieel is opgekomen bij een onderdeel met een belastingschuld te verrekenen met de belastingschuld van dat onderdeel, ook al heeft aanwijzing van een 'derde' plaatsgevonden.

12.16.6 ***Verrekening voorschot carry-back***

Belastingplichtigen kunnen recht hebben op een voorlopige teruggave vennootschapsbelasting of inkomstenbelasting op grond van de carry-backregeling. Deze teruggave wordt dan verleend in afwachting van de

definitieve verliesvaststelling en –terugwenteling. Bij de inkomstenbelasting wordt de voorlopige teruggave verleend in de vorm van een voorschot, dat te zijner tijd moet worden verrekend met de definitieve teruggave.

Soms zal een uitbetaald voorschot echter geheel of gedeeltelijk moeten worden teruggevorderd. Dit is het geval als bij de definitieve regeling van het verliesjaar blijkt dat het voorschot tot een te hoog bedrag of zelfs geheel ten onrechte is uitbetaald. Ook komt het voor dat verrekening door een fout van de ontvanger niet plaats vindt, en er dus dubbel werd uitbetaald. Hoe de terugvordering in zijn werk gaat, is in de eerste plaats afhankelijk van de wijze waarop de inspecteur het voorschot heeft vastgesteld.

Sinds de inwerkingtreding van de vierde tranche Awb per 1 juli 2009 hoort een voorschot bij beschikking te worden vastgesteld. Vervolgens kan een teveel uitbetaald bedrag op grond van artikel 4:95 Awb worden teruggevorderd bij dwangbevel, uiteraard nadat hieraan een aanmaning is voorafgegaan. Belanghebbende kan eventueel verzet instellen op grond van artikel 438 en verder Rv. Maar ook kan de ontvanger op grond van artikel 4:94 Awb besluiten een uitstelbeschikking te versturen, waarna beroep mogelijk is via de bestuursrechter. De Invorderingswet 1990 is niet van toepassing, hetgeen onder meer met zich mee brengt dat een dwangbevel niet per post kan worden betekend!

Heeft er aan het uitbetaalde voorschot geen beschikking ten grondslag gelegen, dan moet - eventueel - worden teruggevorderd middels een civiele procedure op basis van onverschuldigde betaling.

In de twee hiervoor beschreven situaties is de inspecteur leidend, hoeft de ontvanger pas in actie te komen als hem van de kant van de inspecteur een signaal bereikt dat er een vordering is ontstaan omdat het voorschot tot een te hoog bedrag blijkt te zijn uitgekeerd. Bij een uitbetaald voorschot op basis van een beschikking kan de invordering worden ingeleid middels een nieuwe beschikking, zijnde een terugvorderingsbeschikking. Een dergelijke terugvorderingsbeschikking – met ingebrekestelling ex art. 4:86 Awb - wordt opgemaakt door de inspecteur, maar verzonden en ondertekend door de ontvanger.

Mocht door een fout van de ontvanger de teruggaaf op grond van de definitieve carry-back beschikking niet worden verrekend met de vordering op grond van het uitbetaalde voorschot, dan is per definitie sprake van een onverschuldigd uitbetaald bedrag dat langs civielrechtelijke weg moet worden teruggevorderd.

Bij de beoordeling van de vraag of een betalingsregeling kan worden toegestaan wordt in alle gevallen aangesloten bij het geldend uitstelbeleid, zoals vastgelegd in artikel 25 van de Leidraad Invordering.

12.16.7 ***Verrekening in faillissement***

Voor verrekening in faillissementssituaties geldt in beginsel niet de bijzondere regeling van de Invorderingswet 1990, maar de verrekeningsmethodiek van de Faillissementswet (Faillissementswet, artikel 53-56).

Maar ook als verrekening niet mogelijk is op grond van de Faillissementswet, kan er soms toch verrekend worden.

Verrekening tijdens faillissement (basisregeling)
Tijdens faillissement is verrekening in elk geval mogelijk, als er is voldaan aan de voorwaarden van artikel 53 Faillissementswet. Er is dus onderling debiteur- en crediteurschap. En verder zijn de vorderingen vóór de faillissementsdatum ontstaan of vloeien zij voort uit handelingen verricht vóór de faillietverklaring.

De ontvanger kan bijvoorbeeld een naheffingsaanslag loonheffing verrekenen met een teruggaaf omzetbelasting, als beide betrekking hebben op tijdvakken vóór de faillissementsdatum.

De verrekeningsmogelijkheden van de ontvanger in schema:

Verrekening op grond van artikel 53 Fw mogelijk?	Teruggaaf is materieel ontstaan vóór faillissement	Teruggaaf is materieel ontstaan ná faillissement, maar vloeit voort uit handelingen vóór het faillissement
Belastingschuld is materieel ontstaan vóór faillissement	JA	JA
Belastingschuld is materieel ontstaan ná faillissement, maar vloeit voort uit handelingen vóór het faillissement	JA	JA

Hierna volgen enkele voorbeelden van vorderingen die materieel na de faillissementsdatum zijn ontstaan, maar voortvloeien uit handelingen vóór het faillissement:
- De belastingschuldige failleert gedurende het fiscale boekjaar. Het verlies over dat boekjaar wordt terug gewenteld naar een eerder jaar. Dit leidt tot een teruggaaf over het eerdere jaar.
- De belastingschuldige heeft op de faillissementsdatum vaak zelf diverse debiteuren. Tijdens het faillissement wordt een deel van de openstaande vorderingen definitief oninbaar en ontstaat er een recht op een teruggaaf omzetbelasting (artikel 29 lid 1 Wet op de omzetbelasting 1968).
- De inspecteur of de ontvanger legt de belastingschuldige een boete op tijdens zijn faillissement. Het boetewaardige feit heeft plaatsgevonden vóór de faillissementsdatum.

Deze voorbeelden voldoen aan de omschrijving van artikel 53 Faillissementswet. Er is dus verrekening mogelijk met vorderingen die eveneens aan dit artikel voldoen.

Verrekening van boedelschuld
Boedelschulden voldoen meestal niet aan de voorwaarden van artikel 53 Faillissementswet. Zij ontstaan pas na de faillissementsdatum en vloeien meestal niet voort uit handelingen voor de faillietverklaring. Desondanks mogen boedelschulden wél verrekend worden. Daarbij maakt het niet uit of de tegenvordering (de teruggaaf) materieel is ontstaan vóór de faillissementsdatum of daarna.

Verrekening en fiscale eenheid vennootschapsbelasting
Artikel 24 Invorderingswet 1990 geeft een ruime verrekeningsmogelijkheid voor de fiscale eenheid vennootschapsbelasting. Deze regeling geldt ook tijdens het faillissement van één of meer onderdelen. Als verrekening op grond van artikel 53 Faillissementswet niet mogelijk is, mag de ontvanger dus toch verrekenen op grond van deze regeling. Zie verder het onderdeel Verrekening bij fiscale eenheid VPB.

*12.16.8 **Verrekening in surceance***

Een surseance van betaling werkt niet ten aanzien van preferente vorderingen (artikel 232 Faillissementswet). Preferente crediteuren kunnen dus handelen alsof er geen surseance van betaling is verleend en bijvoorbeeld executoriaal beslag leggen voor hun vordering. Dit geldt niet tijdens de afkoelingsperiode. Ook worden zij niet beperkt in hun bestaande verrekeningsmogelijkheden.

De ontvanger kan preferente vorderingen dus verrekenen zonder rekening te houden met een surseance van betaling. Voor eventuele concurrente vorderingen geldt daarentegen artikel 234 Faillissementswet. Dit artikel is vrijwel hetzelfde geformuleerd als artikel 53 Faillissementswet. Daarom wordt hier verder verwezen naar de schematische weergave van Verrekening in faillissement.

*12.16.9 **Verrekening in faillissement (schematisch weergegeven)***

Soort vordering	Teruggaaf materieel ontstaan **vóór** faillissement	Teruggaaf materieel ontstaan **ná** faillissement, **maar** vloeit voort uit rechtshandeling verricht met failliet **vóór** datum faillissement	Teruggaaf materieel ontstaan **ná** faillissement en vloeit **niet** voort uit rechtshandeling verricht met failliet **vóór** datum faillissement
Belastingschuld materieel ontstaan **vóór** faillissement	Art. 53 Fw geldt: verrekening is mogelijk.	Art. 53 Fw geldt: verrekening mogelijk.	*Art 53 Fw geldt: **géén** verrekening mogelijk.*
Belastingschuld materieel ontstaan **ná** faillissement, maar vloeit voort uit rechtshandeling verricht met failliet **vóór** datum faillissement	Art. 53 Fw geldt: verrekening is mogelijk.	Art. 53 Fw geldt: verrekening is mogelijk.	*Art 53 Fw geldt: **géén** verrekening mogelijk.*
Belastingschuld is **'boedelschuld'**	Art. 24 Iw 1990 geldt: verrekening is mogelijk. (art. 53 Fw is n.v.t. op boedelschulden)	Art. 24 Iw 1990 geldt: verrekening is mogelijk. (art. 53 Fw is n.v.t. op boedelschulden)	Art. 24 Iw 1990 geldt: verrekening is mogelijk. (art. 53 Fw is n.v.t. op boedelschulden)
Belastingschuld materieel ontstaan ná faillissement: **'niet verifieerbare schuld'** (dus geen boedelschuld)	*Art 53 Fw geldt: **géén** verrekening mogelijk.*	*Art 53 Fw geldt: **géén** verrekening mogelijk.*	*Art 53 Fw geldt: **géén** verrekening mogelijk.*

NB: dit schema geldt niet voor onderdelen van een fiscale eenheid vennootschapsbelasting.

13 TOR-posten

Er is sprake van een TOR-post (onterechte restitutie) in de volgende situaties:
- De Belastingdienst heeft een uitbetaling gedaan op een rekeningnummer dat niet is van de persoon die recht heeft op het bedrag.
- De Belastingdienst heeft een betaling door belastingschuldige afgeboekt op een bestaande belastingschuld van een ander.
- De Belastingdienst heeft een betaling door belastingschuldige afgeboekt op een niet-bestaande belastingschuld van een ander.

Er is geen sprake van een 'zuivere' TOR-post in de volgende gevallen:
- De belastingschuldige is het niet eens met de wijze waarop een bedrag aan hem is terugbetaald of uitbetaald. Bijvoorbeeld als de Belastingdienst het bedrag heeft gestort op een rekening die de belastingschuldige heeft uitgesloten voor terugbetaling of uitbetaling.
- De belastingschuldige heeft een bedrag betaald voor een bepaalde belastingschuld. Dit bedrag is door de Belastingdienst wel op het juiste burgerservicenummer/sofinummer verwerkt, maar afgeboekt op een andere belastingschuld.

In deze gevallen zijn de bedragen wel bij de juiste persoon verwerkt.

De Belastingdienst handelt TOR-posten centraal af. Een TOR-post wordt in behandeling genomen door B/CAP, die de posten behandt van ontvangst tot en met verzending van een eerste brief.

TOR-posten moeten worden aangeboden aan B/CAP. Dit kan op de volgende manieren:
- Via mail: BCA UIN TOR_Postbus
- Via de post:
  B/CAP
  TEAM TOR
  Antwoordnummer 9120
  7300 XP Apeldoorn

Een TOR-post kan ontstaan in het proces waarin de rekeningnummers voor terugbetalingen worden verwerkt of gebruikt. Dat kan verschillende oorzaken hebben. Ook in het geautomatiseerde proces voor het verwerken van betalingen kunnen fouten ontstaan. In beide gevallen moet de fout worden hersteld. B/CAP onderzoekt eerst of de fout is gemaakt door de Belastingdienst of door de belastingschuldige.

B/CAP begint het onderzoek na een melding van de belastingschuldige/rechthebbende op de teruggaaf of degene die de teruggaaf onterecht heeft ontvangen/niet-rechthebbende. Deze melding moet schriftelijk gebeuren. B/CAP begint geen onderzoek naar aanleiding van telefonische meldingen.

Doorgaans zullen bij een TOR-post 2 kantoren betrokken zijn. Namelijk:
- het kantoor waaronder de rechthebbende valt

- het kantoor waaronder de niet-rechthebbende valt

Voor elke TOR-post moet er een dossiernummer in DACAS worden opgenomen.

Het kan zijn dat B/CAP na onderzoek tot de conclusie komt dat hij de rechthebbende schadeloos moet stellen en dat hij de niet-verschuldigde betaling moet terugvorderen van de niet-rechthebbende. Dit kan alleen via een civiele procedure.

13.1 Bij TOR-post betrokken kantoren

Doorgaans zullen bij een TOR-post 2 kantoren betrokken zijn: het kantoor waaronder de rechthebbende valt en het kantoor waaronder de niet-rechthebbende valt. Het initiatief voor het herstellen van een TOR-post ligt bij B/CAP.

Vaak wordt een TOR-post ontdekt door een melding van de rechthebbende of de niet-rechthebbende. Deze melding moet schriftelijk gebeuren. Als de ontvanger een telefonische reactie krijgt, zal hij vragen om de melding op schrift te stellen. Anders kan hij geen actie ondernemen om de TOR-post te herstellen.

De ontvanger stuurt een ontvangstbevestiging van de schriftelijke melding. Omdat de behandeling moet plaatsvinden bij B/CAP, geeft hij in de ontvangstbevestiging aan dat hij de melding heeft doorgezonden.

13.2 Ontstaan onjuiste uitbetaling

Bij een TOR-post zijn er 2 mogelijkheden. Er kan sprake zijn van:
- een vermeende onjuiste uitbetaling
- een vermeende onjuiste afboeking

Een onjuiste uitbetaling kan ontstaan in de volgende gevallen:
- De uitbetaling is gedaan op een rekeningnummer dat is ontleend aan het bestand BRG. Het gaat om een gezamenlijke rekening, maar de persoonlijke omstandigheden van de belastingschuldige zijn gewijzigd na de opname van het rekeningnummer in BRG. Hij kan bijvoorbeeld inmiddels gescheiden zijn, maar hebben verzuimd dit aan de Belastingdienst of aan de bank door te geven.
- Belastingschuldige heeft bij het invullen van zijn rekeningnummer een schrijffout gemaakt.
- Bij het verwerken van het rekeningnummer is een toetsfout gemaakt door een belastingkantoor (via IBS) of door het B/CAP.
- In een uitzonderlijke situatie kan ook een verkeerd aanslagnummer zijn gekoppeld aan een uitbetaling. Als het aanslagnummer bij toeval voldoet aan de 11-modulescontrole (dit is een hulpprogramma dat de juistheid van het fiscale nummer controleert), wordt de uitbetaling gewoon verwerkt. Dit kan betekenen dat een bedrag aan een verkeerde persoon wordt uitbetaald.

Een belangrijke oorzaak is dat de banken geen naam/nummer-controle uitvoeren bij uitbetalingen door de Belastingdienst.

De ontvanger onderzoekt op welk rekeningnummer de betaling heeft plaatsgevonden en op wiens naam het rekeningnummer stond op het

moment van de uitbetaling. Bij dit onderzoek kan hij onderscheid maken tussen de situaties waarin de melding afkomstig is van de niet-rechthebbende of van de rechthebbende.

Als de rechthebbende stelt dat hij het uit te betalen bedrag niet heeft ontvangen, kan er sprake zijn van de volgende situaties:
- B/CAP heeft het bedrag nog niet overgemaakt.
- B/CAP heeft het bedrag overgemaakt maar de overschrijving is geweigerd.
- B/CAP heeft het bedrag overgemaakt en de overschrijving is niet geweigerd.

Ook bij een afboeking onderzoekt de ontvanger eerst de oorzaak van de onjuiste afboeking.

Ook onderzoekt hij op welke wijze de betaling van belastingschuldige is verwerkt.

*13.2.1 **Melding door niet-rechthebbende***

Als de melding van een onjuiste uitbetaling afkomstig is van de niet-rechthebbende, is er per definitie sprake van een uitbetaling op een rekeningnummer van een ander dan degene die recht heeft op het bedrag.

*13.2.2 **Melding door rechthebbende***

De belastingschuldige/rechthebbende verwacht een bepaald bedrag van de Belastingdienst. Hij meldt aan de ontvanger dat hij dit bedrag niet heeft ontvangen. Dit hoeft niet altijd te betekenen dat er een fout is gemaakt. Het kan de belastingschuldige ontgaan zijn dat het bedrag al op zijn rekening is bijgeschreven. Of er kan sprake zijn van een derde die bevoegd was om de betaling te ontvangen.

De ontvanger stelt eerst vast of het bedrag al is overgemaakt en zo ja, op welk rekeningnummer. Hij doet dit aan de hand van DACAS.

Aan de hand van de volgende situaties kan hij nagaan op welke wijze hij de melding van de rechthebbende moet afdoen:
- B/CAP heeft het bedrag nog niet overgemaakt.
- B/CAP heeft het bedrag overgemaakt maar de overschrijving is geweigerd.
- B/CAP heeft het bedrag overgemaakt en de overschrijving is niet geweigerd.

*13.2.3 **Niet overgemaakt door B/CAP***

B/CAP kan er van uitgaan dat B/CAP het bedrag nog niet aan de belastingschuldige/rechthebbende is overgemaakt als uit DACAS blijkt dat:
- voor het betreffende aanslagnummer een formulier DB4, DB6 of DB8 is verzonden.
- het bedrag als buitengewone ontvangst is verantwoord.

In deze gevallen stuurt B/CAP een mededeling naar de rechthebbende. Daarin vermeldt hij dat de rechthebbende binnen enkele weken de terugbetaling kan verwachten.

13.2.4 ***Overschrijving is geweigerd***

Het kan gebeuren dat financiële instellingen een overschrijving hebben geweigerd. In dat geval is in DACAS de tekst 'OVS GEWEIGERD' opgenomen.

B/CAP stuurt een mededeling naar de rechthebbende. Daarin vermeldt hij dat de rechthebbende binnen enkele weken de terugbetaling kan verwachten.

13.2.5 ***Overschrijving is niet geweigerd***

Als de tekst 'OVS GEWEIGERD' niet in DACAS voorkomt, is de overschrijving niet geweigerd. B/CAP moet nu uitzoeken wie de houder is van het rekeningnummer waarop de uitbetaling heeft plaatsgevonden.

De volgende situaties zijn mogelijk:

- Het rekeningnummer stond op het moment van de uitbetaling op naam van belastingschuldige. Als de belastingschuldige stelt dat hij het bedrag niet heeft ontvangen, is hem kennelijk de betreffende dagafrekening ontgaan. B/CAP licht de rechthebbende schriftelijk in over het moment waarop het bedrag op de rekening is bijgeschreven. Hij kan daarbij de gegevens uit DACAS/GAS als richtlijn gebruiken. De belastingschuldige kan daartegen inbrengen dat de uitbetaling is gedaan op een rechtsgeldig uitgesloten rekeningnummer.
- Het rekeningnummer stond op het moment van de uitbetaling niet op naam van de belastingschuldige.

13.2.6 ***Ontstaan onjuiste afboeking***

Een onjuiste afboeking kan ontstaan in de volgende gevallen:

- Bij de verwerking van het betalingskenmerk is een leesfout gemaakt en het foutief gelezen nummer voldoet aan de gestelde eisen (11-modulescontrole).
- De belastingschuldige heeft bij het invullen van zijn betalingskenmerk een schrijffout gemaakt en het foutieve betalingskenmerk voldoet aan de gestelde eisen (11-modulescontrole).

13.2.7 ***Onderzoek afboeking***

Bij een onjuiste afboeking is de betaling door de belastingschuldige niet geboekt op de bestemming die de belastingschuldige bedoelde. B/CAP heeft dan aanvullende gegevens nodig.

Deze aanvullende gegevens kan hij soms aan DACAS ontlenen. Het is namelijk mogelijk dat de betaling wel op het juiste burgerservicenummer/sofinummer is verwerkt, maar op een andere belastingschuld.

Als uit DACAS niet blijkt op welke bestemming de betaling is verwerkt, heeft B/CAP nadere informatie nodig van de belastingschuldige of de FIOD.

Eerst vraagt B/CAP de belastingschuldige om een kopie van het dagafschrift waarop de bewuste betaling is vermeld.

De volgende situaties kunnen zich voordoen:

- De betaling is afgeboekt op een andere belastingschuld van belastingschuldige dan hij meent.
- De betaling is afgeboekt op een belastingschuld van een ander.
- De betaling is afgeboekt op een niet bestaande belastingschuld van een ander.

13.3 Verwijtbaarheid foutieve uitbetaling

Uitbetaling van belastingteruggaven vindt primair plaats door bijschrijving op een rekening die door de belastingschuldige is aangewezen.

Als de uitbetaling is gedaan op een rekeningnummer van een ander persoon, moet B/CAP eerst onderzoeken of deze persoon bevoegd was om de betaling te ontvangen.

Als de derde niet bevoegd was om de betaling te ontvangen of de rechthebbende stelt dat het rekeningnummer waarop is uitbetaald rechtsgeldig is uitgesloten, moet B/CAP onderzoeken aan wie het te wijten is dat de uitbetaling onjuist heeft plaatsgevonden.

Hiervoor heeft hij de gegevens van BRG nodig. Daaruit kan het volgende blijken:
- De rubriek briefnummer in BRG heeft een waarde ‘9999999’.
- De rubriek briefnummer in het bestand BRG heeft een andere waarde dan '9999999'.
- Het rekeningnummer is niet ontleend aan BRG.

Bij onderzoek van deze gegevens kan B/CAP vaststellen of de uitbetalingsfout is te wijten aan de rechthebbende of aan de Belastingdienst.

13.3.1 Aanwijzen rekening voor uitbetaling

Een uitbetaling aan een derde kan terecht zijn in de volgende situaties:
- De derde is curator, bewindvoerder of wettelijk vertegenwoordiger.
- De teruggaaf is aan de derde verpand of gecedeerd.

In deze gevallen stuurt B/CAP een mededeling naar de rechthebbende. Daarin vermeldt hij dat de uitbetaling aan de derde terecht was en dat hij dus bevrijdend heeft betaald.

Als er geen sprake is van een bevoegde derde, moet B/CAP een onderzoek instellen naar de uitbetalingsfout. Maar eerst moet B/CAP ervoor zorgen dat het onjuiste nummer in de toekomst niet meer gebruikt kan worden. Het nummer moet uit BRG worden verwijderd. B/CAP onderneemt hiervoor de volgende stappen:
- Hij maakt een print van de 'te verwijderen situatie'. Deze stukken bewaart hij bij de correspondentie.
- Hij laat het rekeningnummer verwijderen uit BRG.

13.3.2 Onderzoek ontvangstbevoegdheid derde

Een uitbetaling aan een derde kan terecht zijn in de volgende situaties:
- De derde is curator, bewindvoerder of wettelijk vertegenwoordiger.
- De teruggaaf is aan de derde verpand of gecedeerd.

In deze gevallen stuurt de ontvanger een mededeling naar de rechthebbende. Daarin vermeldt hij dat de uitbetaling aan de derde terecht was en dat hij dus bevrijdend heeft betaald.

Als er geen sprake is van een bevoegde derde, moet de ontvanger een onderzoek instellen naar de uitbetalingsfout. Maar eerst moet de ontvanger ervoor zorgen dat het onjuiste nummer in de toekomst niet meer gebruikt kan worden. Het nummer moet uit BRG worden verwijderd. De ontvanger onderneemt hiervoor de volgende stappen:
- Hij maakt een print van de 'te verwijderen situatie'. Deze stukken bewaart hij bij de correspondentie.
- Hij laat het rekeningnummer verwijderen uit BRG. Hij neemt hiervoor telefonisch contact op met B/CAP (telefoonnummer 055-5286200, optie 1). Hierbij moet hij de volgende gegevens verstrekken:
- het rekeningnummer
- het burgerservicenummer/sofinummer
- het middel waarvoor het rekeningnummer is gebruikt.

*13.3.3 **Briefnummer BRG heeft waarde 9999999***

De code '9999999' in de rubriek briefnummer in BRG betekent dat het rekeningnummer in BRG is opgenomen via een mutatie in IBS.

B/CAP kan nu via het aangiftebiljet IB of VB nagaan welk rekeningnummer de belastingschuldige heeft opgegeven en door wie de fout is gemaakt. Dan blijkt of de uitbetalingsfout is te wijten aan de rechthebbende of aan de Belastingdienst.

*13.3.4 **Briefnummer BRG heeft andere waarde dan 9999999***

Als BRG in de rubriek briefnummer iets anders vermeldt dan '9999999', is het rekeningnummer **niet** via een mutatie in IBS opgenomen in BRG.

In deze gevallen moet B/CAP achterhalen hoe het (onjuiste) rekeningnummer in BRG is terechtgekomen. Dit kan worden beoordeeld aan de hand van het document dat de aanleiding is geweest om het bedrag op het onjuiste rekeningnummer over te maken.

Heeft de Belastingdienst een toets- of overnamefout gemaakt, of heeft de rechthebbende het rekeningnummer onjuist ingevuld? Zo stelt hij vast of de uitbetalingsfout is te wijten aan de rechthebbende of aan de Belastingdienst.

*13.3.5 **Rekeningnummer niet ontleend aan BRG***

Als er geen rekeningnummer in BRG voorkomt, gaat B/CAP aan de hand van het document dat de aanleiding is geweest om het bedrag op het foutieve rekeningnummer over te maken na waar de fout zit.

Heeft de Belastingdienst een toets- of overnamefout gemaakt, of heeft de rechthebbende het rekeningnummer onjuist ingevuld? Zo stelt hij vast of de uitbetalingsfout is te wijten aan de rechthebbende of aan de Belastingdienst.

*13.3.6 **Uitbetalingsfout van rechthebbende***

Als blijkt dat de oorzaak van de fout bij de rechthebbende zelf ligt, gaat B/CAP niet tot hernieuwde uitbetaling over.

B/CAP licht de rechthebbende in over zijn bevindingen. B/CAP geeft daarbij aan waarom hij van mening is dat er sprake is van een juiste uitbetaling. Hij vermeldt ook dat hij uit coulanceoverwegingen de niet-rechthebbende gaat vragen om het niet voor hem bestemde bedrag terug te betalen.

In eerste instantie bemiddelt B/CAP tussen de rechthebbende en de niet-rechthebbende. Hij maakt de NAW-gegevens van de niet-rechthebbende nog niet kenbaar aan de rechthebbende.

Wanneer B/CAP de niet-rechthebbende heeft aangeschreven, kunnen zich de volgende situaties voordoen:

- De niet-rechthebbende betaalt het bedrag terug. B/CAP meldt dit direct aan de rechthebbende. Het terugbetaalde bedrag maakt B/CAP binnen twee weken over naar de rechthebbende.
- De niet-rechthebbende betaalt het bedrag niet terug of verzoekt om een betalingsregeling. In dit geval staakt B/CAP zijn bemiddeling. De rechthebbende moet nu rechtstreeks contact opnemen met de niet-rechthebbende. B/CAP stuurt hierover een mededeling naar de rechthebbende. Daarin verstrekt hij tegelijk de NAW-gegevens van de niet-rechthebbende. B/CAP stuurt ook een mededeling naar de niet-rechthebbende dat hij de bemiddeling staakt en dat hij de NAW-gegevens heeft doorgegeven aan de rechthebbende.

Als de rechthebbende al in een eerder stadium de NAW-gegevens van de niet-rechthebbende wil ontvangen, mag B/CAP die gegevens verstrekken. Dit betekent dat het contact voortaan rechtstreeks verloopt tussen de rechthebbende en de niet-rechthebbende. B/CAP deelt de rechthebbende dan mee dat hij geen poging meer onderneemt om het bedrag bij de niet-rechthebbende terug te vragen. B/CAP deelt aan de niet-rechthebbende mee dat hij zijn NAW-gegevens aan de rechthebbende heeft verstrekt.

*13.3.7 **Uitbetalingsfout van de Belastingdienst***

Als de Belastingdienst een uit te betalen bedrag heeft overgemaakt op een rekeningnummer van een ander dat niet door de belastingschuldige is aangewezen, is de uitbetalingsfout te wijten aan de Belastingdienst.

B/CAP informeert de belastingschuldige hierover. Binnen twee weken maakt hij het bedrag over waarop de rechthebbende recht heeft. Dit is dus niet afhankelijk van de vraag of de niet-rechthebbende iets zal terugbetalen.

Het onterecht uitbetaalde bedrag moet B/CAP bij de niet-rechthebbende terugvorderen.

13.4 Uitbetaling op rechtsgeldig uitgesloten rekeningnummer

Als de belastingschuldige B/CAP heeft laten weten dat de Belastingdienst een bedrag heeft uitbetaald op een rekeningnummer dat rechtsgeldig is uitgesloten, moet B/CAP hier onderzoek naar doen.

Om te kunnen bepalen aan wie de uitbetalingsfout is te wijten, heeft B/CAP de gegevens van BRG nodig.

Er zijn 2 situaties mogelijk:
- Uitbetaling heeft plaatsgevonden op een door belastingschuldige daartoe aangewezen rekeningnummer. B/CAP stelt de belastingschuldige hiervan op de hoogte. Verdere actie is niet nodig.
- Uitbetaling heeft plaatsgevonden op een rechtsgeldig uitgesloten rekeningnummer. Dit nummer is wel van de belastingschuldige.

Als het bedrag is uitbetaald op een rechtsgeldig uitgesloten rekening, moet B/CAP in beginsel opnieuw uitbetalen. B/CAP verbindt daaraan de voorwaarde dat het eerder betaalde bedrag eerst wordt terugbetaald. B/CAP informeert belastingschuldige hierover en vraagt hem het foutief uitbetaalde bedrag terug te betalen.

Daarna kunnen zich de volgende situaties voordoen:
- Belastingschuldige betaalt het bedrag terug.
- Belastingschuldige betaalt het bedrag niet terug.

*13.4.1 **Belastingschuldige betaalt bedrag terug***

De ontvanger heeft een bedrag uitbetaald op een rechtsgeldig uitgesloten rekeningnummer en de belastingschuldige heeft het bedrag terugbetaald. In dat geval moet de ontvanger het ontvangen bedrag opnieuw uitbetalen op het daartoe aangewezen rekeningnummer.

*13.4.2 **Belastingschuldige betaalt bedrag niet terug***

B/CAP heeft een bedrag uitbetaald op een rechtsgeldig uitgesloten rekeningnummer en de belastingschuldige heeft het bedrag niet terugbetaald. In dit geval neemt B/CAP de stelling in dat de belastingschuldige over het uitbetaalde bedrag heeft kunnen beschikken.

B/CAP stelt de belastingschuldige nu in de gelegenheid om aan te tonen dat hij schade heeft geleden. De mogelijke schade kan gelegen zijn in het feit dat de belastingschuldige niet over (een deel) van het eerder uitbetaalde bedrag heeft kunnen beschikken. Bijvoorbeeld omdat de rekening op het moment van de bijschrijving een debetstand kent en ook de (eventuele) kredietfaciliteit van de rekening de restitutie niet toelaat.Een debetstand is op zichzelf geen aanleiding om direct tot hernieuwde uitbetaling over te gaan; de bank moet de rekening daadwerkelijk hebben geblokkeerd voor uitgaand geldverkeer.

Daarna kunnen zich de volgende situaties voordoen:
- De belastingschuldige reageert niet of hij toont zijn schade niet aan. In dit geval deelt B/CAP hem mee dat hij de wederzijdse vorderingen met elkaar zal verrekenen.
- De belastingschuldige toont zijn schade aan. In dit geval gaat B/CAP over tot uitbetaling van de geleden schade. Hij informeert de belastingschuldige hierover. Vervolgens vordert B/CAP het teveel betaalde bedrag van de belastingschuldige terug op grond van ongerechtvaardigde verrijking. Dit kan alleen als is voldaan aan de (wettelijke) voorwaarden daarvoor.

13.5 Betaling belastingschuldige afgeboekt op belastingschuld van hemzelf

Als een betaling op een ander middel van dezelfde belastingschuldige is verwerkt, licht B/CAP deze schriftelijk in. B/CAP wijst de

belastingschuldige erop dat hij alsnog het verschuldigde bedrag zal moeten voldoen.

13.6 Betaling belastingschuldige afgeboekt op bestaande belastingschuld van een ander

Als een betaling onterecht op een bestaande belastingaanslag van een ander is afgeboekt, zorgt B/CAP voor herstel. Het maakt hierbij niet uit aan wie de fout te wijten is.

B/CAP, afdeling Bestanden deelt de belastingschuldige mee dat de fout inmiddels is hersteld.

Na het opmaken van de herstelopdracht informeert B/CAP de niet-rechthebbende.

De onjuiste afboeking kan ook leiden tot het uitbetalen van een eventueel restbedrag aan de niet-rechthebbende.

*13.6.1 **Informeren niet-rechthebbende***

Als B/CAP een foutieve afboeking herstelt, informeert hij de niet-rechthebbende hierover.

Het 'terugboeken' van een belastingaanslag motiveert B/CAP door melding te maken van een administratieve fout. Daarbij kan hij een beroep doen op de wilsvertrouwensleer van artikel 3:33 en 3:35 van het Burgerlijk Wetboek. De niet-rechthebbende kan daarom geen gerechtvaardigd beroep doen op artikel 3:35 van het Burgerlijk Wetboek.

Dit betekent dat er geen rechtshandeling (de vermindering van de belastingaanslag) tot stand is gekomen. De belastingaanslag blijft dus voor het oorspronkelijke bedrag invorderbaar. De niet-rechthebbende kan ook geen beroep doen op artikel 6:30, lid 1 van het Burgerlijk Wetboek, omdat de derde niet bewust de schuld van de ander betaalde.

B/CAP, afdeling Bestanden voert de herstelopdracht uit en het bedrag van een belastingaanslag wordt teruggenomen. Vervolgens informeert B/CAP de niet-rechthebbende.

13.7 Betaling belastingschuldige afgeboekt op niet bestaande belastingschuld ander

Als een betaling onterecht op een niet-bestaande belastingaanslag van een ander is geboekt, verwerkt B/CAP het bedrag als een niet-verwerkbare betaling.

Het bedrag wordt dan door B/CAP verrekend met een andere belastingaanslag van de niet-rechthebbende.

Als er geen andere belastingaanslag is, betaalt B/CAP het bedrag uit op het rekeningnummer van de niet-rechthebbende. In dit geval moet B/CAP 3 acties ondernemen:

- De rechthebbende informeren dat zijn betaling onjuist is verwerkt en dat alsnog voor een juiste verwerking wordt gezorgd.
- De openstaande belastingschuld van de rechthebbende voor zover nodig aanzuiveren door middel van een voorschot.

- Het onterecht uitbetaalde bedrag bij de niet-rechthebbende terugvorderen.

13.8 Terugvorderen bij niet-rechthebbende

B/CAP moet overgaan tot terugvordering bij de niet-rechthebbende in de volgende situaties:
- Hij heeft een hernieuwde uitbetaling moeten doen aan belastingschuldige.
- Hij heeft de belastingschuld van de belastingschuldige moeten aanzuiveren omdat een derde ten onrechte het bedrag heeft ontvangen.

B/CAP moet het bedrag bij de niet-rechthebbende terugvorderen als onverschuldigde betaling.

B/CAP stuurt een brief met de volgende inhoud:
- De Belastingdienst heeft onterecht een bedrag uitbetaald. Hierbij verwijst B/CAP naar artikel 6:203 van het Burgerlijk Wetboek.
- De niet-rechthebbende is verplicht dit bedrag terug te betalen.
- Hij moet het bedrag binnen twee weken na dagtekening overmaken op het rekeningnummer van B/CAP.
- Als de niet-rechthebbende het bedrag niet binnen twee weken terugbetaalt, is hij in verzuim (Burgerlijk Wetboek, artikel 6:81 jo artikel 6:83). Hij is dan de wettelijke rente verschuldigd over het bedrag voor zover dit niet is terugbetaald (Burgerlijk Wetboek, artikel 6:74 jo artikel 6:119). Zonodig zal de niet-rechthebbende in rechte worden aangesproken.

De volgende situaties kunnen zich voordoen:
- De niet-rechthebbende reageert niet op de brief.
- De niet-rechthebbende geeft aan dat hij het niet eens is met B/CAP.
- De niet-rechthebbende geeft aan dat hij niet wil betalen.
- De niet-rechthebbende geeft aan dat hij het bedrag in termijnen wil terugbetalen.

Het dossier wordt bij deze situaties door B/CAP overgedragen aan de Belastingdienst/Semi Massale Processen/ kantoor Leeuwarden/team Tor.

Als de pogingen van de ontvanger van de Belastingdienst/Semi Massale Processen/kantoor Leeuwarden/team Tor om het onterecht uitbetaalde bedrag terug te vorderen niet slagen, kan hij kiezen voor het voeren van een civiele procedure. Als hij hiervoor niet kiest, zal hij het bedrag administratief moeten verantwoorden. Het bedrag dat is gebruikt om de belastingschuldige hernieuwd uit te betalen of om diens belastingschuld aan te zuiveren, moet dan worden geboekt als verloren gegaan rijksgeld. De ontvanger beslist om het bedrag af te boeken.

13.8.1 Niet-rechthebbende reageert niet

De niet-rechthebbende heeft niet gereageerd op de brief waarin B/CAP hem heeft verzocht het onterecht betaalde bedrag terug te betalen. De ontvanger van de Belastingdienst/Semi Massale Processen/kantoor Leeuwarde/team Tor zendt de niet-rechthebbende een ingebrekestelling met een termijn van veertien dagen om alsnog te betalen. In de brief geeft hij aan dat de wettelijke rente (en niet de invorderingsrente)

inmiddels is gaan lopen. De ontvanger geeft hierbij aan vanaf welke datum de rente is gaan lopen.

De volgende situaties kunnen zich voordoen:
- De niet-rechthebbende reageert weer niet. De ontvanger zal dan moeten afwegen of hij tot een civiele procedure overgaat.
- De niet-rechthebbende geeft aan dat hij het niet eens is met de ontvanger of dat hij niet wil betalen. De ontvangerzal dan moeten afwegen of hij tot een civiele procedure overgaat.
- De niet-rechthebbende geeft aan dat hij het bedrag in termijnen wil terugbetalen.

*13.8.2 **Civiele procedure tegen niet-rechthebbende***

Als een niet-rechthebbende het onterecht uitbetaalde bedrag niet terugbetaalt kan de ontvanger van de Belastingdienst/Semi Massale Processen/kantoor Leeuwarden/team Tor een civiele procedure bij de rechtbank opstarten.

De ontvanger kan een civiele procedure beginnen tegen de niet-rechthebbende als deze:
- aangeeft dat hij het niet met de ontvanger eens is
- niet wil betalen
- niet reageert op de herinnering van de ontvanger

De ontvanger moet afwegen of een civiele procedure de moeite waard is. Bij deze afweging spelen onder meer het financiële belang en de verhaalbaarheid een rol. Zonodig neemt de ontvanger contact op met het bevoegde kantoor waaronder de niet-rechthebbende ressorteert.
De ontvanger van de Belastingdienst/Semi Massale Processen/kantoor Leeuwarden/team Tor bezit een doorlopende machtiging van het ministerie om een op te starten civiele procedure direct op te sturen naar de rijksadvocaat.

*13.8.3 **Niet-rechthebbende wil in termijnen betalen***

Het kan zijn dat de niet-rechthebbende wel wil betalen, maar niet meteen of niet in 1 keer. Hij kan dan een voorstel doen om het bedrag in termijnen of later te betalen.

De ontvanger beoordeelt dit voorstel aan de hand van het geldende uitstelbeleid.

14 Vervolgingskosten

Vervolgingskosten zijn alle kosten die volgens de Kostenwet invordering rijksbelastingen worden gerekend bij de dwanginvordering. Een voorwaarde voor het rekenen van de vervolgingskosten is dat de belastingschuldige in verzuim moet zijn (VN 1999/20.21) om het verschuldigde bedrag tijdig te betalen. Ook bij een aansprakelijkgestelde kunnen vervolgingskosten worden gerekend.

Er zijn allerlei soorten vervolgingskosten. De kosten die in rekening worden gebracht voor een aanmaning of de betekening van een dwangbevel zijn afhankelijk van het te betalen bedrag. Er is een maximum voor de hoogte van de betekeningskosten van een dwangbevel.

Naast de vervolgingskosten kan de ontvanger of de deurwaarder ook executie- en overige kosten rekenen. Soms zijn er voor het uitbrengen van exploten geen vervolgingskosten verschuldigd. Ook kunnen er redenen zijn waardoor kosten niet verschuldigd zijn, of in rekening gebrachte kosten moeten worden verminderd. De ontvanger kan de vervolgingskosten verminderen bij niet-verwijtbaarheid. Dit moet blijken uit een ingediend bezwaarschrift.

Bij versnelde invordering worden de gebruikelijke kosten in rekening gebracht. De belastingschuldige moet dan wel vooraf geïnformeerd worden over de belastingschuld en de gelegenheid hebben gehad deze te betalen.

Vervolgingskosten worden niet kwijtgescholden.

Omdat de vervolgingskosten onlosmakelijk (direct) zijn verbonden met de belastingaanslag, kunnen deze niet meer worden ingevorderd na verjaring van de aanslag.

Aansprakelijkgestelden kunnen ook te maken krijgen met kosten in verband met invorderingsmaatregelen.

Tegen het in rekening brengen van bepaalde vervolgingskosten kan de belastingschuldige bezwaar en administratief beroep instellen. Het indienen van een bezwaar- of beroepschrift tegen vervolgingskosten schort niet de aanvang of voortzetting van de tenuitvoerlegging van de vervolging op.

Tegen vervolgingskosten die ontstaan door de gerechtelijke tenuitvoerlegging van een dwangbevel kan de belastingschuldige geen bezwaarschrift indienen.

14.1 Soorten vervolgingskosten

Er zijn diverse soorten vervolgingskosten. Het gaat in dit verband om:

- de kosten van een aanmaning
- de kosten van betekening van een dwangbevel
- executie- en overige kosten

- de kosten die verbonden zijn aan de werkzaamheden die de belastingdeurwaarder verricht voor de invordering op civiele wijze.

14.2 Aanmaningskosten

De kosten van een aanmaning zijn afhankelijk van de gevorderde som (Kostenwet, artikel 2). De gevorderde som is het belastingbedrag waarvoor de aanmaning is verzonden. De eventuele (pro memorie opgenomen) rente heeft geen invloed op de aanmaningskosten.
De berekening van de aanmaningskosten is opgenomen in het hoofdstuk Tabellen, normen, rentepercentages, kosten en marginale percentages.

14.3 Betekeningskosten dwangbevel

De kosten van betekening van een dwangbevel zijn afhankelijk van het te betalen bedrag (Kostenwet, artikel 3). Het te betalen bedrag is het belastingbedrag dat in het dwangbevel is vermeld in de kolom 'Bedrag dat thans invorderbaar is'. De vervolgingskosten en eventuele (pro memorie opgenomen) rente worden niet meegenomen bij het berekenen van de kosten.

De berekening van de dwangbevelkosten is opgenomen in het onderdeel Tabellen, normen, rentepercentages, kosten en marginale percentages.

De ontvanger of de belastingdeurwaarder vermeldt op het dwangbevel het bedrag van de betekeningskosten

14.4 Maximale betekeningskosten dwangbevel

Soms betekent de belastingdeurwaarder op dezelfde dag aan één belastingschuldige meerdere ten name van die belastingschuldige gestelde dwangbevelen. Als hierbij de betekeningskosten in totaal meer zijn dan het maximumbedrag zoals vastgesteld in de Tabel vervolgingskosten rekent hij niet meer dan dat maximumbedrag.

14.5 Executiekosten

Naast de kosten van vervolging voor een aanmaning en een dwangbevel kan de ontvanger/deurwaarder nog andere kosten in rekening brengen . Hieronder vallen:
- executiekosten
- overige kosten

14.5.1 ***Executiekosten belastingschuldige***

Voorbeelden van executiekosten zijn:
- het doen van een aanzegging door de deurwaarder anders dan een dwangbevel, zoals bijvoorbeeld een hernieuwd bevel tot betalen
- afgifte van een kwitantie om lijfsdwang of beslaglegging (geen derdenbeslag) op roerende zaken te voorkomen
- het opmaken van een proces-verbaal van beslag. Als er inventarisatie van de zaken bij het leggen van het beslag plaatsvindt blijven de totale kosten gelijk. Als inventarisatie later gebeurt, moet dit (na de beslaglegging) op de te maken proces-verbaal van nadere omschrijving, binnen 3 dagen na beslaglegging aan geëxecuteerde worden betekend. In dat geval worden dan, op grond van artikel 4, lid 2 van de Kostenwet extra kosten gerekend. Daarnaast nog extra voor ieder uur of gedeelte daarvan dat een beslaglegging op roerende zaken (geen registergoederen) langer duurt dan 4 uur

- het opmaken van een proces-verbaal van verkoop en voor ieder uur of gedeelte daarvan dat een verkoop van roerende zaken (niet zijnde registergoederen) langer duurt dan 4 uur
- de aankondiging van de verkoop door het zogenoemde aanplakken en een eventuele publicatie in een dagblad
- kosten van getuigenloon.

14.5.2 ***Executiekosten derden***

Soms brengt een derde aan de Belastingdienst kosten in rekening van werkzaamheden voor de ontvanger of belastingdeurwaarder (Kostenwet, artikel 6). Alleen als deze kosten rechtstreeks gemaakt zijn voor de tenuitvoerlegging van een dwangbevel, kan de ontvanger deze kosten bij de belastingschuldige in rekening brengen.

Voorbeelden van deze kosten zijn:
- vergoedingen die zijn verschuldigd aan een aangestelde bewaarder en de door hem ingeschakelde derden
- kosten gemaakt voor het openen van deuren en huisraad
- kosten voor het verrichten van werkzaamheden voor de verkoop op de plaats van de in beslag genomen zaken
- kosten van het laten overbrengen van in beslag genomen zaken als de verkoop ergens anders is (geldt alleen als dit gebeurt op verzoek van de belastingschuldige, of als hij daar belang bij heeft.)

Eventuele door de Belastingdienst voor de betekening en tenuitvoerlegging van het dwangbevel gemaakte reiskosten hoeft de belastingschuldige niet te betalen. Dit geldt ook voor porti- en telefoonkosten.

14.6 Niet in rekening brengen vervolgingskosten

In een aantal gevallen worden voor het uitbrengen van exploten geen vervolgingskosten in rekening gebracht, zoals bij:
- herhaalde betekening van een dwangbevel
- (herhaalde) betekening van een dwangbevel, alleen gedaan ter stuiting van de verjaring
- betekening van een vordering
- betekening aan een wettelijk minderjarige of onder curatele gestelde belastingschuldige waarbij geldt dat de 1e betekening wel, maar de 2e betekening (aan de wettelijk vertegenwoordiger) niet (nogmaals) in rekening wordt gebracht
- betekening van een beslissing van de directeur op een beroepschrift tegen het in beslag nemen van roerende zaken (eventueel gaat dit samen met gehele of gedeeltelijke opheffing van het beslag) aan:
- de derde die het beroepschrift heeft ingediend
- de beslagene
- eventueel de bewaarder
- betekening van een proces-verbaal van overgang van de bewaring van beslagen roerende zaken, anders dan op verzoek of door toedoen van de belastingschuldige.

14.7 Niet verschuldigde/te verminderen kosten

Soms zijn kosten niet verschuldigd of moeten de in rekening gebrachte kosten verminderd worden. De ontvanger neemt de beslissing om de kosten te verminderen tot het juiste bedrag, of de kosten terug te betalen ambtshalve of na een daartoe ingediend verzoekschrift.

Naast de gevallen waarbij in de kostenberekening rekenfouten zijn gemaakt of een onjuist tarief is gebruikt, zijn in de volgende gevallen geen kosten verschuldigd:

- Het verschuldigde bedrag is op de rekening van de Belastingdienst bijgeschreven op of voor de dag waarop de kosten verschuldigd zijn geworden.
- Na het in rekening brengen van de kosten is de belastingschuld verminderd, anders dan door betaling, kwijtschelding, of verrekening. Dit gebeurt bijvoorbeeld bij vermindering van belastingaanslagen, maar ook bij afboeking van negatieve, definitieve aanslagen op voorlopige aanslagen van hetzelfde jaar.
- Er is, achteraf gezien, al vóór het in rekening brengen van de kosten om beleidsmatige redenen aanleiding geweest om de invordering uit te stellen, zoals bij:
    - een schriftelijk ingediend verzoek om uitstel
    - een ingediend en volledig ingevuld aanvraagformulier voor kwijtschelding
    - een ingediend verzoekschrift bij Z.M. de Koning, de Nationale ombudsman, de Commissie voor de Verzoekschriften en de Burgerinitiatieven uit de Tweede Kamer der Staten-Generaal, de Commissie voor de Verzoekschriften uit de Eerste Kamer der Staten-Generaal, het ministerie of de directeur

Soms moet de invordering wel voortgezet worden. Dan komen de hieraan verbonden kosten niet voor tegemoetkoming in aanmerking. Bepalend is het tijdstip van ontvangst van de genoemde stukken door het kantoor, de directeur of het ministerie. De kosten worden altijd in rekening gebracht als er sprake is van trainering (vertragen, tegenhouden) van de invordering.

Na het in rekening brengen van de kosten van de belastingaanslag of terugvorderingsbeschikking is een nieuwe dagtekening verstrekt.

Als na het afleggen van de buitengerechtelijke verklaring blijkt dat de derde geen geld of zaken onder zich heeft, blijkt het beslag nooit te hebben bestaan.

Soms zijn zaken (die in een onroerende zaak aanwezig zijn) in verband met twijfel over de aard van de zaken, zowel in beslag op roerende als in een beslag op onroerende zaken opgenomen. Als daarna duidelijk is hoe die zaken moeten worden uitgewonnen, zijn de kosten van het niet voortgezette beslag niet verschuldigd.

Dit geldt ook voor zaken (die op een schip van belastingschuldige aanwezig zijn) in verband met twijfel over de aard van de zaken (bestanddeel of zelfstandige roerende zaken) zowel in een beslag op een schip als in een beslag op roerende zaken zijn opgenomen.

14.8 Vermindering vervolgingskosten bij niet-verwijtbaarheid

In een aantal situaties kan de belastingschuldige niet worden verweten dat hij zijn belastingschuld niet op tijd betaald heeft. De invordering van de kosten is dan - gezien de omstandigheden van het specifieke geval - onredelijk en niet rechtvaardig. De ontvanger beoordeelt dergelijke situaties per geval.

Redenen van niet-verwijtbaarheid kunnen zijn:
- De belastingschuldige is verhuisd waardoor deze niet op de hoogte was van de belastingaanslag. Hij heeft wel datgene gedaan dat redelijkerwijs van hem mag worden verwacht om de Belastingdienst in kennis te stellen van zijn nieuwe adres.
- De belastingschuldige of degene die zijn belastingzaken behandelt, heeft een ongeval gehad, is ernstig ziek (geweest) of is overleden. De belastingschuldige kan daarom niet in staat worden geacht zijn verplichtingen te voldoen.
- De belastingschuldige moest plotseling vertrekken wegens dringende omstandigheden waar hij persoonlijk aanwezig moest zijn. Hij heeft geen kans gehad een regeling te treffen om de verplichtingen tegenover de Belastingdienst na te komen.

De ontvanger kan de kosten alleen verminderen als een bezwaarschrift is ingediend tegen de in rekening gebrachte kosten.

14.9 Vervolgingskosten bij versnelde invordering

Als de ontvanger versneld invordert op grond van artikel 10 en 15 van de Invorderingswet 1990, vermeldt de ontvanger direct de betekeningskosten op het dwangbevel. De ontvanger kan ook de belastingdeurwaarder verzoeken de betekeningskosten op het dwangbevel te plaatsen. Op het dwangbevel vermeldt de ontvanger of de belastingdeurwaarder dat de vervolgingskosten niet zijn verschuldigd als de belastingschuldige binnen 2 dagen na uitreiking van het aanslagbiljet de openstaande belastingschuld betaalt.

Soms is de belastingschuldige al bekend met de belastingschuld en heeft hij de kans gehad om deze te betalen als versnelde invorderingsmaatregelen worden getroffen. De belastingdeurwaarder moet dan de vervolgingskosten normaal in rekening brengen zonder de hiervoor genoemde vermelding. Er wordt vanuit gegaan dat de belastingschuldige op de hoogte is van in ieder geval zijn belastingschuld en de kans heeft gehad deze te betalen, als na het uitreiken van het aanslagbiljet 2 werkdagen zijn verstreken.

14.10 Geen kwijtschelding van vervolgingskosten

Kwijtschelding door vermeende (vermoedelijke) betalingsonmacht is niet mogelijk. Hierbij moet de ontvanger niet toezeggen dat deze kosten niet zullen worden ingevorderd. Kwijtschelding of het buiten invordering laten van vervolgingskosten kan alleen wanneer de hoofdsom wordt kwijtgescholden.

14.11 Verjaring vervolgingskosten

Vervolgingskosten zijn onlosmakelijk (direct) verbonden met een belastingaanslag. Als de belastingaanslag is verjaard, kan de ontvanger de vervolgingskosten op de belastingaanslag niet invorderen of verrekenen.

14.12 Aansprakelijkgestelden

Ook aansprakelijkgestelden kunnen te maken krijgen met kosten die ontstaan door invorderingsmaatregelen. De regels die gelden voor een belastingschuldige gelden ook voor een aansprakelijkgestelde.

14.13 Bezwaar en beroep

De belastingschuldige kan tegen de in rekening gebrachte vervolgingskosten een bezwaarschrift of een administratief beroepschrift indienen bij de ontvanger. Dit kan hij doen:

- Tegen de aanmaningskosten en tegen de kosten van een per post betekend dwangbevel (bezwaarschrift).
- Tegen de kosten van een dwangbevel dat de belastingdeurwaarder heeft betekend (administratief beroepschrift).

Tegen vervolgingskosten door een hernieuwd bevel tot betaling of betekening van een beslagexploot is geen bezwaarschrift of een administratief beroepschrift mogelijk. Dit volgt uit artikel 7 van de Kostenwet invordering rijksbelastingen omdat deze kosten voortkomen uit de gerechtelijke tenuitvoerlegging.

Op een bezwaarschrift tegen de in rekening gebrachte vervolgingskosten gelden de Algemene wet bestuursrecht en het daarop gebaseerde Besluit Fiscaal Bestuursrecht.

Tegen de beslissing van de ontvanger op het bezwaarschrift of op het administratief beroepschrift kan de belastingschuldige in beroep gaan bij de fiscale rechter. Aan de termijn van indiening en de inhoud van het bezwaarschrift of het administratief beroepschrift gelden voorwaarden. Dit geldt ook voor de behandeling ervan.

14.14 Geen schorsing of stuiting door bezwaar of beroep

Door het indienen van een bezwaar- of beroepschrift tegen vervolgingskosten wordt de aanvang of voortzetting van de tenuitvoerlegging van de vervolging (Algemene wet bestuursrecht, artikel 6:16) niet gestaakt. Als de belastingschuldige om uitstel van betaling verzoekt, geldt de Leidraad Invordering 2008, artikel 25.1en 25.2.

14.15 Verzet bij rechter

De belastingschuldige kan geen bezwaarschrift indienen tegen vervolgingskosten die ontstaan uit de gerechtelijke tenuitvoerlegging van een dwangbevel. De kosten die hieronder vallen zijn onder andere:

- de kosten van hernieuwd bevel tot betalen
- de kosten van beslaglegging

Over deze kosten kan de belastingschuldige alleen het oordeel van de burgerlijke rechter vragen. De belastingschuldige doet dit via een verzetsprocedure tegen de tenuitvoerlegging van het dwangbevel (Invorderingswet 1990, artikel 17).

15 Vervolgingskosten BDW

Het betekenen van een dwangbevel brengt kosten met zich mee. De ontvanger of de belastingdeurwaarder berekent de kosten en vermeldt het bedrag op het dwangbevel.

De belastingdeurwaarder kan meerdere soorten kosten in rekening brengen, zoals:
- de afgifte van een kwitantie voor betalingen
- andere exploten dan de betekening van een dwangbevel
- diverse processen-verbaal van beslag
- het proces-verbaal van openbare verkoop van roerende zaken

Kosten van derden zijn kosten die derden op verzoek van de belastingdeurwaarder maakten in het kader van de invordering.

In een aantal gevallen brengt de belastingdeurwaarder voor het uitbrengen van exploten geen kosten in rekening.

15.1 Betekeningskosten

De kosten van betekening van een dwangbevel zijn afhankelijk van de gevorderde som (Kostenwet, artikel 3). De gevorderde som is het belastingbedrag dat in het dwangbevel is vermeld in de kolom 'Bedrag dat thans invorderbaar is'. De vervolgingskosten en eventuele (pro memorie opgenomen) rente hebben geen invloed op de basis voor het berekenen van de kosten.

Als de belastingdeurwaarder op dezelfde dag aan 1 belastingschuldige meerdere ten name van die belastingschuldige gestelde dwangbevelen betekent en de betekeningskosten overschrijden het gemaximeerde bedrag, dan brengt hij niet meer dan dit bedrag in rekening. De kosten kunnen in 1 beschikking worden opgenomen.

De berekening van de dwangbevelkosten en het gemaximeerde bedrag is opgenomen in het hoofdstuk Tabellen, normen, rentepercentages, kosten en marginale percentages.

15.2 Executie- en overige kosten bepalen

Behalve de kosten van vervolging voor een dwangbevel kan de belastingdeurwaarder nog andere kosten in rekening brengen. Deze kosten kunnen bijvoorbeeld ontstaan door:
- het doen van een exploot anders dan betekening van een dwangbevel, zoals een exploot van beslag onder derden en een hernieuwd bevel tot betaling
- het opmaken van een proces-verbaal van beslag op onroerende zaken of op roerende zaken die geen registergoederen zijn
- het horen van getuigen
- de aankondiging van de verkoopdatum
- verkoop van een zaak en het opmaken van een proces-verbaal van verkoop

- op grond van een wettelijk voorschrift voor 'gezien' tekenen van een exploot of ander stuk, aanplakken van een exploot en het doen aankondigen van een gedaan exploot in een dagblad
- de kosten voor afgifte van een kwitantie als betaling wordt aangeboden ter voorkoming van lijfsdwang of beslag op roerende zaken die geen registergoederen zijn.

De specificatie van deze kosten is opgenomen in het hoofdstuk Tabellen, normen, rentepercentages, kosten en marginale percentages.

Met betrekking tot een beslag op roerende zaken is ten aanzien van de betekeningskosten het volgende van belang: ingevolge artikel 440 Rv wordt beslag op roerende zaken gelegd bij proces-verbaal van de belastingdeurwaarder. Op grond van de Kostenwet invordering rijksbelastingen zijn daarvoor kosten verschuldigd. Ingeval inventarisatie van de zaken bij het leggen van het beslag plaatsvindt blijven de kosten beperkt tot de kosten van de inventarisatie. Vindt inventarisatie later plaats, wordt het proces-verbaal van inventarisatie binnen 3 dagen na inventarisatie aan belastingschuldige betekend. In die situatie worden dan ook kosten voor de betekening van die inventarisatie gerekend.

Let op!
De hiervoor vermelde kostenbedragen kunnen afwijken van de actuele bedragen. Raadpleeg daarom altijd de Kostenwet voor de juiste bedragen.

Overige kosten kunnen ontstaan door het inschrijven bij het Kadaster van een beslag op:
- onroerende zaken
- ingeschreven schepen
- ingeschreven luchtvaartuigen

Deze kosten zijn afhankelijk van de vraag hoe het betreffende beslag wordt aangeboden. De specificatie ervan is opgenomen in het hoofdstuk Tabellen, normen, rentepercentages, kosten en marginale percentages. Ook kunnen overige kosten ontstaan door het opmaken van een advertentie voor:
- een executieverkoop
- de bekendmaking door de belastingdeurwaarder dat hij een exploot heeft betekend via de Officier van Justitie

Als de belastingdeurwaarder een betaling wordt aangeboden om beslag onder derden of beslag op roerende zaken te voorkomen, brengt hij voor het opmaken van een kwitantie geen kosten in rekening.

15.3 Kosten versnelde invordering

Als de ontvanger versneld invordert op grond van artikel 10 en 15 van de Invorderingswet 1990, vermeldt de ontvanger direct de betekeningskosten op het dwangbevel. De ontvanger kan ook de belastingdeurwaarder verzoeken de betekeningskosten op het dwangbevel te plaatsen. Op het dwangbevel vermeldt de ontvanger of de belastingdeurwaarder dat de vervolgingskosten niet zijn verschuldigd als de belastingschuldige binnen 2 dagen na uitreiking van het aanslagbiljet de openstaande belastingschuld betaalt. Dit geldt ook voor de beslagkosten.Het is ook mogelijk dat de belastingschuldige al in kennis is

gesteld van de belastingschuld en de gelegenheid heeft gehad om deze te voldoen als versnelde invorderingsmaatregelen worden getroffen. De belastingdeurwaarder moet dan de vervolgingskosten op het dwangbevel in rekening brengen zonder de hiervoor genoemde vermelding. De belastingschuldige wordt geacht in ieder geval kennis te hebben genomen van zijn belastingschuld en in de gelegenheid te zijn geweest deze te voldoen, als na het uitreiken van het aanslagbiljet 2 werkdagen zijn verstreken.

15.4 Kosten van derden

Naast de kosten die de belastingschuldige zelf is verschuldigd, kan de belastingdeurwaarder de belastingschuldige in opdracht van de ontvanger kosten van derden in rekening brengen. Het moet dan gaan om uitgaven door derden, gedaan in opdracht van de belastingdeurwaarder, voor handelingen die rechtstreeks betrekking hebben op de tenuitvoerlegging van het dwangbevel.

Voorbeelden van deze kosten zijn:
- vergoedingen verschuldigd aan een aangestelde bewaarder en de door hem ingeschakelde derdenkosten gemaakt voor het 'openen' van deuren en huisraad
- kosten voor het verrichten van werkzaamheden ten behoeve van de verkoop op de plaats van de in beslag genomen zaken
- kosten van het doen overbrengen van de in beslag genomen zaken als
  - de verkoop elders plaatsvindt
  - de verkoop elders geschiedt op verzoek van de belastingschuldige
  - zijn belang daarbij is gediend
- advertentiekosten

15.5 Niet in rekening brengen

In sommige gevallen worden geen vervolgingskosten in rekening gebracht voor het uitbrengen van exploten, zoals bij:
- herhaalde betekening van een dwangbevel
- betekening van een dwangbevel uitsluitend ter stuiting van de verjaring
- betekening van een vordering
- betekening aan een wettelijke minderjarige of onder curatele gestelde belastingschuldige, waarbij geldt dat de 1e betekening wel, maar de 2e betekening aan de wettelijke vertegenwoordiger niet nogmaals in rekening wordt gebracht
- betekening van een beslissing van de directeur op een beroepschrift tegen het in beslag nemen van roerende zaken aan de derde, de beslagene en de eventueel aangestelde bewaarder
- betekening van een proces-verbaal van overgang van de bewaring van beslagen op roerende zaken, anders dan op verzoek of door toedoen van de belastingschuldige

16 Rente

Als een belastingschuldige zijn belastingschuld niet binnen de wettelijke termijnen betaalt, lijdt de Staat een rentenadeel en heeft de belastingschuldige een rentevoordeel. Dit wordt gecorrigeerd door na de betalingstermijnen rente in rekening te brengen.
Bij iedere betaling die plaatsvindt na de wettelijke betaaltermijn, wordt invorderingsrente of wettelijke rente in rekening gebracht. Een betaling wordt eerst toegerekend aan de kosten. Het bedrag dat overblijft, wordt gesplitst in rente en hoofdsom.

16.1 Invorderingsrente

Invorderingsrente is een rente die de ontvanger in rekening brengt als een belastingschuld te laat wordt betaald. Invorderingsrente wordt vergoed als een betaalde belastingschuld wordt verminderd na de laatste vervaldag. Het laatste geldt alleen voor:

- aanslagen en beschikkingen ter zake van inkomstenbelasting, loonbelasting, omzetbelasting, overdrachtsbelasting, BPM, accijns, verbruikersbelastingen van alcoholvrije dranken en van pruimtabak en snuiftabak, en de in artikel 1 van de Wet belastingen op milieugrondslag genoemde belastingen, die betrekking hebben op belastingschulden die zijn ontstaan of die betrekking hebben op tijdvakken die zijn geëindigd vóór 1 januari 2012;
- aanslagen vennootschapsbelasting die betrekking hebben op tijdvakken die zijn aangevangen vóór 1 januari 2012;
- aanslagen erfbelasting die betrekking hebben op belastingschulden die zijn ontstaan vóór 1 januari 2013.

Het wettelijke kader van de invorderingsrente is terug te vinden in artikel 28 e.v. van de Invorderingswet 1990.

De invorderingsrente werd tot 1 januari 2013 ieder kwartaal opnieuw vastgesteld. Vanaf 1 januari 2013 is de invorderingsrente gelijk aan de wettelijke rente en deze wordt ieder halfjaar opnieuw vastgesteld.
Vanaf 1 april 2014 is het minimumpercentage 4, ook als de wettelijke rente lager is.

Bij het sluiten van een vaststellingsovereenkomst kan afgesproken worden de invorderingsrente op een lager bedrag vast te stellen. Dit mag echter niet plaatsvinden in combinatie met uitruil met aspecten van de heffing of invordering. In de praktijk zal daarom bijna altijd het gebruikelijke bedrag aan invorderingsrente in rekening gebracht worden.

Invorderingsrente is verschuldigd voor alle belastingen en premies waarop de Invorderingswet 1990 van toepassing is. Invorderingsrente is ook verschuldigd over de in de aanslag begrepen belastingrente, revisierente en de in de aanslag begrepen bestuurlijke boete.

De ontvanger ziet nooit af van renteberekening als de belastingteruggaaf waarmee kan worden verrekend, betrekking heeft op achterwaartse verliescompensatie.

Over de kosten van vervolging wordt geen invorderingsrente berekend.

Als een aanslag meerdere betalingstermijnen heeft en de tussentijdse termijnen worden niet betaald, is er geen invorderingsrente verschuldigd als de totale schuld voor de laatste termijn wordt betaald.

In een aantal gevallen gelden afwijkende regels voor het berekenen van invorderingsrente.

De ontvanger stelt het bedrag van de invorderingsrente vast bij een voor bezwaar vatbare beschikking. Als de belastingschuldige bezwaar heeft tegen het bedrag van de in rekening gebrachte of vergoede invorderingsrente, kan hij hiertegen bij de ontvanger een bezwaarschrift indienen.

*16.1.1 **Vaststellen rentepercentage***

Het percentage van de invorderingsrente werd tot 1 januari 2013 ieder kalenderkwartaal opnieuw vastgesteld. Hoe het percentage wordt berekend, is opgenomen in artikel 29 van de Invorderingswet 1990. Vanaf 1 januari 2013 is de invorderingsrente gelijk aan de wettelijke rente voor niet-handelstransacties. Deze wordt halfjaarlijks bij AmvB vastgesteld volgens artikel 6:120 lid 1 van het Burgerlijk Wetboek.

De vaststelling van de invorderingsrente werd tot 1 januari 2013 bekendgemaakt via het Besluit vaststelling percentage heffings- en invorderingsrente en daarnaast ook via de beeldkrant van de Belastingdienst. De wettelijke rente die vanaf 1 januari 2013 geldt, is te raadplegen via http://www.statistics.dnb.nl/financiele-markten/rentes/index.jsp.

*16.1.2 **Vaststellingsovereenkomst invorderingsrente***

Bij het sluiten van een vaststellingsovereenkomst kan afgesproken worden de invorderingsrente op een lager bedrag vast te stellen. Dit mag echter niet plaatsvinden in combinatie met uitruil met aspecten van de heffing of invordering. In de praktijk zal daarom bijna altijd het gebruikelijke bedrag aan invorderingsrente in rekening gebracht worden. Als in een vaststellingsovereenkomst niets is bepaald over invorderingsrente, is de belastingschuldige het gebruikelijke bedrag aan invorderingsrente verschuldigd. Het is raadzaam dat in de vaststellingsovereenkomst wordt vastgelegd dat invorderingsrente is verschuldigd.

*16.1.3 **Periode berekening invorderingsrente***

De ontvanger berekent de invorderingsrente over het bedrag van de belastingaanslag vanaf de 1e dag na de vervaldag van de enige of laatste betalingstermijn, tot en met de dag voorafgaand aan de betaling.

De verschuldigde invorderingsrente wordt enkelvoudig berekend over iedere betaling afzonderlijk. De ontvanger rekent een betaling eerst toe aan de kosten en het bedrag dat overblijft, splitst hij in rente en hoofdsom.

De berekening verloopt volgens 2 formules. Als na de laatste vervaldag zo veel wordt betaald dat uit de betaling de hele aanslag kan worden

voldaan, inclusief de rente, wordt gebruikgemaakt van de volgende formule:
(A x P + A x P enz.) x betaling
——————————————— = Invorderingsrente
36.000

Als uit een betaling niet de hele aanslag plus de rente kan worden voldaan, moet de betaling wordt gesplitst in een deel rente en een deel hoofdsom. Dit gebeurt aan de hand van de volgende formule:
36.000 x betaling
——————————————— = Hoofdsom
(A x P + A x P enz.) + 36.000

(A) is het aantal dagen waarover invorderingsrente is verschuldigd in de te onderscheiden perioden.

Bij het bepalen van het aantal dagen waarover de ontvanger invorderingsrente berekent, neemt hij voor:
- de maand waarin de enige of laatste betalingstermijn eindigt: het werkelijke aantal dagen
- een volle maand: 30 dagen (ook voor de maand februari)
- een vol jaar: 360 dagen

Als rentepercentage (P) neemt de ontvanger de onderscheiden rentepercentages die over de verschillende periodes verschuldigd zijn. Het bedrag van de betaling en het bedrag van de invorderingsrente rondt hij naar beneden af op hele euro's.

Bij de enige of laatste betaling brengt de ontvanger geen invorderingsrente in rekening als het aan rente verschuldigde bedrag € 23 of minder bedraagt.

16.1.4 ***Geen of minder invorderingsrente rekenen***

In de volgende situaties wordt geen invorderingsrente in rekening gebracht, of wordt de invorderingsrente niet over de gehele renteperiode berekend:
- rentebedragen van € 23 of minder
- faillissement
- WSNP
- uitstelfaciliteit successierecht of erfbelasting, schenkingsrecht of schenkbelasting (belastbaar feit voor 2002)
- conserverende aanslagen bij pensioen- of lijfrenteaanspraken in grensoverschrijdende situaties
- conserverende aanslagen bij kapitaalverzekering eigen woning in grensoverschrijdende situaties
- conserverende aanslagen bij vervreemdingsvoordelen uit aanmerkelijk belang
- conserverende aanslagen IB bij staking door overlijden
- conserverende aanslagen successierecht of erfbelasting en schenkingsrecht of schenkbelasting bij bedrijfsopvolging en een voorwaardelijk onbelaste geconserveerde waarde
- uitstelfaciliteit vervreemding aanmerkelijk belang aandelen in familiesfeer
- versnelde invordering
- toekennen nieuwe dagtekening

- niet-verwijtbaarheid
- verzuim van de Belastingdienst
- renteberekening bij kwijtschelding of buiten invordering laten belastingschuld
- renteberekening bij vermindering of verrekening
- indien sprake is van invorderingsrente voor zover die in rekening is gebracht over de periode dat de belastingschuldige uitstel van betaling heeft genoten op grond van artikel 6g van de Uitvoeringsregeling, vermindert de ontvanger de in rekening gebrachte invorderingsrente tot nihil

16.1.5 ***Invorderingsbedragen tot en met €23***

Bij de enige of laatste betaling van de aanslag wordt een bedrag aan invorderingsrente van € 23 of minder niet in rekening gebracht.

Bij het vergoeden van invorderingsrente geldt geen drempel. Bedragen van € 23 of minder worden daarom ook uitbetaald of verrekend.

16.1.6 ***Invorderingsrente bij faillissement***

In faillissementssituaties berekent de ontvanger voor de belastingaanslagen die worden aangemeld ter verificatie alleen rente over de periode tot aan de datum van faillissement. Als de ontvanger tijdens het faillissement een teruggaaf mag verrekenen, rekent hij rente tot aan de datum van de verrekening.

16.1.7 ***Invorderingsrente bij WSNP***

In WSNP situaties berekent de ontvanger voor de belastingaanslagen die worden aanmeldt ter verificatie alleen invorderingsrente over de periode tot aan de datum van WSNP.

16.1.8 ***Uitstelfaciliteit successierecht of erfbelasting en schenkingsrecht of schenkbelasting***

Bij toepassing van de uitstelfaciliteit successierecht of erfbelasting en schenkingsrecht of schenkbelasting, verleent de ontvanger onder bepaalde voorwaarden renteloos uitstel van betaling. Als een termijn van de uitstelfaciliteit na de overeengekomen datum wordt betaald, wordt invorderingsrente berekend vanaf de dag die volgt op de overeengekomen dag.

Als de ontvanger het uitstel (gedeeltelijk) intrekt omdat niet meer aan de voorwaarden wordt voldaan, berekent hij de invorderingsrente vanaf de dag waarop de omstandigheid zich voordeed die leidde tot intrekking van het uitstel.

16.1.9 ***Conserverende aanslag pensioen- of lijfrenteaanspraak***

Voor conserverende aanslagen bij pensioen- en/of lijfrenteaanspraken in grensoverschrijdende situaties is onder bepaalde voorwaarden uitstel van betaling mogelijk.

Als het uitstel (gedeeltelijk) wordt ingetrokken omdat niet meer aan de voorwaarden wordt voldaan, wordt de invorderingsrente berekend met ingang van de dag waarop 6 weken zijn verstreken na de eerste dag van het jaar volgend op het jaar waarin zich de handeling of gebeurtenis voordoet op grond waarvan het uitstel wordt beëindigd.

16.1.10 ***Conserverende aanslag kapitaalverzekering eigen woning***
Voor conserverende aanslagen bij kapitaalverzekering eigen woning in grensoverschrijdende situaties, is onder bepaalde voorwaarden uitstel van betaling mogelijk.

Als het uitstel (gedeeltelijk) wordt ingetrokken omdat niet meer aan de voorwaarden wordt voldaan, wordt de invorderingsrente berekend met ingang van de dag waarop 6 weken zijn verstreken na de eerste dag van het jaar volgend op het jaar waarin de omstandigheid zich voordoet op grond waarvan het uitstel moet worden ingetrokken.

16.1.11 ***Conserverende aanslag bij vervreemdingsvoorstel uit aanmerkelijk belang***
Voor conserverende aanslagen bij vervreemdingsvoordelen uit aanmerkelijk belang, is onder bepaalde voorwaarden renteloos uitstel van betaling mogelijk.

Als het uitstel (gedeeltelijk) wordt ingetrokken omdat niet meer aan de voorwaarden wordt voldaan, wordt de invorderingsrente berekend met ingang van de dag waarop 6 weken zijn verstreken na de eerste dag van het jaar volgend op het jaar waarin zich de handeling of gebeurtenis voordoet op grond waarvan het uitstel wordt beëindigd.

16.1.12 ***Conserverende aanslag inkomstenbelasting bij overlijden***
Voor conserverende aanslagen bij staking door overlijden, is onder bepaalde voorwaarden uitstel van betaling mogelijk.

Als het uitstel (gedeeltelijk) wordt ingetrokken omdat belastingschuldige niet meer aan de voorwaarde voldoet, wordt de invorderingsrente berekend met ingang van de dag volgende op de dag waarop zich de omstandigheid voordoet op grond waarvan het uitstel wordt beëindigd.

16.1.13 ***Conserverende aanslag successierecht of erfbelasting en schenkingsrecht of schenkbelasting bij bedrijfsopvolging***
Voor conserverende aanslagen bij bedrijfsopvolging en een voorwaardelijk onbelaste geconserveerde waarde, is onder bepaalde voorwaarden uitstel van betaling mogelijk.

Als het uitstel (gedeeltelijk) wordt ingetrokken omdat belastingschuldige niet meer aan de voorwaarden voldoet, wordt de invorderingsrente berekend vanaf de dag waarop de omstandigheid zich voordeed die leidde tot intrekking van het uitstel.

16.1.14 ***Uitstel vervreemding aanmerkelijk belang aandelen in familiesfeer***
Als deze uitstelfaciliteit van toepassing is, wordt er onder bepaalde voorwaarden renteloos uitstel van betaling verleend.
Als een termijn van de uitstelfaciliteit na de overeengekomen datum wordt betaald, wordt de invorderingsrente berekend vanaf de dag die volgt op de overeengekomen dag.

Als het uitstel (gedeeltelijk) wordt ingetrokken omdat niet meer aan de voorwaarden wordt voldaan, wordt de invorderingsrente berekend met ingang van de dag volgende op de dag waarop zich de omstandigheid voordoet op grond waarvan het uitstel wordt beëindigd.

*16.1.15 **Invorderingsrente bij versnelde invordering***

Als direct bij het opleggen van de belastingaanslag versnelde invordering wordt toegepast, krijgt de belastingaanslag niet de gebruikelijke betalingstermijn. De dagtekening van de belastingaanslag is in dat geval ook de vervaldag. Bij het berekenen van de invorderingsrente wordt in die situatie uitgegaan van de vervaldag die zou gelden zonder toepassing van versnelde invordering.

*16.1.16 **Toekennen nieuwe dagtekening***

Als de ontvanger een nieuwe dagtekening toekent aan een belastingaanslag, wijzigt ook de laatste vervaldag. De periode waarover invorderingsrente wordt berekend, begint dan op de dag na de nieuwe vervaldag. Als de belastingaanslag al (gedeeltelijk) is betaald, wordt de invorderingsrente berekend over de periode tot en met de nieuwe vervaldag.

Als het systeem te veel invorderingsrente berekent omdat het nog uitgaat van de eerdere vervaldag, moet de invorderingsrente worden geredresseerd.

Voorbeeld	
Dagtekening	16-1-2008
Laatste vervaldag	16-3-2008
Gedeeltelijk betaling	20-4-2008
Berekening rente	17-3-2008 t/m 19-4-2008
Nieuwe dagtekening	25-4-2008
Nieuwe laatste vervaldag	25-6-2008
De rente over de periode tot en met	25-6-2008 vervalt
De nieuwe renteperiode begint op	26-6-2008

Daarnaast wordt invorderingsrente gecorrigeerd in de volgende gevallen:

- Voor zover na het in rekening brengen van de invorderingsrente een afname van de schuld, anders dan door betaling, kwijtschelding of verrekening tot stand is gekomen en geen rente wordt vergoed op grond van artikel 28b van de wet. Deze situatie zal zich voordoen:
  - bij vermindering van belastingaanslagen, en;
  - als een positieve belastingaanslag wordt gevolgd door een negatieve
  - belastingaanslag over dezelfde belasting en hetzelfde tijdvak.

*16.1.17 **Niet-verwijtbaar te late betaling***

In uitzonderlijke situaties kan de ontvanger invorderingsrente verminderen die terecht in rekening is gebracht. Dat kan alleen als de belastingschuldige een bezwaarschrift heeft ingediend nadat de rente bij beschikking is vastgesteld. De ontvanger vermindert de invorderingsrente als de te late betaling niet aan de belastingschuldige te wijten is en de invordering van rente in het specifieke geval onredelijk en onbillijk is.

*16.1.18 **Verzuim Belastingdienst***

Als er sprake is van een buitensporig lange behandeling van een bezwaarschrift door de inspecteur, zonder dat belastingschuldige daarop invloed heeft kunnen uitoefenen, kan de ontvanger de invorderingsrente verminderen.

De invorderingsrente verminderen kan alleen als de belastingschuldige een bezwaarschrift heeft ingediend nadat de rente bij beschikking is vastgesteld. De belastingschuldige moet het bedrag van het rentenadeel wel aannemelijk maken.

16.1.19 ***Invorderingsrente bij kwijtschelding en buiten invordering laten belastingschuld***

Als de ontvanger een aanslag kwijtscheldt of buiten invordering laat, wordt de op deze aanslag verschuldigde invorderingsrente ook kwijtgescholden of buiten invordering gelaten. De ontvanger zal nooit kwijtschelding van invorderingsrente wegens betalingsonmacht verlenen waarbij de hoofdsom in stand blijft. Wel kan de ontvanger in uitzonderlijke situaties invorderingsrente verminderen.

Zo'n situatie doet zich bijvoorbeeld voor als het niet tijdig voldoen van de aanslag niet aan de belastingschuldige kan worden verweten, of als er sprake is van een buitensporig lange behandelingsduur van een bezwaar- of beroepschrift.

16.1.20 ***Invorderingsrente bij vermindering/verrekening***

Voor de berekening van rente bij verrekeningen en verminderingen geldt het volgende:

- Bij verrekening van een teruggaaf die voortvloeit uit een vermindering van een andere, al betaalde belastingaanslag met een openstaande belastingaanslag, geldt als tijdstip van betaling de datum van de verminderingsbeschikking waaruit de vermindering blijkt. De ontvanger berekent de invorderingsrente dus tot en met de dag voorafgaande aan de dagtekening van de verminderingsbeschikking.
- Bij verrekening van een negatieve belastingaanslag met een nog niet betaalde belastingaanslag, berekent de ontvanger invorderingsrente over de periode die eindigt op de dag van verwerking van die belastingaanslag. Als betaaldatum geldt dan dus de dag na de dag van verwerking.

Bij verrekening van de belastingteruggaaf met de openstaande belastingaanslag brengt de ontvanger geen invorderingsrente in rekening over de periode die ingaat op de dag waarop het ter beschikking gekomen bedrag oorspronkelijk in de vorm van voorheffing of anderszins is betaald. De ontvanger past dit beleid alleen toe na een schriftelijk verzoek van de belastingschuldige. Deze richtlijn geldt alleen als sprake is van verrekening met een openstaand bedrag aan rijksbelastingen.

De ontvanger ziet nooit af van renteberekening als de belastingteruggaaf waarmee kan worden verrekend, betrekking heeft op achterwaartse verliescompensatie.

16.1.21 ***Vergoeden invorderingsrente tot 1 januari***

Vergoeding van invorderingsrente komt alleen voor na een vermindering van een (gedeeltelijk) betaalde belastingaanslag. De invorderingsrente wordt berekend over het terug te geven bedrag.

De ontvanger vergoedt alleen invorderingsrente over het bedrag dat op de belastingaanslag, invorderingsrente en vervolgingskosten is betaald.

De periode waarover de ontvanger invorderingsrente vergoedt, gaat in op de dag na de (laatste) vervaldag en eindigt op de dag van de dagtekening van de verminderingsbeschikking. Dit geldt ook als de betaling van de aanslag na de laatste vervaldag heeft plaatsgevonden.

Het percentage van de te vergoeden invorderingsrente is gelijk aan dat van de in rekening te brengen invorderingsrente. De te vergoeden invorderingsrente wordt op dezelfde wijze berekend als de in rekening te brengen invorderingsrente. Het bedrag van de te vergoeden invorderingsrente rondt de ontvanger naar boven af op hele euro's. Bij het vergoeden van invorderingsrente geldt geen drempel. Bedragen van € 23 of minder worden daarom ook uitbetaald of verrekend.

Bij middeling en carry-back vergoedt de ontvanger geen invorderingsrente.

16.1.22 ***Vergoeden invorderingsrente na 1 januari 2013***

Vanaf 1 januari 2013 wordt er in beginsel geen invorderingsrente meer vergoed over een terugbetaling. Als een belastingschuldige het niet eens is met de hoogte van een aanslag, dan kan hij immers een bezwaarschrift of een herzieningsverzoek indienen. In de meeste gevallen wordt in samenhang daarmee uitstel van betaling verleend, zodat belanghebbende geen economisch nadeel kan lijden omdat hij een betaling zou hebben gedaan die achteraf gezien – na een voor hem gunstige uitkomst van de bezwaarprocedure – niet nodig was geweest. Op de regel dat geen invorderingsrente wordt vergoed zijn twee uitzonderingen mogelijk:

- De ontvanger moet bij beschikking een verzoek om uitstel van betaling hebben afgewezen, waarna betaling plaats vond. Als belastingschuldige vervolgens in het gelijk wordt gesteld, dan moet er wel invorderingsrente worden vergoed. Deze vergoeding wordt berekend over het tijdvak dat begint na de vervaldag van de in het geding zijnde belastingaanslag en eindigt zes weken na de dagtekening van de vermindering of de herziening. Uiteraard moet als grondslag worden genomen het terug te geven bedrag.
- Als de ontvanger te lang doet over een uitbetaling, dan moet ook invorderingsrente worden vergoed. Te lang is in dit verband zes weken, te rekenen vanaf de dag na de dagtekening van de aanslag of beschikking waaruit het recht op terugbetaling voortvloeit. Belangrijk is wel dat geen invorderingsrente bij te late uitbetaling wordt vergoed als het aan belastingschuldige is te wijten dat niet eerder kon worden uitbetaald. Als aan deze voorwaarden wordt voldaan, dan wordt de rentevergoeding berekend met ingang van de dag na de dagtekening van de aanslag of beschikking die tot uitbetaling moest leiden tot de dag voorafgaand aan die van de uitbetaling. Er mag geen overlapping plaatsvinden met eventueel ook al vergoedde belastingrente (voorheen: heffingrente).

16.1.23 ***Overgangsregeling renteberekening***

Voor het vergoeden en herberekenen van invorderingsrente geldt een overgangsregeling. Hieronder vindt u een tabel met daarin een overzicht van de middelen en tijdvakken met daarbij de regeling die voor die combinatie geldt. Voor middelen die niet expliciet genoemd worden, geldt altijd "overige middelen".

Tabel overzicht overgangsregeling

Middel	Jaar/tijdvak	Renteregeling
- IH - VPB - LH - OB - Belasting op grondwater, - Leidingwater, afvalstoffen, kolen, energiebelasting	2011 en ouder	Oud
- IH - VPB - LH - OB - OVB - BPM - Belasting op grondwater, - Leidingwater, afvalstoffen, kolen, energiebelasting	2012 en later	Nieuw
Erfbelasting	2012 en ouder	Oud
Erfbelasting	2013 en later	Nieuw
Overige middelen	Altijd	Nieuw

Let op!
Voor de vennootschapsbelasting zijn ook tijdvakken tot en met 23 maanden mogelijk. In die gevallen bljift de oude rentevergoedingssystematiek van toepassing als het tijdvak begon te lopen vòòr 1 januari 2012.

16.1.24 ***Invorderingsrente vergoeden bij middeling***

Een belastingteruggaaf die voortvloeit uit een middeling wordt bij afzonderlijke beschikking verleend. De belastingaanslag wordt bij middeling niet verminderd. Er is daarom ook geen sprake van vergoeding van invorderingsrente.

16.1.25 ***Invorderingsrente vaststellen bij beschikking***

De ontvanger stelt het bedrag van de verschuldigde invorderingsrente vast bij een voor bezwaar vatbare beschikking. Als er sprake is van een vermindering of een teruggaaf, wordt de eventueel te vergoeden rente afzonderlijk vermeld op het afschrift van de uitspraak of op de kennisgeving waarmee de vermindering wordt bekend gemaakt. In artikel 30 van de Invorderingswet 1990 is bepaald dat hoofdstuk V van de Algemene wet inzake rijksbelastingen over bezwaar en beroep op de invorderingsrente van toepassing is. Omdat de bepalingen van de Algemene wet bestuursrecht van toepassing zijn op beschikkingen waarvoor hoofdstuk V van de Algemene wet inzake rijksbelastingen geldt, valt artikel 30 van de Invorderingswet 1990 ook onder de werking van de Algemene wet bestuursrecht.

16.1.26 ***Bezwaarschrift invorderingsrente***

Als de belastingschuldige bezwaar heeft tegen het bedrag van de in rekening gebrachte of vergoedde invorderingsrente, kan hij hiertegen bij de ontvanger een bezwaarschrift indienen.

Als aan het bezwaarschrift (gedeeltelijk) tegemoet kan worden gekomen, kan de ontvanger ambtshalve de in rekening gebrachte of vergoede invorderingsrente op een nader bedrag vaststellen.

16.1.27 ***Percentages invorderingsrente***
De actuele percentages voor de invorderingsrente vindt u in het hoofdstuk Tabellen, normen, rentepercentages, kosten en marginale percentages, paragraaf Rentetabellen.

16.2 Wettelijke rente

De wettelijke rente is de rente die een schuldeiser krachtens de wet kan vorderen van een schuldenaar die nalatig is gebleven bij de voldoening van een geldsom.

De wettelijke rente wordt bij Algemene maatregel van bestuur vastgesteld.

Als de ontvanger een vordering van een andere instantie moet invorderen, kan in de wettelijke bepalingen waarop die vordering is gebaseerd, zijn opgenomen dat wettelijke rente gerekend moet worden.

In het verzoek dat de ontvanger van de andere instantie ontvangt, is aangegeven of de invorderingsrente van toepassing is, of de wettelijke rente. De ontvanger berekent de hoogte van de wettelijke rente.

16.2.1 ***Vaststelling percentage***
De wettelijke rente wordt periodiek maar niet volgens een vast schema vastgesteld. Doorgaans vindt bijstelling per halfjaar of jaar plaats. De hoogte van de wettelijke rente wordt berekend door 2,25 procentpunt op te tellen bij de herfinancieringsrente van de Europese Centrale Bank.

De wettelijke rente wordt bij Algemene maatregel van bestuur vastgesteld.
Dit wordt gepubliceerd in het Staatsblad.

De wijzigingen worden ook via de Beeldkrant bekendgemaakt.

16.2.2 ***Belastingmiddelen waarop de wettelijke rente wordt toegepast***
In het verzoek dat de ontvanger van de andere instantie ontvangt, is aangegeven of de invorderingsrente of de wettelijke rente van toepassing is.

De wettelijke rente wordt (ook) toegepast bij de invordering van de volgende middelen:
- Wet inzake Douane voor 1 januari 1994
- Coördinatiewet sociale verzekering (oud)
- Loodsenwet
- Wet op de beroepen in de individuele gezondheidszorg
- Wet op de uitoefening van de diergeneeskunde 1990
- Wet bevordering eigen woningbezit

16.2.3 ***Periode/berekening wettelijke rente***
Algemeen geldt dat de periode waarover rente moet worden berekend, begint met de 1e dag na de vervaldag van de enige of laatste betalingstermijn van de in te vorderen schuld. Het eindigt op de dag voorafgaande aan de dag van betaling.

De verschuldigde wettelijke rente wordt enkelvoudig berekend over iedere betaling afzonderlijk. De ontvanger rekent een betaling eerst toe

aan de kosten. Vervolgens splitst hij het bedrag dat overblijft in rente en hoofdsom.

De berekening verloopt volgens 2 formules. Als na de laatste vervaldag zo veel wordt betaald dat uit de betaling de hele schuld kan worden voldaan (inclusief de wettelijke rente), wordt gebruik gemaakt van de volgende formule:

$$\frac{(A \times P + A \times P \text{ enz.}) \times \text{betaling}}{36.000} = \text{Wettelijke rente}$$

Als uit een betaling niet de hele schuld plus de wettelijke rente kan worden voldaan, moet de betaling wordt gesplitst in een deel rente en een deel hoofdsom. Dit gebeurt aan de hand van de volgende formule:

$$\frac{36.000 \times \text{betaling}}{(A \times P + A \times P \text{ enz.}) + 36.000} = \text{Hoofdsom}$$

(A) is het aantal dagen waarover de wettelijke rente is verschuldigd in de te onderscheiden perioden.

Bij het bepalen van het aantal dagen waarover de ontvanger wettelijke rente berekent, neemt hij voor:
- de maand waarin de enige of laatste betalingstermijn eindigt: het werkelijke aantal dagen
- een volle maand: 30 dagen (ook voor de maand februari)
- een vol jaar: 360 dagen

Als rentepercentage (P) neemt de ontvanger de onderscheiden rentepercentages die over de verschillende periodes zijn verschuldigd. Het bedrag van de betaling en het bedrag van de wettelijke rente rondt hij naar beneden af op hele euro's.

*16.2.4 **Percentages wettelijke rente***

De actuele percentages voor de wettelijke rente vindt u in het hoofdstuk Tabellen normen, rentepercentages, kosten en marginale percentage,s paragraaf Rentetabellen.

16.3 Irimierente

Tot nu toe kon geen rente vergoed worden wanneer belasting werd geheven die in strijd met het Unierecht werd geheven. Daarom is artikel 28C Invorderingswet 1990 ingevoerd. Op verzoek van de belastingschuldige wordt invorderingsrente vergoed als de teruggave ziet op belasting die in strijd met dit recht is geheven. De invorderingsrente wordt berekend over het tijdvak dat aanvangt op de dag na die waarop de belasting is betaald, voldaan of afgedragen en eindigt op de dag voorafgaand aan die van de terugbetaling.

*16.3.1 **Wanneer is sprake van "belasting in strijd met het Unierecht geheven"?***

- Er is sprake van "belastingen in strijd met het Unierecht geheven" als de Unierechtelijke regeling, waarop het nationale recht is gebaseerd, zelf in strijd is met het Unierecht,
- een nationale regel in strijd is met het Unierecht,

- een nationale regel - die op zichzelf in overeenstemming is met het Unierecht - onjuist is toegepast, of
- de strijdigheid van het Unierecht het gevolg is van de niet-inachtneming van de algemene beginselen van het Unierecht.

16.3.2 ***Kan recht op invorderingsrente bestaan als er een vaststellingsovereenkomst (VSO) is gesloten?***

Bij een VSO kan afhankelijk van de omstandigheden van het geval recht bestaan op een rentevergoeding.
Als de belanghebbende een teruggave krijgt op grond van een VSO, moet per geval worden bekeken of er recht bestaat. Dat in de heffingsprocedure niet is doorgeprocedeerd totdat van de rechter uitsluitsel is verkregen of de belasting wel of niet in strijd met het Unierecht is geheven, maakt namelijk niet dat belanghebbende zijn rechten die voortvloeien uit het Unierecht heeft opgegeven. Ook is geen reden tot automatische vergoeding van rente bij vermindering van de belastingaanslag door middel van een VSO. Het staat dan niet vast dat er sprake is van heffing die in strijd met het Unierecht is toegepast. In de artikel 28c Iw 1990-procedure kunnen gronden (andere dan die aan de vernietiging van de aanslag ten grondslag liggen) worden aangevoerd die erop wijzen dat sprake was van belasting geheven in strijd met het Unierecht. Een verzoek om artikel 28c Iw 1990-rente zal dan alsnog kunnen leiden tot de procedure die met de VSO is getracht te voorkomen. Daarom kun je het best in de VSO iets opnemen over eventuele strijdigheid van de heffing met het Unierecht.

16.3.3 ***Wanneer is sprake van 'in strijd met het Unierecht toegepaste heffingen' bij voldoening op aangifte?***

Hierbij kun je denken aan voldoening op aangifte conform een (naar achteraf blijkt onjuist) ingenomen standpunt van de inspecteur. Er is geen sprake van in strijd met het recht als de belastingplichtige abusievelijk teveel belasting op aangifte heeft voldaan.
Als de strijdigheid met het Unierecht komt vast te staan door een gerechtelijke uitspraak of doordat de staatssecretaris zich conformeert aan lagere rechtspraak, bestaat recht op rentevergoeding volgens artikel 28c Iw 1990.

16.3.4 ***Wanneer is sprake van 'in strijd met het Unierecht toegepaste heffingen' bij naheffingsaanslagen?***

Een teruggaaf op een naheffingsaanslag die in strijd met het recht is geheven zal in beginsel - na een daartoe gedaan verzoek - recht geven op een rentevergoeding op grond van artikel 28c Iw 1990. Hiervan is sprake als een naheffingsaanslag is opgelegd door de inspecteur en deze naheffingsaanslag vervolgens wordt verminderd/vernietigd, omdat de inspecteur een onjuiste uitleg aan de nationale bepaling heeft gegeven of de feiten de naheffingsaanslag niet ondersteunen. De teruggave die dan volgt is dan een teruggave van belasting die in strijd met het recht is geheven.
Dit geldt niet voor betalingen gedaan op geautomatiseerd vastgestelde naheffingsaanslagen die vervolgens in bezwaar of beroep worden verminderd. Denk hierbij bijvoorbeeld aan de naheffingsaanslag die automatisch conform de (te hoge) aangifte wordt opgelegd als niet tijdig op aangifte wordt voldaan. Er wordt dan geen rente vergoed.
Ook een naheffingsaanslag die ambtshalve is opgelegd omdat in het geheel geen aangifte is gedaan, zal bij vermindering niet leiden tot het

vergoeden van rente. Dat de inspecteur de naheffingsaanslag mogelijkerwijs tot een te hoog bedrag vaststelt is in de eerste plaats te wijten aan de belastingplichtige zelf, die heeft nagelaten aangifte te doen.

16.3.5 ***Kan bij ambtshalve vermindering of teruggaaf sprake zijn van recht op een rentevergoeding?***

Een teruggaaf op een naheffingsaanslag die in strijd met het recht is geheven zal in beginsel recht geven op een rentevergoeding op grond van artikel 28c Iw 1990. Dit geldt niet voor ambtshalve opgelegde naheffingsaanslagen en ook niet voor zogeheten systeemaanslagen (geautomatiseerd vastgestelde naheffingsaanslagen). Tenzij achteraf blijkt dat de aangifte conform een onjuiste standpuntbepaling van de inspecteur is gedaan.

16.3.6 ***Over welk bedrag moet een rentevergoeding betaald worden?***

Als sprake is van belastingen die zijn geheven in strijd met het recht, moet niet alleen rente vergoed worden over het bedrag aan belasting dat in strijd met het recht is geheven, maar ook over de hierbij samenhangende bedragen, zoals het boetebedrag, de in rekening gebrachte kosten, en de in rekening gebrachte belasting- en invorderingsrente.

16.3.7 ***Welk percentage invorderingsrente moet worden vergoed?***

Het te hanteren rentepercentage bedraagt minimaal het percentage van de "bancaire rente op consumptief krediet en overige leningen aan huishoudens" zoals dat gold aan het begin van de maand waarin de belasting in strijd met het recht is betaald.
Er wordt geen rekening gehouden met de mogelijkheid dat de belastingplichtige het bedrag aan betaalde belasting gedurende een bepaalde periode zou hebben moeten lenen bij een bank en deze bank gedurende die periode verschillende rentepercentages zou hebben gehanteerd. Dit houdt in dat als een teruggaaf bijvoorbeeld ziet op het tijdvak januari 2013, 5,15% invorderingsrente, het percentage van de bancaire rente op consumptief krediet en overige leningen aan huishoudens per 1 februari 2013, moet worden vergoed over de gehele artikel 28c Iw 1990-periode (uitgaande van tijdige voldoening op maandaangifte).

Als een vermindering ziet op het gehele jaar 2013, moet dus voor de berekening van de te vergoeden rente gespecificeerd worden hoe de teruggave kan worden toegerekend aan de verschillende tijdvakken in het betreffende jaar en wanneer deze bedragen aanvankelijk betaald zijn, omdat voor elk tijdvak een ander percentage geldt.

16.3.8 ***Periodeberekening invorderingsrente***

De invorderingsrente wordt berekend over het tijdvak dat aanvangt op de dag na die waarop de belasting is betaald, voldaan of afgedragen en eindigt op de dag voorafgaand aan die van de terugbetaling.

17 Schadevergoeding en coulancerente

Als iemand vindt dat hij schade heeft geleden door een verwijtbaar handelen, een nalaten of een vergissing van een medewerker van de Belastingdienst, kan hij bij de Belastingdienst een verzoek indienen tot schadevergoeding.

Dit verzoek moet worden ingediend bij:
Belastingdienst/Centraal Punt Klachten
Postbus 4660
6803 EP Arnhem
(voor intern gebruik is de volgende postbus beschikbaar: Centraal Punt Klachten_postbus).

Verzoeken om toepassing van de schadevergoedingsregeling handelt de Belastingdienst af. Slechts indien de Belastingdienst van mening is dat het verzoek dient te worden toegewezen én het toe te wijzen bedrag meer dan € 10.000 bedraagt dan handelt het Ministerie het verzoek af..

Het verzoek wordt binnen 6 weken afgehandeld. Of het verzoek al dan niet wordt toegewezen, wordt van geval tot geval beoordeeld, omdat ieder verzoek om schadevergoeding volledig op zichzelf staat. De behandelend ambtenaar hanteert bij het beoordelen van het verzoek bepaalde richtlijnen. Aan de hand van deze richtlijnen beslist de behandelend ambtenaar of hij tot (gedeeltelijke) schadevergoeding overgaat.

Naast een verzoek om schadevergoeding kan iemand de Belastingdienst verzoeken om rente te vergoeden gebaseerd op coulance. Ook dergelijke verzoeken moeten worden ingediend bij het hiervoor genoemde adres. Anders dan bij de heffings- en invorderingsrente het geval is, bestaat voor het toekennen van coulancerente geen wettelijke regeling. De Belastingdienst zal uitsluitend coulancerente (ook wel verzuimrente genoemd) vergoeden in de situaties waarin de Belastingdienst meent verwijtbaar nalatig te zijn.
Als het een heffingsaangelegenheid betreft, behandelt niet de ontvanger maar de inspecteur een verzoek om toekenning van coulancerente. In het besluit van 15 februari 2016 (BLKB2016/19) punt 27 van dit besluit wordt de behandeling omschreven van dergelijke verzoeken.

Sinds 1 januari 2013 is in de Invorderingswet geregeld dat bij te late uitbetaling van een teruggaaf invorderingsrente wordt vergoed. In dergelijke situaties kan dus niet langer meer van coulancerente worden gesproken.

17.1 Behandelaar verzoek schadevergoeding

De Staatssecretaris is in eerste instantie bevoegd een verzoek om schadevergoeding af te handelen. De Staatssecretaris heeft die werkzaamheden voor een deel overgedragen aan de directeuren van de organisatieonderdelen van de Belastingdienst genoemd in artikel 3, lid 1, onderdelen a en b en c, ten 2e, van de Uitvoeringsregeling Belastingdienst 2003.

De directeuren van deze organisatieonderdelen kunnen dit delegeren aan ambtenaren die namens hen deze werkzaamheden uitoefenen. Een ambtenaar die zelf betrokken is geweest bij de zaak van de vermeende schade, draagt de behandeling van het verzoek over aan een andere (aangewezen) ambtenaar.

De Belastingdienst handelt het verzoek om toepassing van de schadevergoedingsregeling zelfstandig af. Toe te wijzen verzoeken van meer dan € 10.000 worden behandeld door het Ministerie. Ook verzoeken die een precedentwerking hebben worden eveneens door het Ministerie behandeld. De behandelend ambtenaar stuurt het verzoek met het dossier en een ambtsbericht door aan het team Juridische Zaken van het ministerie van Financiën. In een dergelijk geval licht de behandelend ambtenaar de belanghebbende schriftelijk in dat de behandeling van het verzoek is overgedragen.

Een verzoek om heroverweging van de beslissing van de Belastingdienst op een verzoek om schadevergoeding kan worden voorgelegd aan het cluster Bedrijf van het Directoraat-generaal Belastingdienst van het Ministerie van Financiën als het verzoek een bedrag van € 5.000 te boven gaat.

17.2 Behandeling verzoek schadevergoeding

De Belastingdienst handelt een verzoek om schadevergoeding in principe binnen 6 weken af. Deze termijn wordt verlengd met de tijd die de belanghebbende nodig heeft om eventuele nadere gegevens te verstrekken. Als de behandelend ambtenaar gegevens opvraagt, deelt hij de belanghebbende mee dat de termijn van 6 weken wordt verlengd.

De behandelend ambtenaar stuurt een kopie van het verzoek met een begeleidende brief aan de betrokken medewerker van de Belastingdienst en vraagt deze hoe een en ander is verlopen. De medewerker beantwoordt dit verzoek om inlichtingen binnen 2 weken. Binnen 1 maand na ontvangst van het ambtsbericht van de medewerker die het verzoek om inlichtingen heeft beantwoord, beslist de behandelend ambtenaar of het verzoek wordt toegewezen. Als een beslissing binnen deze termijn niet mogelijk is, wordt de belanghebbende hierover ingelicht. De behandelend ambtenaar stuurt een kopie van het antwoord op het verzoek aan de betrokken medewerker. Als de behandelend ambtenaar besluit tot (gedeeltelijke) vergoeding, gaat hij over tot het vergoeden van de schade.

17.3 Beoordeling verzoek schadevergoeding

De behandelend ambtenaar hanteert bij het beoordelen van een verzoek om schadevergoeding bepaalde richtlijnen:

- Hij gaat na of de schade voldoende is aangetoond.
- Hij gaat na of vaststaat dat (een medewerker van) de Belastingdienst de schade heeft veroorzaakt.
- Hij gaat na of de schade de Belastingdienst is te verwijten.
- Hij gaat na of er een direct oorzakelijk verband tussen de handelingen van de Belastingdienst is en de geleden schade.
- Hij gaat na of de belanghebbende zelf ook schuld treft.
- Hij gaat na of de belanghebbende zelf alles heeft gedaan om de schade te beperken.

- Hij gaat na of de schade behoort te worden gezien als een normaal (handels)risico.

17.3.1 ***Aantoonbaarheid schade***

Wie een verzoek om schadevergoeding indient, moet aantonen dat hij schade heeft geleden. Als belanghebbende de schade niet of onvoldoende kan aantonen, mag de behandelend ambtenaar geen schade vergoeden. De belanghebbende kan de schade aantonen door rekeningen te overleggen van de aankoop van vervangende goederen, reparaties, extra kosten, enzovoorts.

De schade is voldoende aangetoond als de belanghebbende rekeningen en betalingsbewijzen heeft overgelegd waaruit duidelijk is af te leiden dat zij het gevolg zijn van de schade. Alleen schade die in rechtstreeks verband staat met de gebeurtenis komt voor vergoeding in aanmerking.

Verder is het volgende van belang:
- Bij grote bedragen (boven € 500) moeten de rekeningen gespecificeerd zijn. Bij verzoeken om vergoeding van de kosten van rechtsbijstand moet uit de specificatie blijken op welke dagen welke werkzaamheden zijn verricht en tegen welk uurtarief.
- De kosten, ook onder € 500, moeten redelijk zijn. Bij verzoeken om vergoeding van de kosten van rechtsbijstand geldt bovendien dat ook het inroepen van de bijstand redelijk moet zijn.
- De dagwaarde kan vergoed worden als de reparatie niet lonend is.
- Het recht op schadevergoeding moet niet zijn verjaard.

17.3.2 ***Verwijtbaarheid schade***

Het moet vaststaan dat (een medewerker van) de Belastingdienst de schade waarvoor vergoeding wordt gevraagd, heeft veroorzaakt. Het kan zijn dat de schade onmiskenbaar is, maar dat deze niet door de Belastingdienst is veroorzaakt. Als dit niet vast staat, gaat de behandelend ambtenaar niet over tot vergoeding van de schade.

De belanghebbende kan het veroorzaken van de schade door de Belastingdienst aantonen door een zo nauwkeurig mogelijke beschrijving van het ontstaan van de schade te geven. Hij moet hierbij
In ieder geval datum, tijd en plaats noemen. En wanneer mogelijk ook namen van betrokken medewerker(s) van de Belastingdienst.

17.3.3 ***Aanwijsbaarheid schade***

Voor de behandeling van een verzoek om schadevergoeding moet worden vastgesteld of het ontstaan van de schade ook daadwerkelijk is te wijten aan de Belastingdienst. Niet alle schade die ontstaan is door het handelen van de Belastingdienst, is de Belastingdienst te verwijten. Schade die het gevolg is van normale werkzaamheden van de Belastingdienst, komt niet voor vergoeding in aanmerking.

Wel moet het middel dat de Belastingdienst hanteert in verhouding staan tot het doel dat bereikt moet worden. Dat is bijvoorbeeld niet het geval bij het veroorzaken van (onevenredig) veel braakschade bij het binnentreden van een woning.
Het maken van een enkele vergissing is geen ernstig verwijt. Het meerdere malen maken van dezelfde vergissing wel.

17.3.4 ***Oorzakelijk verband schade***

De schade waarvoor vergoeding wordt gevraagd, moet het onmiddellijke gevolg zijn van het handelen van de Belastingdienst. Als een belastingplichtige bijvoorbeeld door een klantcontact met de Belastingdienst te laat komt op een andere afspraak, waardoor hij mogelijk inkomsten misloopt, is er geen sprake van een direct oorzakelijk verband.

17.3.5 ***Gedeelde schuld schade***

De schade waarvoor vergoeding wordt gevraagd, kan (mede) het gevolg zijn van het handelen of nalaten van de belanghebbende zelf. In zo'n geval kan er reden zijn om slechts gedeeltelijk of helemaal niet tot schadevergoeding over te gaan.

17.3.6 ***Poging beperking schade***

De belanghebbende moet zelf zoveel mogelijk hebben geprobeerd om de schade waarvoor vergoeding wordt gevraagd, te voorkomen. Als hij dit niet heeft gedaan, kan er aanleiding zijn om slechts een deel van de schade te vergoeden, namelijk dat deel van de schade dat was ontstaan wanneer de belanghebbende alles had gedaan om de schade te beperken.

Voorbeeld

De Belastingdienst verwijdert ten onrecht een ondernemer uit het OB-bestand. De ondernemer claimt dat daardoor bepaalde goederen niet konden worden ingevoerd waardoor hij minder winst heeft gemaakt. De goederen konden wel worden ingevoerd als de verschuldigde omzetbelasting ter plekke was betaald.

17.3.7 ***Schade als handelsrisico***

Als de schade waarvoor vergoeding wordt gevraagd, is geleden door een (geringe) administratieve fout bij de Belastingdienst, zal dit in het algemeen behoren tot het normale (handels)risico van de belanghebbende.

Belanghebbende krijgt bijvoorbeeld ten onrechte een aanmaning, die na een enkel telefoontje wordt ingetrokken. Dit behoort tot het (handels)risico van de belanghebbende. Er is dan geen sprake van ernstig onzorgvuldig handelen. Er wordt dan geen schade vergoed.

17.4 Beslissen op verzoek om schadevergoeding

Als iemand een verzoek om schadevergoeding heeft ingediend, beoordeelt de behandelend ambtenaar aan de hand van de richtlijnen of hij tot (gedeeltelijke) schadevergoeding overgaat.

De behandelend ambtenaar geeft in zijn beslissing duidelijk aan waarom hij al dan niet tot schadevergoeding overgaat. Hij gaat daarbij in op alle elementen van het verzoek. In schrijnende gevallen kan hij eventueel, gelet op de bijzondere omstandigheden van het geval, uit coulanceoverwegingen een gehele of gedeeltelijke tegemoetkoming verlenen.
De behandelend ambtenaar vermeldt in zijn beslissing dat, als de belanghebbende het niet eens is met de beslissing, er een heroverweging van de beslissing gevraagd kan worden bij:

Ministerie van Financiën
team Juridische zaken
Postbus 20201
2500 EE ’s-Gravenhage

17.5 Behandelaar vergoeding coulancerente

De behandelend ambtenaar beslist op een verzoek om vergoeding van coulancerente. Wanneer in het verzoek ook wordt verzocht om een schadevergoeding, die niet het gevolg is van een rentenadeel wegens verwijtbaar trage behandeling door de Belastingdienst, beslist het team Juridische Zaken van het ministerie van Financiën op het verzoek. Dit gebeurt als de vordering in het verzoek om schadevergoeding meer dan € 5.000 bedraagt.

17.6 Beslissen vergoeding coulancerente

De ontvanger of inspecteur moet zijn beslissing op een verzoek om vergoeding van coulancerente motiveren. Formeel is een verzoek om herziening van een beslissing op een verzoek om toekenning van coulancerente niet meer mogelijk. Indien alsnog een dergelijk verzoek wordt gedaan en er bestaat voor de ontvanger geen aanleiding om zijn beslissing te herzien dan stuurt de ontvanger dat verzoek door aan:

Ministerie van Financiën Belastingdienst
directie Vaktechniek Belastingen
Postbus 20201
2500 EE ‘s-Gravenhage

18 Uitbetaling vergoedingen

De Belastingdienst kent diverse regelingen waarbij schade, kosten of rente kan worden vergoed, zoals:
- Schadevergoeding
- Kostenvergoeding
- Vergoeding voor het doen van aangifte van faillissementsfraude
- Proceskostenvergoeding
- Rentevergoeding
- Vergoeding aan derden voor kosten die de belastingschuld verhogen, zoals advertentiekosten, breekkosten en sleepkosten
- Vergoeding voor kosten die de belastingschuld niet verhogen, zoals het afvoeren van zaken die de rijksbieder heeft aangekocht
- Vergoeding voor een proceskostengarantie
- Vergoeding volgens de Wet dwangsom en beroep bij niet tijdig beslissen

Als de ontvanger een verzoek om toepassing van een vergoedingsregeling toewijst,vult hij het van toepassing zijnde formulier in. Zie daarvoor de hoofdstukken schadevergoeding, vergoeding voor een proceskostengarantie en vergoeding voor het doen van aangifte van faillissementsfraude.

De Belastingdienst vergoedt ook griffierecht als het Gerechtshof verklaart dat de belastingschuldige geheel of gedeeltelijk juist heeft gehandeld. De ontvanger betaalt de griffierechten zelf uit. De uitbetaling gaat ten laste van het materiële budget van het betreffende kantoor.

18.1 Schadevergoeding

Als iemand schade heeft geleden door een verwijtbaar handelen, een nalaten of een vergissing van een medewerker van de Belastingdienst, kan hij een verzoek indienen tot schadevergoeding. Het ministerie van Financiën behandelt verzoeken tot schadevergoeding die hoger zijn dan € 10.000. De Belastingdienst behandelt de verzoeken tot € 10.000. Als de behandelend ambtenaar de schade (gedeeltelijk) vergoedt, gebruikt hij daarvoor het formulier voor uitbetaling van schadevergoedingen met daarbij:
- een kopie van de kwijting. Een kwijting is een verklaring waarin de belanghebbende door ondertekening aangeeft dat hij niets meer van de staat te vorderen heeft
- een kopie van (het voorblad van) de beslissing op het verzoek tot vergoeding
- formulier voor uitbetaling schadevergoedingen

Na invulling kan het formulier (met bijlagen) worden gezonden aan:
sap.financieel.beheer.bca@belastingdienst.nl

Uit de stukken blijkt duidelijk het bedrag, de NAW-gegevens en het rekeningnummer van de belanghebbende.

B/CAP boekt de uitbetaling ten laste van een centraal budget.

18.2 Kostenvergoeding

Vanaf 12 maart 2002 geldt voor het vergoeden van kosten die een belanghebbende heeft gemaakt met de behandeling van een bezwaar of administratief beroep de wettelijke vergoedingsregeling (Algemene wet bestuursrecht, artikel 7:15 en 7:28). De Belastingdienst behandelt deze verzoeken.

Als het verzoek om uitbetaling van een kostenvergoeding gaat over een bezwaar of administratief beroep waarvan het besluit van voor 12 maart 2002 is, geldt het beleid voor uitbetaling van een schadevergoeding.

Als de behandelend ambtenaar kostenvergoeding verleent, legt hij dit vast in de geautomatiseerde Kosten Betaal Applicatie (KBA). B/CAP, afdeling UCA, betaalt de kostenvergoeding uit, waarbij van KBA gebruik wordt gemaakt. B/CAP boekt de uitbetaling ten laste van een centraal budget.

18.3 Vergoeding voor het doen van aangifte van faillissementsfraude

Een curator kan strafrechtelijk aangifte doen van faillissementsfraude. Hij kan bij een onvoldoende boedel een verzoek om vergoeding van de kosten voor deze aangifte indienen bij het betreffende belastingkantoor. Als de behandelend ambtenaar vergoeding verleent, vraagt hij B/CAP, dit uit te betalen. Daarvoor gebruikt hij het formulier voor uitbetaling van vergoeding faillissementsfraude met daarbij:

- een kopie van de kwijting. Een kwijting is een verklaring waarin de belanghebbende door ondertekening aangeeft dat hij niets meer van de staat te vorderen heeft
- een kopie van (het voorblad van) de beslissing op het verzoek tot vergoeding.
- formulier voor uitbetaling vergoeding faillissementsfraude

Na invulling kan het met bijlagen worden gezonden aan:
sap.financieel.beheer.bca@belastingdienst.nl

Uit de stukken blijkt duidelijk het bedrag, de NAW-gegevens en het rekeningnummer van de belanghebbende.

B/CAP boekt de uitbetaling ten laste van een centraal budget.

18.4 Proceskostenvergoeding

Soms veroordeelt het gerechtshof de Belastingdienst proceskosten aan belanghebbende uit te betalen. De behandelend ambtenaar maakt daarbij gebruik van de Kosten Betaal Applicatie (KBA). Met ingang van 7 juli 2016 loopt de uitbetaling van proceskosten in civiele beroepsprocedures eveneens via KBA. De werkwijze is gelijk aan die van de andere vergoedingen bij beroepsprocedures. Het Centraal Serviceteam Beroep (CSB) zorgt voor de verwerking. Bij vergoedingen in civiele procedures kun je gebruik maken van de instructie 'Proceskosten instructie uitbetaling civiele procedures KBA'.

Uit de stukken blijkt duidelijk het bedrag, de NAW-gegevens en het rekeningnummer van de belanghebbende.

B/CAP boekt de uitbetaling ten laste van een centraal budget.

18.5 Rentevergoeding

Behalve een verzoek om schadevergoeding kan iemand de Belastingdienst vragen uit coulance(welwillendheid) rente te vergoeden. Voor het toekennen van coulancerente bestaat geen wettelijke regeling. De Belastingdienst zal alleen coulancerente (ook wel verzuimrente genoemd) vergoeden als de Belastingdienst vindt verwijtbaar nalatig te zijn. Sinds 1 januari 2013 is in de Invorderingswet geregeld dat bij te late uitbetaling van een teruggaaf invorderingsrente wordt vergoed. In dergelijke situaties kan dus niet langer meer van coulancerente worden gesproken.

Als de behandelend ambtenaar vergoeding verleent, vraagt hij B/CAP, afdeling UCC via de postbus: BCA UCC CP 'eigen regio' Postbus, dit uit te betalen. Daarvoor gebruikt hij het formulier 'aanvraag kwijting t.b.v. UCC'.
De uitbetaling gaat ten laste van het eigen budget van de betreffende eenheid.

Als het een spoeduitbetaling betreft, dient de behandelend ambtenaar het verzoek in bij B/CAP, afdeling UCC door tussenkomst van het CP van de regio. Het verzoek komt dus van de volgende postbus: naam regio CP_Postbus en wordt gericht aan postbus:
BCA UCC CP naam regio_Postbus.

In het verzoek wordt ook het journaal en het CCA-volgnummer opgenomen. In de rubriek onderwerp wordt het woord 'spoeduitbetaling' aangetekend. Ook wordt een kopie gezonden aan de IC-postbus van de regio (naam regio CP cc_Postbus). In MS-Access wordt bij deze post verwezen naar de mail over de spoeduitbetaling. In de rubriek rekeningnummer worden de woorden: 'via spoed' aangetekend.

18.6 Vergoeding aan derden voor kosten die de belastingschuld verhogen, zoals advertentiekosten, breekkosten en sleepkosten

Kosten die de Belastingdienst bij derden heeft gemaakt en die de belastingschuld verhogen, zoals advertentiekosten, breekkosten en sleepkosten, worden zo spoedig mogelijk uitbetaald. De behandelend ambtenaar vraagt B/CAP, afdeling UCC via de postbus:
BCA UCC CP 'eigen regio' Postbus, dit af te handelen. Daarvoor gebruikt hij het formulier 'aanvraag kwijting t.b.v. UCC'.

Als het een spoeduitbetaling is, dient de behandelend ambtenaar het verzoek in bij B/CAP, afdeling UCC door tussenkomst van het CP van de regio. Het verzoek komt van de volgende postbus: naam regio CP_Postbus en wordt gericht aan postbus:
BCA UCC CP naam regio_postbus.

In het verzoek wordt ook het journaal en het CCA-volgnummer opgenomen. In de rubriek onderwerp wordt het woord: 'spoeduitbetaling' aangetekend. Ook wordt een kopie gezonden aan de IC-postbus van de regio (naam regio CP cc_postbus). In MS-Access wordt bij deze post verwezen naar de mail over de spoeduitbetaling. In de rubriek rekeningnummer worden de woorden: 'via spoed' aangetekend.

18.7 Vergoeding voor kosten die de belastingschuld niet verhogen,

zoals het afvoeren van zaken die de rijksbieder heeft aangekocht
Kosten die de Belastingdienst heeft gemaakt en die de belastingschuld niet verhogen, zoals het afvoeren van zaken die de rijksbieder heeft aangekocht, betaalt het Rijk. De behandelend ambtenaar vraagt B/CAP, afdeling UCC via de Postbus: BCA UCC CP 'eigen regio' Postbus, dit uit te betalen. Daarvoor gebruikt hij het formulier 'aanvraag kwijting tbv UCC'. De deurwaarder vermeldt op de factuur 'kosten rekening Rijk'.

Als het een spoeduitbetaling is, dient de behandelend ambtenaar het verzoek in bij B/CAP, afdeling UCC door tussenkomst van het CP van de regio. Het verzoek komt van de volgende postbus: naam regio CP_Postbus en wordt gericht aan postbus:
BCA UCC CP naam regio_postbus.

In het verzoek wordt ook het journaal en het CCA-volgnummer opgenomen. In de rubriek onderwerp wordt het woord: 'spoeduitbetaling' aangetekend. Ook wordt een kopie gezonden aan de IC-postbus van de regio (naam regio CP cc_postbus). In MS-Access wordt bij deze post verwezen naar de mail over de spoeduitbetaling. In de rubriek rekeningnummer worden de woorden: 'via spoed' aangetekend.

18.8 Vergoeding voor een proceskostengarantie

Als de curator een gerechtelijke procedure wil aanspannen om een opbrengst in de faillissementsboedel te krijgen, worden daarmee kosten gemaakt (bijvoorbeeld het salaris van de curator). Als er in de boedel onvoldoende actief zit om zulke kosten te dekken, kan de curator niet procederen. Hiervoor kan de curator aan de Belastingdienst een verzoek om garantstelling doen. De Belastingdienst staat dan garant voor een bedrag dat niet uit de boedel zal kunnen worden betaald als de procedure onverwacht wordt verloren. De Belastingdienst betaalt de garantie zo nodig uit aan de curator. De behandelend ambtenaar vraagt CAP, dit uit te betalen. Daarvoor gebruikt hij het formulier voor uitbetaling van vergoeding proceskosten dat is te vinden onder de hieronder staande link:
'Formulier voor uitbetaling van kosten garantie procesrisico's' met daarbij:

- een kopie van de kwijting. Een kwijting is een verklaring waarin de belanghebbende door ondertekening aangeeft dat hij niets meer van de staat te vorderen heeft
- een kopie van (het voorblad van) de beslissing op het verzoek tot vergoeding.

Na invulling zendt hij het formulier aan:
sap.financieel.beheer.bca@belastingdienst.nl

Uit de stukken blijkt duidelijk het bedrag, de NAW-gegevens en het rekeningnummer van de belanghebbende. Uit een eventuele boedelopbrengst betaalt de curator eerst de garantie terug aan de Belastingdienst.

B/CAP boekt de uitbetaling ten laste van een centraal budget.

18.9 Vergoeding op grond van de Wet dwangsom en beroep bij niet

tijdig beslissen
Soms wordt de Belastingdienst, na ingebrekestelling, veroordeeld tot uitbetaling van een vergoeding, een zogenaamde dwangsom. Dit ontstaat als zij te laat een beslissing heeft genomen op een bezwaarschrift of een aanvraag voor een beschikking, De behandelend ambtenaar legt een verzoek tot uitbetaling op grond van de Wet Dwangsom vast in het Wet Dwangsom Systeem (WDS).

B/CAP, afdeling UCA, betaalt de kostenvergoeding uit.
De uitbetaling gaat ten laste van het eigen budget van de betreffende eenheid.

19 Versnelde invordering

Als een aanslag is opgelegd kunnen er omstandigheden zijn waardoor de ontvanger is genoodzaakt om die aanslag versneld in te vorderen. Ook voor bepaalde vorderingen van derden waarvan de invordering aan de ontvanger is opgedragen, kan versnelde invordering worden toegepast. Versnelde invordering kan ook worden toegepast voor een terugvorderingsbeschikking Toeslagen.

Voor een aantal aanslagen is versnelde invordering niet mogelijk.

Bij versnelde invordering wordt de gehele belastingaanslag direct voor het gehele bedrag invorderbaar (Invorderingswet 1990, artikel 10). De voorgeschreven betalingstermijn (Invorderingswet 1990, artikel 9) is dan niet meer van toepassing. Ook termijnen van aanmaning (Invorderingswet 1990, artikel 11) en hernieuwd bevel tot betaling (Invorderingswet 1990, artikel 14, lid 2) zijn dan niet meer van toepassing.

De ontvanger kan dus direct overgaan tot tenuitvoerlegging van het dwangbevel. De ontvanger moet aan de belastingschuldige meedelen op welke grond hij tot versnelde invordering overgaat. Als de belastingschuldige zelf informatie wil hebben over de versnelde invordering, moet de ontvanger die aan hem verstrekken.

De belastingschuldige kan tegen de tenuitvoerlegging van het dwangbevel in verzet komen.

Over de aanslagen die versneld ingevorderd worden is invorderingsrente verschuldigd volgens de normale regels.

Vervolgingskosten kunnen alleen in rekening worden gebracht als de belastingschuldige in gebreke is.

Als voor een aanslag uitstel van betaling is verleend, kan er voor die aanslag geen versnelde invordering worden toegepast. Het uitstel van betaling zal dan eerst ingetrokken moeten worden. Dit is niet voor iedere aanslag mogelijk.

Als de inspecteur aan de belastingschuldige nog een aanslag moet opleggen en de ontvanger vreest voor verhaalbaarheid van die aanslag, kan de ontvanger ook versneld invorderen door conservatoir beslag te leggen.

19.1 Wanneer toepassen?

Een belastingaanslag is op grond van vordering artikel 10 van de Invorderingswet 1990 direct en geheel invorderbaar in de volgende gevallen:

a. De belastingschuldige is failliet verklaard of de wettelijke schuldsaneringsregeling is voor deze belastingaanslag van toepassing.

b. De ontvanger kan aannemelijk maken dat gegronde vrees bestaat dat goederen van de belastingschuldige zullen worden verduisterd.
c. De belastingschuldige wil Nederland metterwoon verlaten, of wil zijn plaats van vestiging overbrengen naar een plaats buiten Nederland. Versnelde invordering vindt niet plaats als de belastingschuldige aannemelijk maakt dat de belastingschuld kan worden verhaald.
d. De belastingschuldige woont of is gevestigd buiten Nederland, of heeft in Nederland geen vaste woon- of verblijfplaats en de ontvanger kan aannemelijk maken dat gegronde vrees bestaat dat de belastingschuld niet kan worden verhaald.
e. Op goederen waarop een belastingschuld van de belastingschuldige kan worden verhaald, is al beslag gelegd voor zijn belastingschuld.
f. Goederen van de belastingschuldige worden verkocht ten gevolge van een beslaglegging namens derden.
g. Ten laste van de belastingschuldige wordt een vordering artikel 19 van de Invorderingswet 1990 gedaan, tenzij hij aannemelijk maakt dat de belastingschuld kan worden verhaald.

19.1.1 ***Versnelde invordering bij faillissement***

Zodra het de ontvanger bekend is dat de belastingschuldige in staat van faillissement verkeert, moet de ontvanger onmiddellijk de openstaande belastingschuld ter verificatie (Leidraad Invordering 2008, artikel 19.2) aanmelden bij de curator in het faillissement.

Als na de faillietverklaring nieuwe belastingaanslagen worden opgelegd, moet de ontvanger deze eveneens onmiddellijk bij de curator melden (Invorderingswet 1990, artikel 10, lid 1, letter a). Uiteraard met uitzondering van de aanslagen genoemd in artikel 10, lid 2 van de wet.

19.1.2 ***Versnelde invordering bij WSNP***

Zodra het de ontvanger bekend is dat ten aanzien van een belastingschuldige de WSNP van toepassing is, moet de ontvanger onmiddellijk de openstaande belastingschuld ter verificatie melden bij de bewindvoerder van die schuldenaar.

Als nieuwe belastingaanslagen worden opgelegd nadat de toepassing van de WSNP is uitgesproken, moet de ontvanger deze eveneens onmiddellijk bij de bewindvoerder melden (Invorderingswet 1990, artikel 10, lid 1, letter a). Uiteraard met uitzondering van de aanslagen genoemd in artikel 10, lid 2 van de Invorderingswet 1990.

19.1.3 ***Versnelde invordering bij geen vaste woonplaats***

Artikel 10, lid 1 letter d van de Invorderingswet 1990 wordt toegepast in een situatie waarin een in het buitenland wonende belastingschuldige al zijn goederen in Nederland gaat verkopen.

Als de belastingschuldige in Nederland geen vaste woonplaats of plaats van vestiging heeft, is deze belastingschuldige veelal moeilijk traceerbaar. Als er in zo'n situatie evenmin duidelijk traceerbare verhaalsmogelijkheden zijn, vormen deze omstandigheden voldoende reden voor gegronde vrees voor de verhaalbaarheid van de belastingaanslag.

19.1.4 ***Versnelde invordering bij eerder beslag voor belastingschuld***

Artikel 10, lid 1 letter e van de Invorderingswet 1990 is niet van toepassing als onder de belastingschuldige derdenbeslag is gelegd voor schuld van een ander. Het zal hier doorgaans gaan om goederen van die ander die zich bij de belastingschuldige bevinden.

Door de onderhavige beslaglegging worden belastingaanslagen van de belastingschuldige waarvan de betalingstermijnen nog niet zijn verstreken, niet dadelijk en tot het volle bedrag invorderbaar. Het betreft hier namelijk geen beslaglegging voor de belastingschuld van de genoemde belastingschuldige.

De goederen zoals bedoeld in artikel 10, lid 1, letter e van de Invorderingswet 1990 kunnen tevens zogenaamde 'bodemzaken' zijn (Invorderingswet 1990, artikel 22, lid 3).

19.1.5 ***Verdedigingsbeginsel en versnelde invordering***

Schending van het verdedigingsbeginsel kan worden gerechtvaardigd als sprake is van situaties waarin de versnelde invordering kan worden toegepast. Een voorbeeld hiervan is wanneer sprake is van een gegronde vrees dat goederen zullen worden verduisterd.
Voordat de ontvanger tot de versnelde invordering overgaat van een naheffingsaanslag omzetbelasting moet hij overleg voeren met de inspecteur. Dit overleg moet erop zijn gericht te bepalen of de versnelde invordering met voldoende feiten en omstandigheden kan worden onderbouwd. De belangen zijn hier groot. Een onterechte schending van het verdedigingsbeginsel kan namelijk leiden tot vernietiging van de aanslag.

De ontvanger dient bij het toepassen van de versnelde invordering uiterst voorzichtig te zijn met het nemen van onherroepelijke invorderingsmaatregelen. De beslissing om al dan niet tot versnelde invordering over te gaan wordt in overleg met een F/I-medewerker genomen.

19.2 Uitgezonderde aanslagen

Belastingaanslagen kunnen in bepaalde gevallen niet versneld worden ingevorderd. Dit geldt voor voorlopige (conserverende) aanslagen inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting, die opgelegd zijn in het jaar waarop ze betrekking hebben, in de situaties die worden genoemd bij artikel 10, lid 1, letter a, e, f en g van de Invorderingswet 1990. Versnelde invordering is in deze situaties wel mogelijk voor de verstreken termijnen en wanneer er sprake is van een situatie die wordt genoemd in artikel 10, lid 1, letter b, c, d en h van de Invorderingswet 1990.

Voor een terugvorderingsbeschikking Toeslagen kan versnelde invordering worden toegepast op grond van artikel 31a Algemene Wet Inkomensafhankelijke Regelingen.

19.3 Vorderingen van derden versnelde invordering

Aan de ontvanger kan opgedragen worden de invordering van vorderingen van derden. Alleen de volgende vorderingen van derden mogen zelfstandig versneld worden ingevorderd:

- varkensheffing (Gezondheids- en welzijnswet voor dier, artikel 91a en artikel 93a)
- Wet Inrichting Landelijk Gebied, artikel 91

Als de ontvanger al beslag heeft laten leggen op goederen van de belastingschuldige dan zijn de vorderingen van derden, waarvan de invordering opgedragen is aan de ontvanger, ook dadelijk en ineens invorderbaar.

Versnelde invordering kan **niet** worden toegepast bij de invordering van de aan het UWV verschuldigde premies voor werknemersverzekeringen over tijdvakken gelegen vóór 1 januari 2006.

19.4 Tenuitvoerlegging versnelde invordering

Als de ontvanger versnelde invordering toepast, kan hij een dwangbevel (Invorderingswet 1990, artikel 12 en artikel 13) uitvaardigen zonder voorafgaande aanmaning (Invorderingswet 1990, artikel 15, lid 1 letter a).

Als de ontvanger al een aanmaning heeft verzonden, kan in afwijking van de betalingstermijn die daarin is gesteld, een dwangbevel direct worden uitgevaardigd (Invorderingswet 1990, artikel 15, lid 1, letter a).

Het dwangbevel kan direct na het bevel tot betaling door de belastingdeurwaarder ten uitvoer worden gelegd (Invorderingswet 1990, artikel 15, lid 1, letter b).

Als het (hernieuwd) bevel tot betaling al is gedaan, kan in afwijking van de betalingstermijn die daarin is gesteld, het dwangbevel direct ten uitvoer worden gelegd (Invorderingswet 1990, artikel 15, lid 1, letter c en d).

19.5 Bekendmaking versnelde invordering

Als de ontvanger tot versnelde invordering overgaat, moet hij de belastingschuldige hiervan in kennis stellen. Hoe de ontvanger de versnelde invordering bekendmaakt, is afhankelijk van het tijdstip waarop hij tot versnelde invordering overgaat.

In de volgende tabel staan bij de verschillende situaties de handelingen die de ontvanger moet uitvoeren.

Handelingen die de ontvanger moet uitvoeren

Tijdstip waarop de ontvanger overgaat tot versnelde invordering	Handeling
Op het moment dat het aanslagbiljet nog niet is verstuurd naar of is uitgereikt aan de belastingschuldige.	Vermeld op het aanslagbiljet: - de voor de belastingaanslag geldende betaaltermijn(en) - dat de belastingaanslag direct en tot het volle bedrag invorderbaar is - het lid en de letter van artikel 10 van de Invorderingswet 1990 op grond waarvan de ontvanger tot versnelde invordering overgaat
Op het moment dat het aanslagbiljet al is verstuurd naar of is uitgereikt aan de belastingschuldige, maar het is vóór de laatste vervaldag van de belastingaanslag.	Schrijf een brief naar de belastingschuldige. Vermeld daarin: - dat de belastingaanslag direct en tot het volle bedrag invorderbaar is verklaard - dat de betalingstermijnen die op het biljet staan, niet meer geldig zijn - het lid en de letter van artikel 10 van de Invorderingswet 1990 op grond waarvan de ontvanger tot versnelde invordering overgaat (in samenhang met artikel 15 van de Invorderingswet 1990)
Ná de laatste vervaldag van de belastingaanslag, maar er is nog geen aanmaning verstuurd of uitgereikt aan de belastingschuldige.	Vermeld op het dwangbevel dat uitgevaardigd wordt: - dat versnelde invordering wordt toegepast op de belastingaanslag - het lid en de letter van artikel 10 van de Invorderingswet 1990 op grond waarvan de ontvanger tot versnelde invordering overgaat (in samenhang met artikel 15 van de Invorderingswet 1990)
Op het moment dat de aanmaning al is verstuurd naar of is uitgereikt aan de belastingschuldige, maar er is nog geen dwangbevel uitgevaardigd.	Vermeld op het dwangbevel: - dat versnelde invordering wordt toegepast op de belastingaanslag - het lid en de letter van artikel 10 van de Invorderingswet 1990 op grond waarvan de ontvanger tot versnelde invordering overgaat (in samenhang met artikel 15 van de Invorderingswet 1990)
Op het moment dat het dwangbevel al is betekend, maar de termijn van 2 dagen nog niet is verstreken.	Vermeld op het proces-verbaal van beslag of in een aparte brief: - dat versnelde invordering wordt toegepast op de belastingaanslag - het lid en de letter van artikel 10 van de Invorderingswet 1990 op grond waarvan de ontvanger tot versnelde invordering overgaat (in samenhang met artikel 15 van de Invorderingswet 1990)

19.6 Verzet tegen versnelde invordering

Tegen de enkele verklaring dat de ontvanger een belastingaanslag versneld invorderbaar acht, kan de belastingschuldige niet op grond van artikel 17 van de Invorderingswet 1990 of artikel 438 van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering in verzet gaan. Hij kan pas in verzet gaan vanaf het moment waarop tot tenuitvoerlegging van het dwangbevel wordt overgegaan.

19.7 Invorderingsrente bij versnelde invordering

Als de ontvanger overgaat tot versnelde invordering moet hij voor de berekening van de invorderingsrente (Invorderingswet 1990, artikel 28) blijven uitgaan van de vervaldata (Invorderingswet 1990, artikel 9) die

van rechtswege gelden. Dat zijn dus de vervaldata die zouden gelden als er niet versneld zou worden ingevorderd.

19.8 Vervolgingskosten bij versnelde invordering

Als de ontvanger versneld invordert op grond van artikel 10 en 15 van de Invorderingswet 1990, vermeldt de ontvanger of de belastingdeurwaarder op het dwangbevel direct de vervolgingskosten.

Het is ook mogelijk dat de belastingschuldige al in kennis is gesteld van de belastingschuld en de gelegenheid heeft gehad om deze te voldoen als versnelde invorderingsmaatregelen worden getroffen. De ontvanger brengt dan de vervolgingskosten op de gebruikelijke manier in rekening op het dwangbevel. De belastingschuldige wordt geacht in ieder geval kennis te hebben genomen van zijn belastingschuld en in de gelegenheid te zijn geweest deze te voldoen, als na het uitreiken van het aanslagbiljet 2 werkdagen zijn verstreken.

19.9 Versnelde invordering bij uitstel van betaling

Als de ontvanger uitstel van betaling heeft verleend voor een conserverende aanslag, beëindigt hij dat uitstel niet als zich een omstandigheid voordoet als bedoeld in artikel 10, lid 1 van de Invorderingswet 1990.

Dat is anders bij uitstel van betaling ingevolge artikel 25, lid 9, 14 of 16 van de Invorderingswet 1990. Als de ontvanger in die gevallen van oordeel is dat de verhaalbaarheid van de aanslag(en) waarvoor het uitstel is verleend ernstig in gevaar komt, beëindigt hij het uitstel. De ontvanger verklaart de aanslag(en) dan versneld invorderbaar.

19.10 Informatieverstrekking bij versnelde invordering

Als de belastingschuldige nadere gegevens wenst over de genomen maatregelen, moet de ontvanger de gegevens zo spoedig mogelijk schriftelijk aan de belastingschuldige meedelen.

Als de belastingschuldige er om vraagt, moet de ontvanger de concrete feiten en omstandigheden meedelen die aanleiding hebben gegeven tot versnelde invordering.

19.11 Conservatoir beslag en versnelde invordering

Als de inspecteur nog geen aanslag heeft opgelegd, kan de ontvanger toch al vrees voor verhaal van die materiële belastingschuld hebben. De ontvanger kan dan geen versnelde invordering toepassen omdat er nog geen aanslag is. De ontvanger kan dan wel conservatoir beslag leggen.

Voordat de ontvanger conservatoir beslag kan leggen, zal hij eerst via de Rijksadvocaat bij de voorzieningenrechter een verzoekschrift moeten laten indienen. Als de voorzieningenrechter het verzoek honoreert, zal hij verlof verlenen om het beslag te leggen. De voorzieningenrechter zal in het verlof aangeven binnen welke termijn de ontvanger een ‘eis in hoofdzaak’ moet indienen. Dit houdt in dat de inspecteur binnen die termijn de aanslag moet opleggen. Het verlof van de voorzieningenrechter is de titel die belastingdeurwaarder moet vermelden in het beslagexploot of proces-verbaal van beslag.

Als de inspecteur de aanslag heeft opgelegd, kan de ontvanger voor die aanslag de normale betalings- en vervolgingstermijnen volgen. Nadat de ontvanger het dwangbevel voor die aanslag heeft uitgevaardigd, wordt het conservatoir beslag omgezet in een executoriaal beslag.

Echter, als de voorzieningenrechter een verzoek om een conservatoir beslag heeft afgewezen omdat hij gegronde vrees voor verduistering van de goederen niet aanwezig acht, mag de ontvanger op dezelfde grond geen versnelde invordering toepassen.

20 Versnelde invordering BDW

De ontvanger kan in bepaalde situaties versnelde invordering toepassen. Dit betekent dat hij met doorbreking van de voorgeschreven betalingstermijn (Invorderingswet 1990, artikel 9), een belastingaanslag terstond en tot het volle bedrag kan invorderen.

De werkzaamheden voor de belastingdeurwaarder hierbij zijn tweeledig:
- herkennen van situaties waarbij versnelde invordering kan plaatsvinden
- werkzaamheden bij versnelde invordering bekendmaken

20.1 In welke situaties?

Artikel 10 van de Invorderingswet 1990 vermeldt situaties waarin versnelde invordering kan plaatsvinden.

Bij versnelde invordering is ook artikel 15 Invorderingswet 1990 van belang:
- Artikel 15, lid 1 letter a bepaalt dat een dwangbevel zonder aanmaning of met doorbreking van de veertiendagentermijn van een eerder verzonden aanmaning kan worden uitgevaardigd.
- Artikel 15, lid 1 letter b bepaalt dat de belastingdeurwaarder direct na het bevel tot betaling een dwangbevel ten uitvoer kan leggen.
- Artikel 15, lid 1 letter c bepaalt dat de belastingdeurwaarder, als het bevel tot betaling al is gedaan, maar de betalingstermijn van 2 dagen nog niet is verstreken, het dwangbevel direct ten uitvoer kan leggen.
- Artikel 15, lid 1 letter d bepaalt dat de belastingdeurwaarder, als het hernieuwd bevel tot betaling al is gedaan, maar de betalingstermijn van 2 dagen nog niet is verstrekken, het dwangbevel direct ten uitvoer kan leggen.
- Artikel 15, lid 1, letter e bepaalt dat voor versnelde invordering op uren en dagen zoals vermeld in artikel 64, lid 1 en lid 2, niet altijd verlof van de voorzieningenrechter nodig is (zie paragraaf Dwangbevel betekenen BDW, Betekenen op zondagen, feestdagen en ongebruikelijke tijdstippen).

20.2 Reden bekendmaken

Als de belastingdeurwaarder tot versnelde invordering overgaat, moet hij de belastingschuldige hiervan in kennis stellen. Hoe de belastingdeurwaarder dat doet, is afhankelijk van het moment waarop hij tot versnelde invordering overgaat:
- De belastingdeurwaarder gaat over tot versnelde invordering op het moment dat het aanslagbiljet nog niet is verstuurd of uitgereikt.
- De belastingdeurwaarder gaat over tot versnelde invordering op het moment dat het aanslagbiljet wel is verstuurd of uitgereikt aan de belastingschuldige, maar het is voor de (laatste) vervaldag van de aanslag.
- De belastingdeurwaarder gaat over tot versnelde invordering op het moment dat het dwangbevel met bevel tot betaling is betekend met een betalingstermijn van 2 dagen, die nog niet zijn verstreken.

- De belastingdeurwaarder gaat over tot versnelde invordering op het moment dat het hernieuwd bevel tot betaling is betekend met een betalingstermijn van 2 dagen die nog niet zijn verstreken.

20.2.1 ***Nog geen aanslagbiljet verstuurd/uitgereikt***

De belastingdeurwaarder reikt het aanslagbiljet, waarop de ontvanger heeft vermeld dat het om versnelde invordering gaat, aan de belastingschuldige uit op de datum van de dagtekening en deelt mee dat er sprake is van versnelde invordering.

Als de inspecteur een brief bij het aanslagbiljet voegt met een aankondiging van de aanslag en de daarin opgenomen boete, moet de belastingdeurwaarder eerst deze brief aan de belastingschuldige uitreiken. Daarna reikt hij het aanslagbiljet uit.

De belastingdeurwaarder geeft de belastingschuldige de gelegenheid om het verschuldigde bedrag onmiddellijk aan hem te betalen. Als de belastingschuldige niet betaalt, betekent de belastingdeurwaarder een dwangbevel met bevel tot onmiddellijke betaling. Hierbij vermeldt hij artikel 10, lid 1 van de Invorderingswet 1990, artikel 15 en het onderdeel van artikel 15 waarop de versnelde invordering is gebaseerd. Als betaling ook dan achterwege blijft, gaat de belastingdeurwaarder over tot beslaglegging.
De belastingdeurwaarder brengt op dat moment nog geen vervolgingskosten in rekening.

20.2.2 ***Aanslagbiljet vóór vervaldag***

De ontvanger deelt de belastingschuldige in het dwangbevel of in een afzonderlijke brief mee waarom versnelde invordering plaatsvindt. De belastingdeurwaarder verstuurt of reikt de brief uit aan de belastingschuldige. De belastingdeurwaarder geeft de belastingschuldige gelegenheid het verschuldigde bedrag onmiddellijk aan hem te betalen. Als de belastingschuldige niet betaalt, betekent de belastingdeurwaarder een dwangbevel met bevel tot onmiddellijke betaling. Hierbij vermeldt hij artikel 10, lid 1 van de Invorderingswet 1990, artikel 15 en het onderdeel van artikel 15 waarop de versnelde invordering is gebaseerd. Als betaling ook dan achterwege blijft, gaat de belastingdeurwaarder over tot beslaglegging.

20.2.3 ***Dwangbevel betekend, tweedagentermijn nog niet verstreken***

De ontvanger deelt de belastingschuldige op het beslagexploot of in een afzonderlijke brief mee waarom versnelde invordering plaatsvindt. De belastingdeurwaarder reikt de brief aan de belastingschuldige uit. De belastingdeurwaarder geeft de belastingschuldige daarna de mogelijkheid het verschuldigde bedrag onmiddellijk te betalen. Als betaling achterwege blijft, gaat de belastingdeurwaarder over tot beslaglegging.

Als de ontvanger geen brief heeft opgemaakt waarin hij de reden van de versnelde invordering bekendmaakt aan de belastingschuldige, moet de belastingdeurwaarder in het proces-verbaal van beslag melding maken van het lid en de letter van artikel 10, IW 1990 op grond waarvan versnelde invordering plaatsvindt. Daarbij wordt ook vermeld dat artikel 15, IW 1990 wordt toegepast. Als de belastingschuldige vraagt naar de redenen van de versnelde invordering, kan de belastingdeurwaarder

volstaan met een korte motivering en voor meer informatie verwijzen naar de ontvanger.

20.2.4 ***Tweedagentermijn nog niet verstreken***

De ontvanger deelt de belastingschuldige op het beslagexploot of in een afzonderlijke brief mee waarom versnelde invordering plaatsvindt. De belastingdeurwaarder reikt de brief aan de belastingschuldige uit. De belastingdeurwaarder geeft de belastingschuldige daarna de mogelijkheid het verschuldigde bedrag onmiddellijk te betalen. Als betaling achterwege blijft, gaat de belastingdeurwaarder over tot beslaglegging - zonder voorafgaand hernieuwd bevel tot betaling.

Als de ontvanger geen brief heeft opgemaakt waarin hij de reden van de versnelde invordering bekendmaakt aan de belastingschuldige, moet de belastingdeurwaarder in het proces-verbaal van beslag melding maken van het lid en de letter van artikel 10 van de Invorderingswet 1990 op grond waarvan versnelde invordering plaatsvindt. Daarbij vermeldt hij ook dat artikel 15 van de Invorderingswet 1990 toepassing vindt. Als de belastingschuldige vraagt naar de redenen van de versnelde invordering, kan de belastingdeurwaarder volstaan met een korte motivering en voor meer informatie verwijzen naar de ontvanger.

21 Betalingsherinnering

De eerste vervolgingsmaatregel bij niet-tijdige betaling van een belastingaanslag is een aanmaning. Voordat de ontvanger (of het geautomatiseerde systeem) de aanmaning verstuurt, wordt voor bepaalde belastingschulden eerst een schriftelijke betalingsherinnering verzonden. Deze betalingsherinnering is kosteloos.

De belastingschuldige moet het verschuldigde bedrag binnen 10 werkdagen na de dagtekening van de betalingsherinnering betalen.

De betalingsherinnering is geen beschikking in de zin van de AWB.

21.1 Soort schuld

De ontvanger (of het geautomatiseerde systeem) verzendt de betalingsherinnering als het gaat om niet-zakelijke belastingschulden en de belastingschuldige niet bekend staat als minder goede betaler.
Er wordt geen betalingsherinnering gestuurd in de volgende gevallen:

- een naheffingsaanslag omzetbelasting/loonheffing of Bijzondere verbruiksbelasting van personenauto’s en van motorrijwielen
- een vordering van derden
- een dwangbevel van een ander kantoor
- aan de belastingschuldige is eerder een aanmaning voor een andere belastingaanslag verzonden

22 Aanmaning

Het verzenden van een aanmaning is de eerste vervolgingsmaatregel bij het niet betalen van:
- een aanslag
- een vervallen termijn van een aanslag

Het verzenden van de aanmaning is een wettelijke vereiste voor verdere vervolging (Invorderingswet, artikel 11). De aanmaning is geen beschikking in de zin van de Algemene wet bestuursrecht, maar een uitnodiging om alsnog binnen 2 weken na de dagtekening ervan te betalen. In een aantal gevallen blijft het versturen van een aanmaning als 1e maatregel voor het invorderen achterwege.

Aan het verzenden van de aanmaning kan een (kosteloze) schriftelijke betalingsherinnering vooraf gaan. Aan de aanmaning zijn kosten verbonden.

Het tijdstip van verzenden van een aanmaning is afhankelijk van een aantal factoren.

De ontvanger verzendt de aanmaning aan degene aan wie het aanslagbiljet is verstuurd of uitgereikt.

Als de belastingschuldige het niet eens is met de kosten van een aanmaning kan hij bij de ontvanger een bezwaarschrift indienen.

Een verzet tegen de tenuitvoerlegging van een dwangbevel met de stelling dat geen aanmaning is ontvangen, is niet mogelijk.

22.1 Aanmaning verzenden

De ontvanger kan een aanmaning verzenden na elke betalingstermijn. De belastingschuldige kan dus voor 1 aanslag meer dan 1 aanmaning ontvangen. Voor elke aanmaning worden apart kosten berekend.

Als blijkt dat de aanmaning ten onrechte is verzonden omdat het verschuldigde bedrag al is betaald, beschouwt de ontvanger de aanmaning als niet-verzonden.

Als na het versturen van de aanmaning een deel van de schuld wordt voldaan, stuurt de ontvanger geen nieuwe aanmaning voordat hij een dwangbevel uitvaardigt.

22.1.1 Betaling vóór verzending

Als blijkt dat de belastingschuldige het verschuldigde bedrag al heeft betaald nadat de aanmaning verzonden is, beschouwt de ontvanger de aanmaning als niet verzonden. Het bedrag van de verschuldigde belasting moet dan op de rekening van de Belastingdienst staan op of voorafgaande aan de datum van dagtekening van de aanmaning.
Als de betaling niet op de rekening van de ontvanger staat op of voorafgaande aan de datum van de dagtekening van de aanmaning zijn kosten verschuldigd. Dit geldt ook als het initiatief tot betaling is

genomen vóór ontvangst van de aanmaning, zoals het geven van een bankopdracht.

22.1.2 ***Betaling na verzending***
Als de belastingschuldige na een aanmaning een deel van het achterstallige bedrag betaalt, verzendt de ontvanger geen nieuwe aanmaning voor het restant. Hiervoor vaardigt hij een dwangbevel uit.

22.2 Aanmaningkosten
Aan het verzenden van een aanmaning zijn voor de belastingschuldige vervolgingskosten verbonden. Dit is geregeld in artikel 2 van de Kostenwet invordering rijksbelastingen. De hoogte van de kosten hangt af van het achterstallige bedrag aan belasting.

22.3 Wanneer geen aanmaning
Soms verzendt de ontvanger geen aanmaning. Dit geldt onder andere voor de volgende gevallen:
- De belastingaanslag moet versneld worden ingevorderd; dit geldt niet voor Toeslagen.
- De belastingschuldige is failliet verklaard of de wettelijke schuldsaneringsregeling is van toepassing.
- Het gaat om een naheffingsaanslag BPM aan een ander dan de vergunninghouder.
- Bij een aanslag in de belasting zware motorrijtuigen, die is opgelegd aan de houder van een ander motorrijtuig dan bedoeld in artikel 6, sub a van de Wet belasting zware motorrijtuigen.
- De betalingsachterstand gaat alleen over de verhoging (boete) waarvoor de belastingschuldige uitstel van betaling heeft gevraagd.
- Er is een verzoek om uitstel in behandeling.
- Er is een verzoek om kwijtschelding in behandeling.
- Er is een bezwaar- of beroepschrift in behandeling.
- Over de vorige termijn van een belastingaanslag is een dwangbevel betekend, er is niet betaald en er is nog geen beslag gelegd.
- Bij tussentijdse vervolging is het achterstallige bedrag kleiner dan een 10e deel van de (verlaagde) belastingaanslag èn het bedraagt minder dan € 182. In bijzondere gevallen kan de ontvanger besluiten om voor hogere bedragen tussentijdse vervolging achterwege te laten.

22.4 Tijdstip verzending aanmaning
Voordat de ontvanger een aanmaning verstuurt, stelt hij eerst het aantal verschenen termijnen en het tijdstip van de vervolging vast. Dit doet hij ook voor de eventuele bestuurlijke boete.

Vervolgens berekent de ontvanger het achterstallige bedrag. Na berekening hiervan kan blijken dat de betalingsachterstand te laag is om een aanmaning te versturen.

22.4.1 ***Betalingstermijn aanslag***
Voordat de ontvanger een aanmaning verstuurt, stelt hij eerst het aantal verschenen termijnen vast. De volgende tabel geeft aan welke termijn de ontvanger moet aanhouden bij de verschillende soorten belastingaanslagen.

Termijn aanhouden

Soort belastingaanslag	Middel	Termijn
Voorlopige en definitieve aanslagen	- IB - VPB - Successierecht of erfbelasting - Schenkingsrecht of schenkbelasting en overgang	6 weken
Naheffingsaanslagen	- LB - OB - MRB - Betalingen van rechtsverkeer - Accijnzen en verbruiksbelastingen - BPM-aanslagen aan een vergunninghouder - Kansspelbelasting - Dividendbelasting - Belasting zware motorrijtuigen opgelegd aan de houder van een motorrijtuig als bedoeld in artikel 6, onderdeel **a** van de Wet belasting zware motorrijtuigen - De grondwaterbelasting, de afvalstoffenbelasting, de brandstoffenbelasting, de belasting op uranium-235 en de regulerende energiebelasting	14 dagen

Voor BPM-aanslagen die zijn opgelegd aan een ander persoon dan de vergunninghouder - als bedoeld in artikel 8 van de Wet op de belasting personenauto's en motorrijtuigen 1992 - geldt geen betalingstermijn. Dat geldt ook voor naheffingsaanslagen in de belasting zware motorrijtuigen die zijn opgelegd aan een houder van een ander motorrijtuig dan bedoeld in artikel 6, onderdeel a van de Wet belasting zware motorrijtuigen.

Soort belastingaanslag	Middel	Termijn
Navorderingsaanslagen	- VB - IB - VPB - Successierecht of erfbelasting - Schenkingsrecht of schenkbelasting en overgang	Eén maand
Voorlopige aanslagen	IB met dagtekening in het jaar waarop de aanslag betrekking heeft VPB met dagtekening in het jaar waarop de aanslag betrekking heeft	Resterende maanden van het lopende jaar. Als dit minder is dan 2 maanden, een termijn van 6 weken.

22.4.2 ***Tijdstip vervolging vaststellen***

Voordat de ontvanger een aanmaning verstuurt, stelt hij eerst het aantal verschenen termijnen vast aan de hand van de volgende tabel.

Verschenen termijn

Belastingsoort/soort belastingaanslag	Tijdstip vervolging
- IB - VB - Vpb met meerdere betalingstermijnen - Successierecht of erfbelasting - Recht van overgang - Schenkingsrecht of schenkbelasting - Ruil- en herverkavelingsrente	Zo spoedig mogelijk nadat 6 kalenderdagen na de 1e (VPB) of enige vervaldag zijn verstreken.
- (Overige) belastingaanslagen met 1 betalingstermijn - Vpb - Naheffingsaanslagen LB, OB, accijnzen, BVB, MRB, dividendbelasting, kansspelbelasting, overdrachtsbelasting, assurantiebelasting en kapitaalsbelasting	Eén dag na het verstrijken van de vervaldag.

22.4.3 ***Tijdstip vervolging bestuurlijke boete vaststellen***

De aanmaning geldt ook voor de bestuurlijke boete die eventueel op het aanslagbiljet is vermeld, tenzij voor die boete uitstel van betaling is gevraagd en gekregen.
De ontvanger stelt het tijdstip van vervolging van de bestuurlijke boete als volgt vast:

Tijdstip vervolging

Situatie	Termijn
De boetebeschikking houdt verband met een bepaalde belastingaanslag en is gelijktijdig met die belastingaanslag vastgesteld.	Dezelfde termijn als voor die belastingaanslag
De boetebeschikking houdt geen verband met een bepaalde belastingaanslag.	2 maanden
De boetebeschikking houdt wel verband met een bepaalde belastingaanslag, maar is niet gelijktijdig met die belastingaanslag vastgesteld waarvoor een betalingstermijn van 2 maanden geldt.	2 maanden
Alle uit te betalen bedragen die zijn vastgesteld bij: a. beschikking; b. uitspraak op bezwaar; c. beschikking bij ambtshalve vermindering; d. een rechterlijke uitspraak.	2 maanden

22.4.4 ***Berekenen betalingsachterstand bij termijnbetaling***

Aan het verzenden van een aanmaning zijn kosten verbonden, waarvan de hoogte afhangt van het achterstallige bedrag.
De ontvanger berekent het achterstallige bedrag als volgt:

- De ontvanger trekt van het bedrag van de belastingaanslag eerst het bedrag van een eventuele vermindering af.
- De ontvanger deelt de uitkomst door het aantal betalingstermijnen. Dit is het bedrag dat de belastingschuldige moet hebben betaald. Als op de belastingaanslag een bedrag is afgeboekt (verrekend) geldt dit als een betaling. Dit geldt ook als de ontvanger een gedeelte van de belastingaanslag kwijtscheldt.

  Voorbeeld
  Het bedrag van de belastingaanslag is € 2.000. De belastingaanslag is - nadat een bezwaarschrift tegen de belastingaanslag is

behandeld - verminderd met een bedrag van € 400. Het aantal betaaltermijnen bedraagt 10. Er zijn 5 termijnen verstreken. Er moet betaald zijn: € 800 ((€ 2.000 - € 400) x 5/10). Er is € 400 betaald en op de belastingaanslag is een bedrag afgeboekt van € 450 (een teruggave op een andere belastingaanslag). In totaal is er € 850 'betaald'. Er is dus geen betalingsachterstand.

22.4.5 ***Geringe betalingsachterstand***

De ontvanger verzendt geen aanmaning bij tussentijdse invordering van achterstallige termijnen als:

- de achterstand
  - kleiner is dan 1/10 deel van de belastingaanslag (na vermindering) en
  - lager is dan € 182
- de belastingaanslag minder dan € 11 bedraagt
- de ontvanger vindt dat er sprake is van een bijzonder geval.

Als er na de laatste vervaldag nog een bedrag openstaat, volgt wel een aanmaning.

22.5 Toezendadres

De ontvanger stuurt de aanmaning aan degene aan wie het aanslagbiljet is verzonden of uitgereikt. Soms blijkt dat de aanmaning onterecht is verzonden.

Ook kunnen aanmaningen als onbestelbaar worden terugontvangen. Als de ontvanger een nieuw adres heeft achterhaald, verzendt hij opnieuw een aanmaning. Soms verzendt de ontvanger een duplicaat van de aanmaning.

22.5.1 ***Tenaamstelling***

Als de ontvanger de aanmaning verzendt, raadpleegt hij de volgende tabel om te bepalen aan wie hij de aanmaning moet versturen. Hij zorgt voor een correcte tenaamstelling en adressering.

Bepalen van juiste naam en adres

Soort belastingaanslag	**Bijzonderheden**	**Handeling**
Successierecht of erfbelasting Recht van overgang Schenkingsrecht of schenkbelasting	Gekozen woonplaats (bijvoorbeeld een notaris).	Verzend naar gekozen woonplaats en adres.
Successierecht of erfbelasting Recht van overgang Schenkingsrecht of schenkbelasting	Geen woonplaats gekozen.	Verzend naar woon- of vestigingsadres van degene voor wie de aanmaning is bestemd.
Andere belastingaanslagen	De belastingschuldige is minderjarig. De belastingschuldige is onder curatele gesteld.	Verzend naar de wettelijke vertegenwoordiger (raadpleeg BvR).
Andere belastingaanslagen	De belastingschuldige is overleden; de nalatenschap is nog niet verdeeld	Verzend naar de gezamenlijke erfgenamen.
Andere belastingaanslagen	De belastingschuldige is overleden; de nalatenschap is verdeeld.	Verzend naar elke erfgenaam afzonderlijk.
Andere belastingaanslagen	Overige	Verzend naar elke erfgenaam afzonderlijk.

*22.5.2 **Onterechte verzending aanmaning***

Als de belastingschuldige aangeeft dat aan hem onterecht een aanmaning is verzonden, zoekt de ontvanger - voordat hij de invordering (verder) voortzet - dit uit.

Dit geldt niet als hij aanwijzingen heeft dat moet worden gevreesd voor de verhaalbaarheid van de aanslag, of dat de mededeling is gedaan om de invordering te traineren. Hij neemt dan maatregelen om de rechten van de fiscus te beschermen.

*22.5.3 **Terugontvangen aanmaning***

Aanmaningen die niet op het vermelde adres kunnen worden bezorgd, worden teruggezonden naar het kantoor waaronder de belastingschuldige valt. De ontvanger kan via allerlei bestanden een eventueel nieuw adres proberen te achterhalen.

De ontvanger raadpleegt hiervoor de volgende bestanden:
- Beheer van Relaties (BvR)
- bestanden van de gemeente
- bestanden van de Kamer van Koophandel
- bestanden van de Post.nl
- gegevens op het kantoor

Als de ontvanger geen nieuw adres kan vinden, informeert hij regelmatig bij de diverse instanties naar het nieuwe adres. Hij kan ook via de belastingdeurwaarder een onderzoek laten instellen.

Als de ontvanger uiteindelijk geen resultaat bereikt, draagt hij de post als oninbaar voor.

Als de ontvanger een nieuw adres vindt, tekent hij dat aan in ETM, of in Sagitta voor een aanslag invoerrechten betreft.

22.5.4 ***Opnieuw verzenden aanmaning***

Als de ontvanger een aanmaning onbestelbaar terugontvangt en een nieuw adres heeft, verstuurt hij een nieuwe aanmaning met een nieuwe dagtekening.

De ontvanger verstuurt geen tweede aanmaning als de eerste aanmaning niet onbestelbaar is terugontvangen.

22.5.5 ***Duplicaat aanmaning***

De ontvanger verstuurt geen tweede aanmaning als de eerste aanmaning niet onbestelbaar is terugontvangen.

Hier geldt één uitzondering: als de aanmaning niet is terugontvangen, maar de belastingschuldige kan de aanmaning niet hebben ontvangen, verzendt de ontvanger een duplicaat van de aanmaning aan de belastingschuldige.

De ontvanger registreert dit in ETM om te voorkomen dat nieuwe kosten in rekening worden gebracht.

22.5.6 ***Bezwaar tegen aanmaningskosten***

Als de belastingschuldige het niet eens is met de kosten van een aanmaning kan hij een bezwaarschrift (Kostenwet, artikel 7) indienen bij de ontvanger.

Als de ontvanger het bezwaarschrift niet of niet geheel toewijst en de belastingschuldige is het hiermee niet eens, kan hij in beroep gaan bij de rechtbank binnen het rechtsgebied waar hij zijn woon- of vestigingsplaats heeft.

Als de belastingschuldige een bezwaarschrift indient omdat hij stelt dat hij het aanslagbiljet en/of de aanmaning niet heeft ontvangen, handelt de ontvanger als volgt.

De ontvanger benadert direct DCS voor een ambtsedige verklaring. DCS stelt de onderliggende informatie veilig, zoals:

- de machineregistraties waaruit kan worden aangetoond dat het aanslagbiljet en/of aanmaning op een bepaalde datum is gedrukt en verpakt
- de accountantsverklaring over de aanbieding van poststukken aan Post.nl en
- een rapport uit BVR waaruit blijkt dat centraal aangemaakte stukken zoals aanslagbiljetten of aanmaningen vanaf een bepaalde datum een bepaald adres hebben

De onderliggende informatie wordt beveiligd zo lang de ambtsedige verklaring bij de rechter nog geen begrip is.

22.6 Verzet tegen aanmaning

Als de belastingschuldige bij een betalingsachterstand geen aanmaning heeft ontvangen, kan hij tegen het niet ontvangen van de aanmaning niet in verzet komen op grond van artikel 17 van de Invorderingswet 1990 (verzet tegen de tenuitvoerlegging van het dwangbevel). De ontvanger kan dan de invordering voortzetten.

Als de ontvanger achteraf vaststelt dat de aanmaning naar een onjuist adres is gezonden, kan de belastingschuldige wel in verzet komen tegen de tenuitvoerlegging van het dwangbevel.

23 Dwangbevel

Een dwangbevel is een schriftelijk bevel tot betaling van de openstaande en opeisbare belastingschuld. De ontvanger vaardigt onder meer een dwangbevel uit als een belastingschuldige na de aanmaning niet of niet voldoende heeft betaald.

Als hoofdregel vaardigt de ontvanger het dwangbevel tegen de belastingschuldige of zijn rechtsopvolger. Het uitgevaardigde dwangbevel vormt een executoriale titel. Deze titel zal ten minste een aantal gegevens moeten bevatten.

De adressering van het dwangbevel gebeurt op grond van de gegevens in BVR (Beheer van Relaties). De ontvanger kan het dwangbevel op 2 manieren laten betekenen. Hij kan het dwangbevel per post laten betekenen of door de belastingdeurwaarder. In sommige gevallen mag het dwangbevel niet per post worden betekend.

Als de ontvanger een dwangbevel van de belastingdeurwaarder terugontvangt, kan het om een betekend of een niet-betekend dwangbevel gaan. De ontvanger handelt een terugontvangen betekend dwangbevel anders af dan een niet-betekend dwangbevel.

Na betekening van een dwangbevel kan de belastingschuldige bezwaar, beroep of verzet indienen.

23.1 Bevelschrift tot betaling

Het dwangbevel is een schriftelijk bevel tot betaling van de openstaande belastingschuld.

Een gewone schuldeiser zal voor een vordering die niet wordt voldaan naar de rechter moeten stappen om een vonnis (executoriale titel) te verkrijgen. Met dat vonnis kan de schuldenaar dan worden gedwongen zijn schuld te voldoen.

De ontvanger hoeft niet naar de rechter te stappen, maar kan zichzelf een executoriale titel verschaffen door middel van het opmaken en uitvaardigen van een dwangbevel.

Na betekening van het dwangbevel heeft de ontvanger het recht om de belastingschuldige met dwangmiddelen uit het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering te dwingen tot betaling.

23.2 Wanneer een dwangbevel

Als de belastingschuld binnen 2 weken na dagtekening van de aanmaning niet of niet geheel wordt voldaan, kan de ontvanger een dwangbevel uitvaardigen voor het verschuldigde bedrag.
In sommige gevallen hoeft de ontvanger zelfs geen aanmaning af te wachten voor het uitvaardigen van het dwangbevel. Het gaat dan om de gevallen waarin op grond van artikel 10 en 15 van de Invorderingswet 1990 versnelde invordering kan worden toegepast.

23.3 Ontvanger dwangbevel

In de regel vaardigt de ontvanger een dwangbevel uit tegen de belastingschuldige of zijn rechtsopvolger. Op deze hoofdregel bestaan ook uitzonderingen.

Tegen een borg (Burgerlijk Wetboek, artikel 7:850 e.v.) wordt geen dwangbevel uitgevaardigd, ook al heeft deze zich verbonden als hoofdelijk medeschuldenaar. Als executoriale titel dient dan de grosse van de authentieke akte of een rechterlijk vonnis.

*23.3.1 **Bijzondere gevallen uitvaardigen dwangbevel***

De ontvanger vaardigt een dwangbevel in principe uit tegen de belastingschuldige of tegen zijn rechtsopvolgers. Dat is anders in de volgende gevallen:

- Het gaat om de belastingaanslag van een **minderjarig** persoon. De ontvanger vaardigt het dwangbevel uit tegen de minderjarige zelf. Als de ontvanger met de minderjarigheid bekend is, brengt hij dat in het dwangbevel tot uitdrukking. Dit dwangbevel moet ook worden betekend aan de wettelijke vertegenwoordiger. Pas daarna kan de tenuitvoerlegging plaatsvinden.
- Het gaat om de belastingaanslag van een persoon die onder **curatele** staat. De ontvanger vaardigt het dwangbevel uit tegen de persoon die onder curatele staat. Als de ontvanger met het onder curatele staan bekend is, brengt hij dat in het dwangbevel tot uitdrukking. Dit dwangbevel moet ook worden betekend aan de wettelijke vertegenwoordiger. Pas daarna kan de tenuitvoerlegging plaatsvinden.
- Het gaat om de belastingaanslag van een **overleden** belastingschuldige en de nalatenschap is nog **niet verdeeld**. De ontvanger vaardigt het dwangbevel uit tegen de gezamenlijke erfgenamen. Het is niet nodig de erfgenamen afzonderlijk te vermelden.
- Het gaat om de belastingaanslag van een **overleden** belastingschuldige en de nalatenschap is al **verdeeld.** De ontvanger vaardigt het dwangbevel uit tegen alle erfgenamen afzonderlijk. Het is daarbij niet nodig het deel van ieders aansprakelijkheid tot uitdrukking te brengen.
- Het gaat om successierecht of erfbelasting. De ontvanger vaardigt het dwangbevel uit tegen ‘de verkrijgers uit de nalatenschap van…’. Daarbij vermeldt hij de namen en adressen van de verkrijgers op het dwangbevel. Als de ontvanger wil invorderen ten laste van een afzonderlijke verkrijger voor diens deel van het successierecht of de erfbelasting, vaardigt de ontvanger een (nieuw) dwangbevel uit op naam van die verkrijger.

23.4 Ondertekening dwangbevel

Tegenwoordig worden de meeste dwangbevelen in een automatisch proces uitgevaardigd en per post betekend. Op deze dwangbevelen staat geen handtekening van de ontvanger. Daarnaast komt het in de praktijk nog voor dat er dwangbevelen door de invorderaars op de kantoren worden uitgevaardigd en door de deurwaarder worden betekend. Deze dwangbevelen worden bij de uitvaardiging soms nog wel ondertekend.

Is de handtekening van de ontvanger verplicht en leidt niet-ondertekening tot nietigheid? Het antwoord maakt onderscheid tussen het dwangbevel zelf en de akte van betekening. Het dwangbevel is geen exploot zoals genoemd in het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering, de akte van betekening wel. De akte van betekening moet daarom wel worden ondertekend door de deurwaarder, tenzij het een per post verstuurd dwangbevel betreft.

Het uitgevaardigde dwangbevel is wel een executoriale titel. Het is ook een beschikking in de zin van de Awb. In de literatuur en jurisprudentie is niet terug te vinden dat een dwangbevel, omdat het een executoriale titel is, moet worden ondertekend. De rechtbank Almelo maakte in 2008 een vergelijking met de vervaardiging van belastingaanslagen, die ook niet ondertekend zijn. Een arrest van de Hoge Raad uit 1998 stelt al: "Als uit het aanslagbiljet niet blijkt dat de aanslag door een ander is opgelegd, moet ervan worden uitgegaan dat de aanslag door het hoofd is opgelegd". Voor dwangbevelen wordt een analoge zienswijze gevolgd. Ze hoeven dus niet te worden ondertekend.

Voor de geautomatiseerd uitgevaardigde en per post betekende dwangbevelen kent de Invorderingswet een extra waarborg voor belastingschuldigen: artikel 14 IW 1990 bepaalt namelijk dat de deurwaarder eerst een hernieuwd bevel tot betaling moet doen voordat hij beslag legt voor deze dwangbevelen.

23.5 Dwangbevel is executoriale titel

Het dwangbevel is een executoriale titel. Met een executoriale titel kan een schuldenaar gedwongen worden zijn schuld te voldoen. Vergelijkbaar hiermee is het vonnis van de rechter, dat een gewone schuldeiser moet zien te verkrijgen voor zijn vordering.
Het dwangbevel kan pas na betekening en een bevel tot betaling door beslaglegging ten uitvoer worden gelegd. Het opmaken en uitvaardigen van het dwangbevel gebeurt meestal door het geautomatiseerde systeem. Dat is omdat er meestal per post wordt betekend. Als de betekening moet plaatsvinden door de belastingdeurwaarder, maakt de ontvanger het dwangbevel op en vaardigt hij het uit.

23.6 Gegevens

Een dwangbevel (de titel) moet volgens het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering ten minste de volgende gegevens bevatten:

- in het hoofd: de woorden 'In naam van de Koning'
- de aanduiding van de schuldeiser (dat is de ontvanger)
- de naam van de schuldenaar (dat is de belastingschuldige)
- de naam van degene tegen wie het wordt uitgevaardigd (meestal de belastingschuldige, soms een ander)
- het soort belasting waarom het gaat
- het tijdvak waarover de belasting is geheven
- het totale bedrag van de aanslag en het opeisbare bedrag
- een eventueel betaald of verrekend bedrag
- het totaal invorderbare bedrag
- het bedrag van de verschuldigde kosten
- een eventueel per termijn te betalen bedrag
- de datum van de uitvaardiging of datum van terpostbezorging

Bovendien vermeldt de ontvanger voor aanslagen Vermogensbelasting (VB) en voorlopige aanslagen Inkomstenbelasting (IB), Wet Arbeidsongeschiktheidsverzekering Zelfstandigen (WAZ), Inkomstenbelasting WIR-temporisering (IBX), Inkomstenheffing (IH), Vennootschapsbelasting (VPB), Vennootschapsbelasting WIR-temporisering (VPX) of Premieheffing (PH), gedagtekend binnen het belasting-, premie- of boekjaar:
- de dagtekening van het aanslagbiljet
- het aantal termijnen
- het bedrag per termijn

Ook moet het dwangbevel vermelden dat de belastingschuldige tegen de tenuitvoerlegging in verzet kan komen.

Vanwege het officiële karakter van het dwangbevel moet het opmaken zorgvuldig gebeuren. Een dwangbevel dient immers als basis voor ingrijpende maatregelen. Het dwangbevel moet duidelijk leesbaar zijn. Er moet een volstrekte overeenstemming zijn tussen het origineel en het afschrift van het dwangbevel. Losse aantekeningen met de pen op het dwangbevel moeten beperkt blijven tot wat van belang is voor de uitvaardiging of de betekening. Te denken valt hierbij aan een aantekening op het dwangbevel over toepassing van artikel 10/15 Invorderingswet 1990.

23.7 Adressering dwangbevel

De adressering van het dwangbevel gebeurt met de gegevens uit BVR (Beheer van Relaties). In BVR zijn onder meer opgenomen:
- voor natuurlijke personen: het adres zoals dat is vermeld in de Gemeentelijke Basisadministratie (GBA)
- voor ondernemingen: het adres zoals dat is opgenomen in het handelsregister bij de Kamer van Koophandel (KvK)
- het adres dat de belastingschuldige heeft opgegeven als postadres

23.8 Betekening dwangbevel

Het dwangbevel is een beschikking in de zin van de Algemene wet bestuursrecht. In afwijking van artikel 3:41 van de Algemene wet bestuursrecht wordt het dwangbevel bekendgemaakt door middel van betekening.

Het dwangbevel kan worden betekend per post of door de belastingdeurwaarder. De Belastingdienst geeft de voorkeur aan het betekenen van een dwangbevel per post. Het dwangbevel wordt dan bij Post.nl aangeboden voor verzending.

Bij de betekening worden vervolgingskosten in rekening gebracht. De kosten van betekening worden op het dwangbevel zelf vermeld. Tegen de vervolgingskosten kan de belastingschuldige een bezwaar- of beroepschrift indienen. Tegen de betekening van het dwangbevel op zich kan hij verzet (Invorderingswet 1990, artikel 17) indienen.

Soms heeft de ontvanger een keuzemogelijkheid voor de wijze van betekening en soms niet. Het gaat hier vaak om het ‘gevoel’ van de ontvanger bij de post. Wat een rol kan spelen zijn bijvoorbeeld grote financiële belangen en de snelheid van handelen die geboden is. Of de

ontvanger wil zeker weten dat het dwangbevel op een bepaalde tijd aan de juiste persoon is betekend.

Bij een dwangbevel voor een fiscale eenheid omzetbelasting bijvoorbeeld, kan betekening plaatsvinden per post. De ontvanger kan er in dit geval echter ook voor kiezen om het dwangbevel door de belastingdeurwaarder te laten betekenen. De belastingdeurwaarder moet dan het dwangbevel aan ieder onderdeel van de fiscale eenheid afzonderlijk betekenen. De keuze hangt in deze gevallen veelal af van de persoonlijke inschatting van de ontvanger.

In sommige gevallen mag het dwangbevel niet per post worden betekend.

23.9 Betekening per post

Betekenen per post houdt in dat de ontvanger een afschrift van een dwangbevel per gewone post verzendt. Het afschrift bevat onder andere een opgaaf van de achterstallige belasting en een bevel om binnen twee dagen te betalen. Ook vermeldt het afschrift dat het dwangbevel ten uitvoer zal worden gelegd als de belastingschuldige niet betaalt.

Als de ontvanger het dwangbevel per post heeft betekend en de belastingdeurwaarder gaat beslag leggen, wordt het dwangbevel geacht te zijn betekend door de belastingdeurwaarder.

Als betekeningsdatum geldt in het algemeen de datum van terpostbezorging. Dit geldt niet voor de betekeningsdatum bedoeld in de artikelen 14, 19 en 20 van de Invorderingswet 1990. Met de terpostbezorging is de betekeningshandeling voltooid. De ontvanger brengt op dat moment de vervolgingskosten in rekening.

Uit de ongeopende envelop waarin het afschrift ter post wordt bezorgd, blijkt de naam en het adres van de belastingschuldige, evenals een aanduiding dat de inhoud de onmiddellijke aandacht behoeft.

Bij de betekening van het dwangbevel wordt domicilie gekozen op het adres van het kantoor van het organisatieonderdeel van de Belastingdienst waar de belastingdeurwaarder zijn standplaats heeft. Dit geldt ook voor de situaties waarin het dwangbevel is uitgevaardigd door de ontvanger van een ander organisatieonderdeel van de Belastingdienst.

Het domicilie-adres op de ETM-dwangbevelen luidt als volgt:
Belastingdienst/Centrale administratieve processen
John F. Kennedylaan 8
7314 PS Apeldoorn

*23.9.1 **Betekeningsdatum per post***

De verzending van het afschrift aan de belastingschuldige vindt plaats per gewone post. Het bevel tot betaling van de ontvanger luidt tot betaling binnen 2 dagen na de datum van terpostbezorging. In het kader van de tenuitvoerlegging wordt dat bevel geacht mede te zijn betekend door de belastingdeurwaarder die belast is met de tenuitvoerlegging.

Uitsluitend voor de toepassing van de artikelen 14, 19 en 20 van de Invorderingswet 1990 wordt het per post betekende dwangbevel met het bevel tot betaling geacht te zijn betekend 2 dagen na de datum van terpostbezorging. Dit betekent dat de tenuitvoerlegging van het dwangbevel evenals de vordering op grond van artikel 19 van de Invorderingswet 1990 in beginsel niet kunnen plaatsvinden binnen 4 dagen na die datum. Op deze termijn is de Algemene termijnenwet van toepassing. Daarin is geregeld dat de termijn tot de eerstvolgende werkdag wordt verlengd, als de laatste dag ervan op een zaterdag, zondag of algemeen erkende feestdag eindigt.

De genoemde termijn van 4 dagen geldt niet als de invordering, na betekening van het dwangbevel per post, wordt voortgezet met toepassing van artikel 15 van de Invorderingswet 1990.
De fictie dat het per post betekende dwangbevel eerst wordt geacht te zijn betekend 2 dagen na de datum van terpostbezorging, geldt evenmin voor het tijdstip waarop de kosten van betekening verschuldigd zijn, noch voor het tijdstip waarop stuiting van de verjaring heeft plaatsgevonden op grond van artikel 27, lid 1 van de Invorderingswet 1990.

23.10 Niet per post betekenen

In de volgende gevallen mag de ontvanger een dwangbevel niet per post betekenen:

- Als is gebleken dat de aanmaning de belastingschuldige niet heeft bereikt. In deze situatie onderzoekt de ontvanger of de aanmaning naar het juiste adres is verzonden. Als de aanmaning naar het juiste adres is verzonden of als de belastingschuldige geen vaste woon- of verblijfplaats meer heeft, vaardigt de ontvanger een dwangbevel uit dat door de belastingdeurwaarder wordt betekend. Als de aanmaning niet naar het juiste adres is verzonden, moet het juiste adres worden achterhaald. Nadat naar dat adres een aanmaning is gezonden, kan na afloop van de daarin gestelde betalingstermijn alsnog een dwangbevel per post worden betekend.
- De ontvanger wil versnelde invordering toepassen en 1 van de volgende situaties is van toepassing:
  - De ontvanger wil een dwangbevel uitvaardigen zonder voorafgaande aanmaning.
  - De ontvanger heeft een aanmaning verzonden en hij wil binnen de daarin vermelde betalingstermijn een dwangbevel uitvaardigen.
  - De ontvanger wil de belastingdeurwaarder het dwangbevel onmiddellijk na het bevel tot betaling ten uitvoer laten leggen.

In bovenstaande situaties zal de ontvanger een dwangbevel moeten uitvaardigen dat hij door de belastingdeurwaarder laat betekenen.

- De belastingschuldige is VOW (vertrokken onbekend waarheen).
- De belastingschuldige is overleden.
- De belastingschuldige is failliet of toegelaten tot de WSNP.

In de volgende gevallen wordt niet automatisch een dwangbevel gestuurd en zal de ontvanger het dwangbevel handmatig per post moeten versturen:

- Er is geen rentedatum in het systeem ingebracht.
- De belastingschuldige heeft een buitenlands adres.

- Er is sprake van de waarde X in stamcode positie 7.
- Het dwangbevel betreft een aansprakelijkstelling of overgangsrecht (D03).
- Het dwangbevel betreft successierecht of erfbelasting, schenkingsrecht of schenkbelasting (D01 en D02).

23.11 Betekening door deurwaarder

Naast betekening per post kan betekening van een dwangbevel door de belastingdeurwaarder plaatsvinden. Deze geeft een afschrift van het door de ontvanger uitgevaardigde dwangbevel en van de akte van betekening af aan de belastingschuldige of iemand anders aan wie hij rechtsgeldig kan betekenen. Het afschrift bevat een opgaaf van de achterstallige belasting en een bevel om binnen 2 dagen te betalen.

Het hangt af van de woon- of verblijfplaats van de belastingschuldige naar welke belastingdeurwaarder het dwangbevel moet worden verstuurd. De belastingdeurwaarder betekent een dwangbevel voor successierecht of erfbelasting op het adres van de in de aangifte gekozen woonplaats tenzij het dwangbevel is uitgevaardigd tegen een verkrijger afzonderlijk. De betekening vindt meestal plaats door de belastingdeurwaarder die verbonden is aan het kantoor binnen het ambtsgebied waarin de belastingschuldige woont. Soms kan de deurwaarder in een ander ambtsgebied dan dat van hemzelf werken, bijvoorbeeld in spoedeisende gevallen. Dat gaat dan in overleg met de ontvanger in het betreffende ambtsgebied.

*23.11.1 **Competente deurwaarder***

Het hangt af van de woon- of verblijfplaats van de belastingschuldige naar welke deurwaarder het dwangbevel moet worden verstuurd. Dit wordt bepaald aan de hand van de volgende situaties:

- De belastingschuldige woont in **hetzelfde** ambtsgebied als het kantoor dat het dwangbevel heeft uitgevaardigd: de ontvanger verstuurt het dwangbevel naar de bevoegde belastingdeurwaarder.
- De belastingschuldige woont in het ambtsgebied van een **ander** kantoor in Nederland dan het kantoor dat het dwangbevel heeft uitgevaardigd en de competentie wordt niet overgedragen: de ontvanger verstuurt het dwangbevel aan het kantoor binnen het ambtsgebied waar volgens BvR het adres is gelegen waar de betekening moet plaatsvinden. In een begeleidende brief worden de bijzonderheden vermeld die van belang zijn voor de (verder) te treffen invorderingsmaatregelen.
- De belastingschuldige woont in het **buitenland** en heeft geen bekende woon- of verblijfplaats: de ontvanger verstuurt het dwangbevel naar het kantoor binnen het ambtsgebied waar de rechtbank zitting houdt. De deurwaarder van dit kantoor betekent het dwangbevel aan de Officier van Justitie.
- De belastingschuldige is inmiddels **verhuisd** naar het ambtsgebied van een ander kantoor en de competentie wordt overgedragen: de ontvanger verstuurt het dwangbevel aan het kantoor binnen het ambtsgebied waar volgens BvR het adres is gelegen waar de betekening moet plaatsvinden. Zo nodig worden in een begeleidende brief de bijzonderheden vermeld die voor de (verdere) invordering van belang kunnen zijn.

*23.11.2 **Afhandelen betekening dwangbevel***

Wanneer de ontvanger een betekend dwangbevel terugontvangt, tekent hij de volgende gegevens aan in het systeem:

- de datum waarop de betekening heeft plaatsgevonden
- het bedrag van de betekeningskosten

*23.11.3 **Afhandelen niet-betekening dwangbevel***

Wanneer de ontvanger een niet-betekend dwangbevel terugontvangt, zijn er verschillende situaties mogelijk:

- De belastingschuldige is verhuisd naar een adres binnen het ambtsgebied van het oorspronkelijke kantoor en het dwangbevel moet opnieuw ter betekening worden verstuurd. De ontvanger maakt hiervan een aantekening in ETM.
- De belastingschuldige is verhuisd naar een adres buiten het ambtsgebied van het oorspronkelijke kantoor. Dat kantoor is competent en het gaat om een geautomatiseerde aanslag. De ontvanger maakt hiervan een aantekening in ETM.
- De belastingschuldige is verhuisd naar een adres buiten het ambtsgebied van het oorspronkelijke kantoor. Dat kantoor is niet competent en het gaat om een geautomatiseerde aanslag. De ontvanger maakt hiervan een aantekening in ETM.
- De belastingschuldige is verhuisd naar een adres buiten het ambtsgebied van het oorspronkelijke kantoor. Dat kantoor is competent en het gaat om een niet-geautomatiseerde aanslag. De ontvanger maakt hiervan een aantekening in ETM.
- De belastingschuldige is verhuisd naar een adres buiten het ambtsgebied van het oorspronkelijke kantoor. Dat kantoor is niet competent en het gaat om een niet-geautomatiseerde aanslag. De ontvanger maakt hiervan een aantekening in ETM.
- De ontvanger stuurt tengevolge van een gewijzigd adres het dwangbevel terug naar het kantoor dat de invorderingsopdracht heeft gegeven. Het gaat om een niet-geautomatiseerde aanslag. De ontvanger maakt hiervan een aantekening in ETM.
- De ontvanger stuurt het dwangbevel, als gevolg van een gewijzigd adres, terug naar het kantoor dat of de instantie die de invorderingsopdracht heeft gegeven. Het gaat om een geautomatiseerde aanslag. De ontvanger maakt hiervan een aantekening in ETM.
- De ontvanger stuurt het dwangbevel terug naar een derde die het dwangbevel elektronisch heeft aangeleverd. De ontvanger maakt hiervan een aantekening in ETM.
- De ontvanger stuurt het dwangbevel naar een ander kantoor. Het gaat om een aanslag van een derde die het dwangbevel elektronisch heeft aangeleverd. De ontvanger maakt hiervan een aantekening in ETM.

Van al de hiervoor genoemde acties en bevindingen zal de ontvanger dus in voorkomende gevallen aantekeningen moeten maken in ETM. In de huidige INL gebeurt dit door het opnemen van diverse statussen, acties en omschrijvingen. Hoe dit in ETM gaat gebeuren is nog niet bekend. Dit stuk zal te zijner tijd verder aangevuld moeten worden.

23.12 Bezwaar en beroep kosten dwangbevel

Op grond van artikel 7 van de Kostenwet kan een belastingschuldige bezwaar indienen bij de ontvanger tegen het in rekening brengen van de betekeningskosten van een per post betekend dwangbevel.

Als het gaat om een dwangbevel dat door de belastingdeurwaarder is betekend, kan de belastingschuldige administratief beroep aantekenen bij de ontvanger tegen het in rekening brengen van de betekeningskosten.

Als de belastingschuldige het niet eens is met de beslissing van de ontvanger, staat beroep en vervolgens hoger beroep open bij de fiscale rechter.

23.13 Verzet tegen dwangbevel

Op grond van artikel 17 van de Invorderingswet 1990 kunnen geschillen over andere dan de in rekening gebrachte vervolgingskosten van de betekening van het dwangbevel, aan het oordeel van de civiele rechter worden onderworpen. De belastingschuldige kan hiervoor verzet instellen tegen de tenuitvoerlegging van het dwangbevel. Dat kan direct na de betekening van het dwangbevel worden gedaan.
Voorbeelden van situaties waarin verzet kan worden ingediend:

- de schuld is verjaard
- er is een vermindering verleend
- het gaat om een andere belastingschuldige
- de schuld is voldaan

Het feit dat een aanslagbiljet, aanmaning of afschrift van een dwangbevel (bij betekening per post) niet zou zijn ontvangen, is geen basis voor het indienen van verzet.

24 Tenuitvoerlegging dwangbevel BDW

De ontvanger geeft de belastingdeurwaarder opdracht een dwangbevel - of de grosse (afschrift) van een vonnis - ten uitvoer te leggen.

Voorafgaand aan de tenuitvoerlegging controleert de belastingdeurwaarder of er tussentijds betalingen zijn ontvangen. Hij werkt de beslagopdracht zo spoedig mogelijk af, uiterlijk binnen 1 maand na opdracht.

Beslagopdrachten van belastingen opgelegd aan ondernemingen werkt hij uiterlijk binnen 10 dagen na opdracht af. Bij een opdracht tot toepassing van versnelde invordering gaat de belastingdeurwaarder direct over tot tenuitvoerlegging van het dwangbevel.

De belastingdeurwaarder onderzoekt vóór de tenuitvoerlegging of hij een hernieuwd bevel tot betaling moet doen.

Bij de tenuitvoerlegging van het dwangbevel hoeft de belastingdeurwaarder het betekende dwangbevel niet bij zich te hebben. Als belastingschuldige erom vraagt, moet de belastingdeurwaarder het dwangbevel kunnen tonen. Op dat moment kan de belastingdeurwaarder het dwangbevel uitprinten. Bij ANPR-acties mogen, volgens artikel 18, lid 4, Invorderingswet 1990, de gegevens van een dwangbevel ook digitaal beschikbaar zijn. Als ten laste van dezelfde belastingschuldige meerdere dwangbevelen zijn uitgevaardigd, vindt tenuitvoerlegging zoveel mogelijk tegelijkertijd plaats. De belastingdeurwaarder kan met een door de ontvanger gewaarmerkte kopie van het origineel betekende dwangbevel volstaan, als voor dezelfde belastingschuldige op hetzelfde moment op verschillende plaatsen beslag moet worden gelegd.

Als de ontvanger geen nadere aanwijzingen heeft gegeven voor de tenuitvoerlegging, legt de belastingdeurwaarder beslag op roerende zaken die geen registergoederen zijn. Als hij geen beslag op roerende zaken kan leggen, onderzoekt hij of er andere verhaalsmogelijkheden zijn. Als hij andere verhaalsmogelijkheden vindt, doet hij een voorstel aan de ontvanger om daar beslag op te leggen. Als er geen andere verhaalsmogelijkheden zijn, maakt de belastingdeurwaarder een verklaring van onvermogen op.

Voor de tenuitvoerlegging van een termijndwangbevel gelden bijzondere regels.

In bepaalde gevallen kan de belastingdeurwaarder afzien van tenuitvoerlegging.

Na de tenuitvoerlegging levert de belastingdeurwaarder de stukken in bij de ontvanger.

24.1 Termijndwangbevel

Een termijndwangbevel is een dwangbevel dat de ontvanger uitvaardigt voor een deel van een belastingaanslag die in termijnen mag worden

betaald. Als een termijndwangbevel door beslaglegging ten uitvoer wordt gelegd, kan de belastingdeurwaarder bij de beslaglegging op basis van dat dwangbevel alle op dat tijdstip vervallen termijnen invorderen. Voorwaarde hiervoor is wel dat het invorderbare bedrag uit het dwangbevel is op te maken. Voor een termijndwangbevel dat ten uitvoer moet worden gelegd op grond van artikel 10, lid 1, onderdelen b, c of d van de Invorderingswet 1990 (versnelde invordering), kan de belastingdeurwaarder ook de termijnen invorderen die op het tijdstip van tenuitvoerlegging nog niet verschenen zijn. Voor deze termijnen vaardigt de ontvanger een dwangbevel uit.

24.2 Verklaring van onvermogen

De belastingdeurwaarder maakt een verklaring van onvermogen op als de belastingschuld niet, of slechts in onbetekenende mate, kan worden verhaald op roerende zaken en evenmin verhaal op andere wijze mogelijk is. In die verklaring vermeldt hij:

- de geschatte executie waarde
- de gezinssamenstelling
- het gezinsinkomen

Hij ondertekent de verklaring en geeft aan of er een getuige aanwezig was.

Hij kan voor de verklaring de achterkant gebruiken van het exploot Betekening van een dwangbevel en bevel tot betaling.

24.3 Afzien van tenuitvoerlegging

De belastingdeurwaarder kan afzien van tenuitvoerlegging van een dwangbevel als:

- dat uit menselijk of tactisch oogpunt gewenst is
- de belastingschuldige voldoende bewijs van betaling kan tonen
- de belastingschuldige inmiddels aantoonbaar een verzoek om kwijtschelding heeft gedaan
- de belastingschuldige inmiddels aantoonbaar een verzoek om uitstel van betaling heeft gedaan
- de belastingschuldige inmiddels is overleden
- sprake is van een onverdedigbare hardheid

Van onverdedigbare hardheid kan alleen sprake zijn in uitzonderlijke omstandigheden die aan de belastingschuldige of zijn persoon zijn verbonden, zoals ernstige ziekte van de belastingschuldige of zijn echtgenote.

De belastingdeurwaarder meldt de ontvanger schriftelijk waarom hij heeft afgezien van beslaglegging.

25 Betekenen BDW

Betekening van een schriftelijk stuk heeft als doel het stuk ter kennis te brengen aan degene die het aangaat. De belastingdeurwaarder legt de betekening vast in een exploot, genaamd 'Akte van betekening'. Soms maakt deze akte van betekening onderdeel uit van een meer omvattend exploot.
Een exploot uitgebracht door de belastingdeurwaarder is een authentieke akte: een akte opgemaakt in de vereiste vorm door een daartoe bevoegde ambtenaar 'aan wie het bij of krachtens de wet is opgedragen op die wijze te doen blijken van de door hen gedane waarnemingen of verrichtingen'. Akten dienen als bewijs.

Omdat iedere akte van betekening een authentieke akte is, gelden daarvoor zware eisen van zorgvuldigheid. Daarom mag de belastingdeurwaarder een tekst in een akte van betekening niet zo doorhalen dat de tekst onleesbaar wordt. De doorhaling moet met een enkele streep plaatsvinden, waarna door een verwijsteken in de kantlijn ditzelfde verwijsteken wordt opgenomen onder vermelding van het juiste tekstdeel/getal/bedrag. Vervolgens vermeldt de belastingdeurwaarder bij deze correctie, die ook renvooi wordt genoemd, bijvoorbeeld 'd.h. + i.v.g.g.k.', en zijn paraaf. De letters staan voor 'doorhaling + invoeging goedgekeurd'. Als het om een enkele doorhaling of invoeging gaat, vermeldt hij in de kantlijn: 'd.h.g.g.k. dan wel i.v.g.g.k.' en zijn paraaf.
De belastingdeurwaarder mag geen correctievloeistof gebruiken.
Als de belastingdeurwaarder in een authentieke akte iets verklaart dat strijdt met zijn werkelijke handelingen of waarnemingen, schendt hij zijn ambtseed of zijn belofte. Dit kan ernstige gevolgen hebben voor zijn positie.

Bij de betekening moet de belastingdeurwaarder afschriften achterlaten van het stuk en van de akte van betekening op het adres waar hij betekent, of aan de persoon aan wie hij betekent.

Voor de betekening van stukken voor successierecht of erfbelasting geldt een bijzondere regeling.

25.1 Voorbeelden van te betekenen stukken

Voorbeelden van stukken waarbij betekening wettelijk is voorgeschreven zijn:
- dagvaardingen
- vonnissen
- dwangbevelen
- beslagen

Voorbeelden van stukken waarbij betekening niet wettelijk is voorgeschreven zijn:
- een vordering
- een aangiftebiljet
- een aanslagbiljet
- een brief van de ontvanger of inspecteur

Als betekening niet wettelijk is voorgeschreven, kan de ontvanger toch opdracht aan de belastingdeurwaarder geven om een stuk te betekenen. Dit doet de ontvanger als hij dwingend bewijs wenst dat het betreffende stuk zijn bestemming heeft bereikt. De belastingdeurwaarder brengt geen betekeningskosten in rekening als hij een stuk betekent waarvan betekening niet wettelijk is voorgeschreven.

Soms verzoekt een andere staat om notificatie van akten en beslissingen die zien op schuldvorderingen van die staat. Notificatie is het betekenen of uitreiken van zulke stukken. Notificatie kan worden toegepast op alle stukken die betrekking hebben op de invordering.
Dit kan onder andere gaan om:
- het betekenen van een dwangbevel
- het uitreiken van een beschikking over een aansprakelijkstelling
- het uitreiken van een beslissing op een verzoek om kwijtschelding
- het uitreiken van een beslissing op een verzoek om uitstel van betaling

25.2 Dwangbevel betekenen

Aan de belastingschuldige kan op 2 manieren een dwangbevel worden betekend:
- De ontvanger betekent het dwangbevel door terpostbezorging (wordt hier niet verder behandeld, is niet relevant voor het werk van de belastingdeurwaarder).
- De belastingdeurwaarder betekent het dwangbevel volgens de regels die het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering geeft voor het betekenen van exploten.

Als de ontvanger wil dat de belastingdeurwaarder het dwangbevel betekent, stuurt hij het dwangbevel en een afschrift daarvan naar de belastingdeurwaarder.

Werkzaamheden van de belastingdeurwaarder als hij een dwangbevel betekent:
- Hij stelt de belastingschuldige op de hoogte van desbetreffende belastingschuld.
- Hij beveelt het verschuldigde bedrag binnen 2 dagen te betalen, of bij versnelde invordering direct.
- Hij geeft aan wat de gevolgen zijn als betaling binnen de tweedagentermijn uitblijft.
- Hij legt deze handelingen vast in een akte van betekeningen.
- Hij laat een afschrift van de akte aan de belastingschuldige en/of betrokken rechtspersoon.

Voor de betekening van stukken voor successierecht of erfbelasting geldt een bijzondere regeling.

Er zijn dagen en tijdstippen waarop de belastingdeurwaarder geen dwangbevelen mag betekenen.

Er zijn situaties waarin de belastingdeurwaarder geen dwangbevelen kan betekenen.

25.3 Dwangbevel is niet te betekenen

Als de belastingdeurwaarder een dwangbevel niet kan betekenen omdat degene tegen wie het is uitgevaardigd niet op het daarin vermelde adres woont, maakt hij daarvan een ambtsbericht op voor de ontvanger.

Ook bij verhuizing binnen hetzelfde belastingdeurwaardersrayon levert de belastingdeurwaarder het dwangbevel in bij de ontvanger, met opgave van het nieuwe adres - tenzij de betekening van het dwangbevel geen vertraging mag oplopen. In dat geval betekent de belastingdeurwaarder het dwangbevel zelf zo spoedig mogelijk op het nieuwe adres.

Als de belastingdeurwaarder een dwangbevel niet kan betekenen omdat degene tegen wie het is uitgevaardigd inmiddels is overleden, vermeldt hij de volgende gegevens op het dwangbevel:
- datum van overlijden
- of de nalatenschap al dan niet is afgewikkeld
- naam en adres van de boedelnotaris of executeur-testamentair
- naam van de langstlevende echtgenoot, respectievelijk geregistreerde partner of levensgezel (in verband met de betekening op de voet van artikel 53 van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering)

25.4 Invullen akte van betekening

In de akte van betekening van het schriftelijk stuk vermeldt de belastingdeurwaarder in ieder geval:
- dag en uur van betekening
- kantooradres
- met wie en waar is gesproken
- de verklaring dat een afschrift van het stuk en de akte van betekening is achtergelaten
- de eventuele verklaring dat op het woonadres niemand is aangetroffen aan wie het stuk mondeling kon worden medegedeeld en dat als gevolg daarvan:
  - het stuk en de akte van betekening in een gesloten envelop zijn achtergelaten
  - een afschrift per post is bezorgd omdat het achterlaten ervan onmogelijk was
- naam en voornamen (voluit), plaats en handtekening
- de kosten van betekening; als het gaat om de kosten van betekening van een dwangbevel worden de kosten door de ontvanger vermeld op het dwangbevel en door de belastingdeurwaarder op de akte van betekening (OV 609) in de kolom ‘Kosten’
- op wiens verzoek de betekening geschiedt

In de akte van betekening van een dwangbevel vermeldt de belastingdeurwaarder bovendien:
- de eventuele betaling nà uitvaardiging en vóór de betekening
- dat hij bevel tot betaling heeft gedaan voor de geldschuld die in het dwangbevel is vermeld
- dat hij zal overgaan tot tenuitvoerlegging van het dwangbevel, als de belastingschuldige de geldschuld niet betaalt.

Bij de betekening van een dwangbevel kiest de ontvanger woonplaats kiezen ten kantore van de belastingdeurwaarder. Dat is het adres van de belastingeenheid waar de belastingdeurwaarder zijn standplaats heeft. Een ruimere woonplaatskeuze moet gegronde redenen hebben en vindt daarom slechts plaats als bijzondere wettelijke voorschriften daarom vragen.

25.5 Afschriften achterlaten

Als de belastingdeurwaarder een schriftelijk stuk betekent, vermeldt hij in het exploot in ieder geval:
- de aard van het te betekenen stuk
- zijn verrichtingen, onder andere of hij iemand aantrof aan wie hij het stuk kon betekenen en waar, wanneer en met wie hij dan heeft gesproken

De belastingdeurwaarder laat een afschrift van het stuk en van de akte van betekening op het adres waar hij betekend heeft. Als de belastingdeurwaarder iemand treft aan wie hij de afschriften rechtsgeldig kan achterlaten, doet hij dat met een summiere mondelinge mededeling van de inhoud van het stuk.

25.6 Betekenen op zondagen, feestdagen en ongebruikelijke tijdstippen

Betekenen mag niet op de volgende dagen:
- zondagen
- algemeen erkende feestdagen
- dagelijks tussen 20.00 uur en 07.00 uur

De voorzieningenrechter kan de ontvanger verlof verlenen hiervan af te wijken. De ontvanger hoeft geen verlof te vragen, als hij bij een actie gericht op de toepassing en handhaving van de Invorderingswet 1990 of een belastingwet versneld wil invorderen en:
- het een belastingaanslag betreft waarvoor terstond een dwangbevel wordt uitgevaardigd of
- een vermogensbestanddeel van de belastingschuldige is aangetroffen terwijl al een dwangbevel is betekend

Denk bij acties gericht op de toepassing en handhaving van de Invorderingswet 1990 of een belastingwet aan acties op rommel-, vlooien- en jaarmarkten, themabeurzen, dans- en muziekfestivals, kermissen, en acties in de watersport (zoals controle van motorjachten op het gebruik van rode diesel). Of denk aan acties gericht op Automatic Number Plate Recognition, waarbij de politie controleert op overtreding van de verkeerswetgeving en de Belastingdienst tegelijkertijd controleert of is betaald.

De ontvanger hoeft geen verlof te vragen als de invordering plaatsvindt voor:
- een naheffingsaanslag BPM, voor een houder die geen vergunning heeft om zijn belasting per tijdvak te mogen betalen
- een naheffingsaanslag BZM, voor een houder waarvan het motorrijtuig niet op kenteken is gesteld

Naast bovenstaande uren en dagen vermeldt de Leidraad Invordering 2008 bepaalde dagen die uit beleidsmatig oogpunt minder geschikt worden geacht voor het treffen van invorderingsmaatregelen. Met name zijn dat:

- de Nieuwjaarsdag, de Christelijke tweede Paas- en Pinksterdag, de beide Kerstdagen, de Hemelvaartsdag, de dag waarop de verjaardag van de Koning wordt gevierd, de vijfde mei en de Goede Vrijdag, alle met inbegrip van de daaraan voorafgaande en de daarop volgende dag;
- Regionaal vrij algemeen erkende feest- en gedenkdagen met inbegrip van de daaraan voorafgaande en de daarop volgende dag;
- de dagen tussen de beide Kerstdagen en Nieuwjaarsdag.

25.7 Betekenen aan natuurlijke personen

De belastingdeurwaarder kan bij de betekening van een schriftelijk stuk aan een natuurlijke persoon te maken krijgen met betekening:

- aan de persoon voor wie het stuk is bestemd zelf
- aan de woonplaats van de persoon voor wie het stuk is bestemd aan een huisgenoot
- aan de woonplaats van de persoon voor wie het stuk is bestemd aan een andere persoon dan een huisgenoot
- aan de woonplaats van de persoon voor wie het stuk is bestemd als de belastingdeurwaarder niemand aantreft
- aan een persoon die in het buitenland woont
- aan een persoon zonder bekende woon- of verblijfplaats
- aan een minderjarige of curandus
- aan iemand wiens geestesvermogens tijdelijk zijn gestoord
- aan een gedetineerde
- aan ambassadepersoneel
- aan personen met een diplomatiek status
- aan erfgenamen
- aan een binnenschipper

25.7.1 Betekenen aan de natuurlijke persoon zelf

Een schriftelijk stuk kan rechtsgeldig betekend worden op iedere plaats in Nederland waar de belastingdeurwaarder degene aantreft voor wie het stuk is bestemd, onder vermelding van de juiste locatie van afgifte van het stuk.

25.7.2 Betekenen aan huisgenoten

Als een belastingdeurwaarder een stuk aan de woonplaats van een persoon betekent kan hij dit zowel betekenen aan de persoon voor wie het stuk is bestemd is als aan een huisgenoot. Huisgenoten zijn personen die de woning delen. Dat wil zeggen dat die personen daar doorgaans overnachten en tot hetzelfde gezin behoren. Personen die zich slechts toevallig en voorbijgaand in de woning ophouden, zijn geen huisgenoten. Bij betekening aan een huisgenoot vermeldt de belastingdeurwaarder in de akte van betekening nauwkeurig de naam van de huisgenoot waarmee hij heeft gesproken en de reden waaruit blijkt dat deze een huisgenoot is.

De belastingdeurwaarder betekent het stuk niet aan een huisgenoot of andere aanwezige persoon als:

- bekend is dat de belastingschuldige bezwaar heeft tegen betekening aan desbetreffende persoon
- degene die hem te woord staat jonger is dan 6 jaar

- twijfel bestaat over de identiteit van degene die hem te woord staat
- twijfel bestaat over de geestelijke vermogens van degene die hem te woord staat

In deze gevallen vermeldt de belastingdeurwaarder in de akte van betekening dat hij niemand aantrof aan wie hij rechtsgeldig afschriften kon laten, zodat hij een afschrift van de akte van betekening en van het daarin vermelde stuk heeft achtergelaten in een gesloten envelop.

25.7.3 ***Betekenen aan andere personen***

Aan de woonplaats van de belastingschuldige kan de belastingdeurwaarder het dwangbevel betekenen aan ieder persoon van wie het aannemelijk is dat deze het afschrift van het dwangbevel, en het afschrift van de akte van betekening, tijdig zal doen toekomen aan de belastingschuldige. Bij betekening aan een andere persoon dan een huisgenoot vermeldt de belastingdeurwaarder in de akte van betekening nauwkeurig de naam van deze persoon. Ook geeft de belastingdeurwaarder in de akte van betekening kort aan waarom hij het aannemelijk acht dat deze persoon het afschrift van het dwangbevel, en het afschrift van de akte van betekening, tijdig zal doen toekomen.

25.7.4 ***Niemand aangetroffen***

Het kan zijn dat de belastingdeurwaarder aan de woonplaats van een persoon niemand aantreft aan wie hij het schriftelijke stuk kan betekenen. Hij betekent dan door aan de woonplaats een afschrift van het stuk en een afschrift van de akte van betekening in een gesloten envelop achter te laten. Hij vermeldt op de envelop:

- de naam en het adres van de persoon voor wie het stuk is bestemd,
- de naam, de hoedanigheid, het kantooradres en het telefoonnummer van de deurwaarder,
- en de aanduiding “BELANGRIJK! A.U.B onmiddellijk openen”.

In de uitzonderlijke situatie dat het achterlaten van afschriften niet mogelijk is (het pand is bijvoorbeeld onbereikbaar, er is geen brievenbus, er is een valse hond), mag de belastingdeurwaarder het afschrift per post verzenden, onder vermelding van de reden waarom het achterlaten van afschriften niet mogelijk was. Hij vermeldt in de akte van betekening dat hij niet rechtsgeldig afschriften kon laten. Hij vermeldt ook de reden daarvan (pand onbereikbaar, aanwezige hond, geen brievenbus, etc.). Bovendien vermeldt hij dat hij het afschrift van het exploot en van het daarin vermelde stuk in een gesloten envelop per post zal toezenden. Hij verstuurt zo spoedig mogelijk het afschrift per post. Het achterlaten van een afschrift of bezorging per post vindt onmiddellijk plaats nadat de akte van betekening is opgemaakt.

In afwijking hiervan vermeldt de belastingdeurwaarder bij betekening door achterlating van een afschrift of via bezorging van het afschrift per post van een dwangbevel, hernieuwd bevel of uniforme titel op de envelop niet zijn eigen naam, hoedanigheid, kantooradres en telefoonnummer, maar naam, adres en telefoonnummer van de ontvanger die de opdracht tot betekening gegeven heeft.

25.7.5 ***Zakelijke aangelegenheden***

De belastingdeurwaarder kan schriftelijke stukken betekenen aan:

- degene voor wie het stuk bestemd is

- de woonplaats van degene voor wie het stuk bestemd is

Een persoon die een kantoor of filiaal houdt, heeft voor aangelegenheden die het kantoor of filiaal betreffen ook aldaar woonplaats. Een schriftelijk stuk dat een belasting betreft die de onderneming aangaat van degene voor wie het stuk is bestemd, kan de belastingdeurwaarder dus betekenen aan:
- degene voor wie het stuk bestemd is
- zijn huisadres
- zijn zaakadres

Voorbeelden
- Inkomstenbelasting is een persoonlijke belasting. Stukken betreffende de inkomstenbelasting kan de belastingdeurwaarder niet aan het zakenadres betekenen, behalve aan de belastingschuldige zelf.
- Loon- en omzetbelasting zijn zakelijke belastingen. Zij gaan de onderneming van de belastingschuldige aan. Stukken betreffende de loon- en omzetbelasting kan de belastingdeurwaarder daarom aan het zakenadres betekenen.

Aan het zakenadres van degene voor wie het stuk bestemd is, kan de belastingdeurwaarder betekenen:
- aan degene voor wie het stuk bestemd is.
- aan een andere persoon. Veelal zal dit een werknemer zijn. De belastingdeurwaarder moet het in ieder geval aannemelijk achten dat deze persoon het afschrift van het stuk en het afschrift van de akte van betekening tijdig zal doen toekomen aan degene voor wie het stuk is bestemd.
- door een afschrift van het stuk achter te laten in een gesloten envelop, als hij de stukken niet rechtsgeldig op andere wijze kan achterlaten.

25.7.6 Betekenen aan een persoon in het buitenland

De belastingdeurwaarder betekent het schriftelijke stuk aan het parket van de ambtenaar van het Openbaar Ministerie, bij de rechtbank waaronder de standplaats van de ontvanger valt. Daarbij laat de belastingdeurwaarder bij het parket een afschrift van het stuk en van de akte van betekening achter. Deze ambtenaar stuurt de afschriften naar het ministerie van Buitenlandse Zaken. Als de belastingschuldige op de Nederlandse Antillen of Aruba woont, stuurt de ambtenaar van het ministerie van Buitenlandse Zaken afschriften naar het Kabinet van de gevolmachtigde Minister van de Nederlandse Antillen of van Aruba te Den Haag.

De belastingdeurwaarder stuurt afschriften aangetekend naar de woonplaats of het werkelijke verblijf van de belastingschuldige. Hij gaat vooraf na of de afschriften alle bekende gegevens bevat die voor het versturen naar de belastingschuldige van belang kunnen zijn, zoals zijn voornamen, geboortedatum en een zo volledig mogelijk adres. Voor de rechtsgeldigheid van de betekening is het niet van belang of het afschrift de belastingschuldige ook daadwerkelijk bereikt.

25.7.7 ***Woon- of verblijfplaats onbekend***

Bij een onbekende woon-of verblijfplaats zal de ontvanger eerst moeten onderzoeken of er een briefadres bekend is. Bestaat er een briefadres, dan wordt de betekening aan dat adres gedaan. Als de belastingdeurwaarder constateert dat het briefadres niet (meer) juist is en de stukken de betrokkene niet zullen bereiken, betekent de belastingdeurwaarder het schriftelijke stuk aan het parket van de ambtenaar van het Openbaar Ministerie, bij de rechtbank waaronder de standplaats van de ontvanger valt. Daarbij laat de belastingdeurwaarder bij het parket een afschrift van het stuk en van de akte van betekening achter. De belastingdeurwaarder zorgt ervoor dat een uittreksel van het exploot wordt gepubliceerd in de Staatscourant. De kosten voor deze publicatie komen voor rekening van de belastingschuldige. De belastingdeurwaarder vermeldt in de akte van betekening dat de belastingschuldige geen bekende woon- of verblijfplaats binnen of buiten Nederland heeft.

De inhoud van de publicatie is kort en zakelijk en kan als volgt luiden: "Aankondiging ingevolge artikel 54, lid 4, Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering.

Bij explo(o)ten van ..... (datum) heb ik op verzoek van de ontvanger van de Belastingdienst/..... te A aan B, gewoond hebbende C-straat .....te D, thans zonder bekende woon- of verblijfplaats binnen en buiten Nederland, ... dwangbevel(en)een beslagexploot/andere stukken betekend inzake ..... belasting. Afschrift(en) is (zijn) te verkrijgen bij .....…

De belastingdeurwaarder van de Belastingdienst/….."

25.7.8 ***Betekenen aan een minderjarige of een curandus***

Als het dwangbevel is uitgevaardigd tegen een minderjarige of een curandus mag de belastingdeurwaarder het schriftelijk stuk niet rechtsgeldig aan de minderjarige of curandus zelf betekenen.

Zowel een minderjarige en een curandus hebben een afgeleide woonplaats. Dit houdt in dat het stuk alleen kan worden betekend aan de wettelijk vertegenwoordiger van de minderjarige of curandus. Is per abuis het stuk aan de minderjarige of curandus zelf betekend, heeft dit slechts de betekenis van een laatste dringende waarschuwing en kan niet dienen voor tenuitvoerlegging. Voordat de belastingdeurwaarder het dwangbevel als executoriale titel kan gebruiken, betekent hij het aan de wettelijke vertegenwoordiger (ouder of curator).

25.7.9 ***Betekenen in geval van beschermingsbewind***

Een dwangbevel kan alleen rechtsgeldig betekend worden aan een belastingschuldige in persoon of aan zijn woonplaats. Het dwangbevel mag ook in een gesloten envelop achtergelaten worden op het door belastingschuldige opgegeven adres van de beschermingsbewindvoerder.

Een hernieuwd bevel tot betaling kan alleen rechtsgeldig betekend worden aan een belastingschuldige in persoon of aan zijn woonplaats. Het hernieuwd bevel tot betaling mag ook in een gesloten envelop achtergelaten worden op het door belastingschuldige opgegeven adres van de beschermingsbewindvoerder.

Een beslagexploot kan alleen rechtsgeldig betekend worden aan de beschermingsbewindvoerder. Bij het ten uitvoer leggen van een dwangbevel is er sprake van de (mogelijke) aantasting van het beheer en de beschikking over de onder beschermingsbewind gestelde goederen van belastingschuldige.

25.7.10 ***Betekenen aan een persoon met een geestelijke stoornis***

Als de belastingdeurwaarder weet dat het geestesvermogen van de belastingschuldige voor korte of langere tijd zodanig is dat deze de betekenis van het schriftelijke stuk niet kan begrijpen kan -naast de formele betekening- de belastingdeurwaarder onderzoeken of er iemand is die de zaken van de betrokkene behartigt. Daarbij dienen de regels van de AVG in acht te worden genomen, zodat de verdere inhoud van het stuk niet ter kennisneming wordt gegeven. Deze werkwijze kan in spoedeisende gevallen achterwege blijven.
Indien de belastingschuldige ervoor heeft gekozen om een briefadres te registeren (art.2.40 en 2.4 Wet BRP) dient het stuk te worden betekend aan het briefadres. In dat geval onderzoekt de belastingdeurwaarder niet of iemand anders van de betekening op de hoogte moet worden gesteld.

25.7.11 ***Betekenen aan een gedetineerde***

Als de belastingschuldige gedetineerd is en volgens de Basisregistratie Personen (BRP) in Nederland woont maar niet in het huis van bewaring of in de gevangenis staat ingeschreven, betekent de belastingdeurwaarder aan het adres van inschrijving (de woonplaats). Als de gedetineerde er voor kiest om een briefadres te registeren (zoals bedoeld in art. 2.40 Wet BRP), betekent de belastingdeurwaarder aan het briefadres.

De belastingdeurwaarder kan ook bij het huis van bewaring of de gevangenis betekenen aan een penitentiair medewerker of een medewerker van de administratie van de penitentiaire inrichting, als aannemelijk is dat deze persoon ervoor zorgt dat het afschrift de belastingschuldige tijdig bereikt. Ook kan de belastingdeurwaarder, na overleg met de leiding van de inrichting, aan de belastingschuldige in persoon betekenen.

25.7.12 ***Ambassadepersoneel***

Gebouwen en terreinen van buitenlandse diplomatieke vertegenwoordigingen worden niet tot het grondgebied van de Staat gerekend. Daarom mag de belastingdeurwaarder een ambassade- of gezantschapscomplex nooit betreden voor betekening of andere invorderingswerkzaamheden aan de daar werkzame of inwonende persoon.

Een dwangbevel wordt door de ontvanger per post verzonden. Het eventuele hernieuwd bevel tot betaling wordt door de belastingdeurwaarder in een gesloten envelop in de brievenbus achtergelaten, of per post verzonden.

25.7.13 ***Diplomatieke status***

De belastingdeurwaarder kan niet zonder meer betekenen aan personen met een diplomatieke status. In dit geval verstuurt hij een verzoek om bemiddeling naar het volgende adres:

Ministerie van Buitenlandse Zaken
Directie Protocol en Gastlandzaken (DPG)
Postbus 20061
2500 EB Den Haag

25.7.14 ***Betekenen aan erfgenamen***

De belastingdeurwaarder kan een schriftelijk stuk dat is bestemd voor gezamenlijke erfgenamen op verschillende manieren betekenen zonder vermelding van hun namen:

- Hij betekent aan de laatste woonplaats van de overledene, ook wel sterfhuis genaamd. Voorwaarde hierbij is dat daar nog de echtgenoot, geregistreerde partner, levensgezel, broer, zus of nabestaande in de rechte lijn woont. (De omstandigheid dat de belastingschuldige elders is overleden, is niet van invloed op het begrip woonplaats.)
- Hij betekent aan de persoon of woonplaats van een curator of bewindvoerder die ten tijde van het overlijden de zaken behartigt, of na het overlijden aan een executeur-testamentair.
- Hij betekent binnen 1 jaar na overlijden aan de persoon of de woonplaats van 1 van de erfgenamen. In dat geval moet de belastingdeurwaarder het stuk ook aankondigen in een landelijk dagblad of dagblad dat verschijnt in de streek waar het sterfhuis van de overledene staat.

Als de betekening van een dwangbevel ten aanzien van de gezamenlijke erfgenamen van een overledene niet op 1 van bovengenoemde manieren mogelijk of wenselijk is, vermeldt de ontvanger alle erfgenamen met naam en adres alsmede met hun kwaliteit van erfgenaam van de overleden belastingschuldige in het dwangbevel. De ontvanger brengt daarbij evenwel niet het deel van ieders aansprakelijkheid tot uitdrukking. De belastingdeurwaarder betekent afschriften van dit dwangbevel aan de afzonderlijke erfgenamen.

25.7.15 ***Betekenen aan binnenschippers***

Binnenschippers zonder vaste woonplaats aan de wal moeten in Nederland woonplaats kiezen. Deze is opgenomen in het BVR (Beheer van relaties). De belastingdeurwaarder kan een schriftelijk stuk over belastingheffing of invordering van belasting betekenen aan deze gekozen woonplaats.

25.7.16 ***Betekenen aan een publiekrechtelijk persoon***

Als de belastingdeurwaarder een schriftelijk stuk aan een publiekrechtelijke rechtspersoon betekent, zijn er 2 situaties te onderscheiden:

- Hij betekent aan de Staat.
- Hij betekent aan een ander overheidslichaam dan de Staat.

25.7.17 ***Betekenen aan de Staat***

Als de belastingdeurwaarder moet betekenen aan de Staat, dan betekent hij aan het parket van de procureur-generaal bij de Hoge Raad aan de Korte Voorhout 8 te (2511 EK) Den Haag.

De belastingdeurwaarder vermeldt in de akte van betekening de naam en de functie van de ambtenaar aan wie de afschriften zijn achtergelaten.

25.7.18 ***Betekenen aan lokale overheden***

Betekening van een schriftelijk stuk een ander overheidslichaam dan de Staat, doet de belastingdeurwaarder aan het hoofd van bestuur (zoals de Commissaris der Koning of een burgemeester) in persoon, aan zijn woonplaats, of aan het kantoor van het bestuur. Betekening aan het kantoor verdient vrijwel altijd de voorkeur.

25.7.19 ***Betekenen aan een privaatrechtelijke rechtspersoon of kerkgenootschap***

Betekening van een schriftelijk stuk aan een privaatrechtelijke rechtspersoon of kerkgenootschap, doet de belastingdeurwaarder als volgt:

- aan de persoon of woonplaats van de bestuurder van een rechtspersoon.
- aan het kantoor van een rechtspersoon, onder vermelding van:
  - naam, functie en toevoeging van degene 'aldaar in loondienst' die hij spreekt en aan wie hij de afschriften achterlaat.
  - de eventuele aanpassing op de akte van betekening van de plaats en hoedanigheid van het adres.
- aan het kantoor, de persoon of de woonplaats van een van de vereffenaars van de rechtspersoon als deze is ontbonden. Als de rechter nog geen vereffenaar heeft aangewezen en de statuten van de rechtspersoon geen vereffenaar aanwijzen, zijn de bestuurders van de rechtspersoon vereffenaar.
- door achterlating van het afschrift in een gesloten envelop, als de belastingdeurwaarder niemand aantreft aan de woonplaats van de rechtspersoon of bestuurder.
- aan de ambtenaar van het Openbaar Ministerie, als geen van de hiervoor genoemde mogelijkheden van betekening mogelijk is.

25.7.20 ***Betekenen aan een vof, cv of maatschap***

Betekening van een schriftelijk stuk aan een vennootschap onder firma of een commanditaire vennootschap, doet de belastingdeurwaarder als volgt:

- Hij betekent aan de persoon of woonplaats van een beherend vennoot.
- Hij betekent aan het kantoor van de vennootschap, onder vermelding van:
  - naam, functie en toevoeging van degene 'aldaar in loondienst' die hij spreekt en aan wie hij de afschriften achterlaat.
  - de eventuele aanpassing op de akte van betekening van de plaats en hoedanigheid van het adres.
- Na ontbinding van de vennootschap betekent hij aan het kantoor, de persoon of de woonplaats van een van de vereffenaars.
- Als hij niemand aantreft betekent hij aan de woonplaats van de rechtspersoon of bestuurder, door achterlating van het afschrift in een gesloten envelop.

Als de beherende vennoot een privaat- of publiekrechtelijke rechtspersoon is, geschiedt de betekening op het kantoor/bedrijfsadres van deze beherende vennoot.

Als de ontvanger aanleiding vindt een dwangbevel uit te vaardigen tegen de maatschap, betekent de belastingdeurwaarder het dwangbevel aan het kantoor van de maatschap, overeenkomstig de regels voor de betekening aan een vennootschap onder firma.

25.7.21 ***Betekenen aan een fiscale eenheid***

De betekening van een dwangbevel ten name van een fiscale eenheid kan door de belastingdeurwaarder worden gedaan aan ieder afzonderlijk onderdeel van de fiscale eenheid.
Tenuitvoerlegging van het dwangbevel is niet mogelijk, daarvoor moeten de onderdelen eerst afzonderlijk (hoofdelijk) aansprakelijk worden gesteld.

25.7.22 ***Betekenen aan een onder bewind gestelde***

Bij het betekenen aan een onder bewind gestelde zijn er twee mogelijkheden.

1. De persoon is onder bewind gesteld op grond van de Wet Sanering Natuurlijke Personen (WSNP). Deze persoon heeft een afgeleide woonplaats. Dit houdt in dat alle stukken dienen te worden betekend aan de bewindvoerder ("in zijn/haar hoedanigheid van bewindvoerder van [naam belastingschuldige]") op het kantooradres van de bewindvoerder.
2. De goederen van de persoon zijn onder bewind gesteld (zogeheten goederenbewind of beschermingsbewind). De betekening van het dwangbevel en/of het exploot van hernieuwd bevel dient te geschieden aan de belastingschuldige zelf op zijn/haar woonadres. Voor het overige heeft de belastingschuldige een afgeleide woonplaats. Dit houdt in dat alle overige exploten (bijvoorbeeld betekening van beslagstukken) moet gebeuren aan de bewindvoerder ("in zijn/haar hoedanigheid van bewindvoerder over de goederen die (zullen) toebehoren aan [naam belastingschuldige]" op het kantooradres van de bewindvoerder.

25.8 Successierecht of erfbelasting

Een dwangbevel inzake successierecht of erfbelasting vaardigt de ontvanger uit voor het gehele bedrag van het verschuldigde successierecht of de verschuldigde erfbelasting van alle verkrijgers samen. Hij richt het aan de 'verkrijgers uit de nalatenschap van…' en vermeldt altijd de namen en adressen van de verkrijgers op het dwangbevel.

De belastingdeurwaarder betekent het dwangbevel en andere stukken betreffende de invordering van successierecht of erfbelasting aan de woonplaats die is gekozen in de aangifte successierecht of erfbelasting. De belastingdeurwaarder laat daarbij net zo veel afschriften als er verkrijgers uit de nalatenschap zijn.

Als de ontvanger het deel van het successierecht of de erfbelasting waarvoor een erfgenaam aansprakelijk is wil invorderen bij die erfgenaam, wordt voor dat deel van het successierecht of de erfbelasting een nieuw dwangbevel uitgevaardigd, op naam van deze erfgenaam. De belastingdeurwaarder betekent het dwangbevel aan de woonplaats van die erfgenaam.

26 Vordering

Door vordering te doen onder een derde kan de ontvanger een belastingschuld en/of toeslagschuld verhalen. Deze mogelijkheid bestaat naast de mogelijkheid om derdenbeslag te leggen op grond van het Wetboek van Rechtsvordering.

Op grond van artikel 19 van de Invorderingswet 1990 kunnen de volgende vordering worden gedaan:
- op loon of periodieke uitkeringen
- op huur- of pachtgelden
- onder een derde die kan worden beschouwd als houder van penningen
- onder de curator
- onder een bank (overheidsvordering of betalingsvordering)
- onder andere derden.

De belangrijkste verschillen tussen een vordering en een derdenbeslag zijn:
- Een vordering is een vorm van vereenvoudigd derdenbeslag, dat alleen door de ontvanger en een aantal lokale overheden kan worden gebruikt.
- De vordering gaat rechtstreeks naar de derde zonder tussenkomst van de belastingdeurwaarder. De vordering wordt bij beschikking gedaan en niet per deurwaardersexploot.
- Een vordering is kosteloos.
- Een vordering kan alleen zien op geld of geldvorderingen die een derde aan de belastingschuldige verschuldigd is. Een derdenbeslag kan ook worden gelegd op zaken.

26.1 Toepassing vordering

Een vordering kan worden gedaan voor alle belastingaanslagen en toeslagschulden waarvan de invordering aan de ontvanger is opgedragen.

De vordering geldt ook voor de verschuldigde vervolgingskosten en rente. Hieronder valt ook de rente die ontstaat na de dag waarop de vordering is gedaan.

De vordering kan pas worden gedaan als de betalingstermijnen van de aanslag, de aanmaning, het dwangbevel zijn verstreken. Voor het doen van een vordering hoeft geen hernieuwd bevel tot betaling te worden gedaan.

26.1.1 Vordering en de huwelijksgemeenschap

Vordering ten laste van de belastingschuldige

Als de belastingschuldige recht heeft op gelden, penningen of periodieke betalingen die in de huwelijksgemeenschap vallen, dan kan er een vordering ten laste van de belastingschuldige worden gedaan. Als de vordering wordt gedaan in verband met een privéschuld, dan wordt het verhaal beperkt tot de helft van de opbrengst van de vordering. Deze beperking geldt níet als de echtgenoot instemt met verhaal op het

geheel. De bekendmaking van de vordering dient zo spoedig mogelijk - in ieder geval binnen acht dagen na het doen van de vordering - plaats te vinden.

Verschil met huwelijk gesloten vóór 1 januari 2018
Bij huwelijken gesloten vóór 1 januari 2018 is het verhaal in verband met een privéschuld, niet beperkt tot de helft van de opbrengst van de vordering.

Vordering ten laste van de echtgenoot van de belastingschuldige
Als de echtgenoot van de belastingschuldige recht heeft op gelden, penningen of periodieke betalingen die in de huwelijksgemeenschap vallen, dan kan een vordering ten laste van de echtgenoot worden gedaan. Als de vordering wordt gedaan in verband met een privéschuld van de belastingschuldige, dan wordt het verhaal beperkt tot de helft van de opbrengst van de vordering. Deze beperking geldt niet als de echtgenoot instemt met verhaal op het geheel. De bekendmaking van de vordering dient zo spoedig mogelijk - in ieder geval binnen acht dagen na het doen van de vordering - plaats te vinden aan de belastingschuldige en de echtgenoot. Voor zover het periodieke uitkeringen betreft die onder de opsomming van artikel 19, eerste lid Invorderingswet 1990 vallen, dan wordt de beslagvrije voet toegepast alsof de echtgenoot de belastingschuldige is.

Als de echtgenoot de enige gerechtigde op de gelden, penningen of periodieke betalingen is, dan wordt de vordering uitgevaardigd ten laste van de echtgenoot van de belastingschuldige en niet ten laste van de belastingschuldige zelf.

Verschil met huwelijk gesloten vóór 1 januari 2018
Bij huwelijken gesloten vóór 1 januari 2018 is het verhaal in verband met een privéschuld niet beperkt tot de helft van de opbrengst van de vordering.

26.2 Vorderingsprocedure

De vordering wordt bij beschikking aan de derde gedaan. Dit gebeurt in beginsel door toezending per post.

26.2.1 *Vordering en vooraankondiging*

De ontvanger is verplicht een vooraankondiging aan de belastingschuldige te sturen als hij een vordering doet voor aanslagen waarbij de betekening van het dwangbevel per post is gedaan. De ontvanger hoeft geen vooraankondiging te doen bij een overheidsvordering of een betalingsvordering. Bij een lopende vordering onder dezelfde derde verstuurt de ontvanger geen vooraankondiging. De ontvanger doet de vordering niet eerder dan 4 weken na de dagtekening van de vooraankondiging bij een vordering die niet ziet op een periodieke betaling. De belastingschuldige heeft maximaal 4 weken de tijd om wijzigingen door te geven betreffende de gehanteerde beslagvrije voet. Als de belastingschuldige een wijziging van de beslagvrije voet doorgeeft kan de ontvanger de loonvordering eerder opstarten. De ontvanger informeert de belastingschuldige dan ook over de vordering.

26.2.2 *Vordering en bewaken afdracht*

De derde moet in beginsel op dezelfde tijdstippen betalen waarop hij zonder vordering aan de belastingschuldige zou hebben betaald. Als de

ontvanger de derde wil informeren over een achterstand in de betalingen, stuurt hij een rappel.

26.2.3 ***Vordering en wijzigen openstaand bedrag***

Als het openstaande bedrag wijzigt, moet de ontvanger dit aan de derde doorgeven. Het openstaande bedrag wijzigt bijvoorbeeld door betaling (anders dan door inhouding), verrekening, vermindering en afboeking.

26.2.4 ***Vordering en restbedrag***

Als de derde bij de afdracht op de vordering geen rekening heeft gehouden met de verschuldigde invorderingsrente stuurt de ontvanger een herinnering of een nieuwe vordering. De ontvanger weegt de kosten en de baten af bij zijn beslissing om de invordering voort te zetten voor de resterende schuld.

26.2.5 ***Vrijwaring derde***

Voldoening aan de vordering door de derde geldt als betaling door hem aan de belastingschuldige. De vordering van de belastingschuldige op de derde gaat dus teniet, voorzover aan de vordering is voldaan.

26.2.6 ***Vordering en beëindiging***

Een vordering wordt in elk geval beëindigd als:
- de schuld geheel is betaald, verminderd of kwijtgescholden.
- er meer wordt gevorderd dan de verschenen termijnen belopen.
- er 1 of meer vormgebreken zijn.

De ontvanger informeert de derde bij wie de vordering is gedaan bij beschikking over het beëindigen van de vordering.

26.2.7 ***Vordering intrekken bij faillissement***

Gelet op de bedoeling van artikel 33 van de Faillisementswet trekt de ontvanger de vordering in als de belastingschuldige failliet is verklaard.

26.3 Vordering en gevolgen niet voldoen aan vordering

De derde hoeft in een aantal gevallen niet aan de vordering te voldoen. Dit is bijvoorbeeld het geval als:
- hij geen betaling aan de belastingschuldige schuldig is of als zijn schuld aan de belastingschuldige nog niet opeisbaar is;
- hij geen houder van penningen is;
- onder hem beslag is gelegd of verzet is gedaan ter zake van schulden waaraan voorrang boven vorderingen wegens rijksbelastingen is toegekend (Invorderingswet 1990, artikel 19, lid 7).

Als de derde ten onrechte niet aan de vordering voldoet, kan de ontvanger executoriaal beslag (Invorderingswet 1990, artikel 19, lid 8) leggen onder deze derde.

Voordat de ontvanger overgaat tot het leggen van een derdenbeslag bekijkt de ontvanger eerst of aan de volgende voorwaarden is voldaan:
- Het derdenbeslag moet in verband met de kosten en het belang proportioneel zijn.
- De vordering is ten onrechte niet voldaan of de derde heeft niet gereageerd op de vordering. Dat is zeker als blijkt dat het niet voldoen aan de vordering te wijten is aan de derde.

Als de ontvanger derdenbeslag legt, vermeldt hij in het beslagexploot:
- de vordering die aan het beslag vooraf is gegaan.
- de datum waarop die vordering is gedaan.

Dit derdenbeslag werkt terug tot de datum waarop de vordering is gedaan.

Alle kosten van de beslaglegging en verklaringsprocedure moet de derde betalen. Ook als de derde pas in de procedure bij de gerechtelijke verklaring aangeeft waarom hij niet aan de vordering behoefde te voldoen.
Het vonnis in de verklaringsprocedure kan tegen de derde ten uitvoer worden gelegd zoals bij een derdenbeslag. De derde is dan schuldenaar geworden. Het vonnis is de titel.

26.4 Vordering en vermindering of vernietiging belastingaanslag

Als de derde de ontvanger heeft betaald en de belastingaanslag wordt later verminderd of vernietigd, wordt het uit te betalen bedrag verrekend of terugbetaald aan de belastingschuldige. Aan de derde wordt niet terugbetaald omdat de derde volgens de wet aan de belastingschuldige zijn schuld heeft betaald en dus geen partij meer is.

26.5 Vordering en te veel betaald

Een derde kan in het kader van een vordering te veel afdragen aan de ontvanger. Daarvan is sprake als:
- de derde meer afdraagt dan aan belastingaanslag(en) openstaat;
- de derde meer afdraagt dan resteert na aftrek van de (later) vastgestelde beslagvrije voet.

Als alle belastingaanslag(en), waarvoor de vordering is gedaan, zijn voldaan, stort de ontvanger het overschot terug aan de derde. Het is dan aan de derde om dit bedrag over te maken aan belastingschuldige.

Als voor de vordering een beslagvrije voet is vastgesteld en deze beslagvrije voet blijkt later te laag vastgesteld, maakt de ontvanger het verschil aan belastingschuldige over. De ontvanger licht de derde en de belastingschuldige hierover schriftelijk in.

26.6 Vordering en onverschuldigde betaling

Wanneer een derde heeft voldaan aan de vordering en later blijkt dat hij niets of een lager bedrag aan de belastingschuldige verschuldigd is, kan hij een vordering uit onverschuldigde betaling tegen de ontvanger instellen. De derde mag hierbij de wettelijke rente rekenen. Hij stelt de ontvanger dan schriftelijk in gebreke.
Als de ontvanger voldoet aan de vordering uit onverschuldigde betaling, gaat hij verder met de invordering van de belastingaanslag alsof er geen vordering ex artikel 19 was gedaan.

26.7 Vordering en samenloop derdenbeslag

Een derde bij wie een vordering is gedaan, is verplicht daaraan te voldoen. De derde mag geen verificatie en beëindiging van schuldvordering, een rangregeling of rechterlijke uitspraak afwachten. De plicht voor de derde om te voldoen aan een vordering is niet van

toepassing indien voor een schuld die hoger bevoorrecht is dan rijksbelastingen:
- beslag is gelegd
- verzet is gedaan

Als de ontvanger een vordering doet voordat een (gerechts)deurwaarder beslag heeft gelegd, moet de ontvanger op verzoek van de (gerechts)deurwaarder beoordelen of er sprake is van een al dan niet preferente vordering. In het geval dat de ontvanger een preferente vordering heeft, wordt er door de derde afgedragen aan de ontvanger.

Als de ontvanger een vordering doet nadat een (gerechts)deurwaarder beslag heeft gelegd, maar voordat de derde heeft verklaard aan de (gerechts)deurwaarder, neemt de derde de vordering op in de verklaring aan de (gerechts)deurwaarder.

Als de ontvanger een vordering doet nadat de derde al heeft verklaard aan de (gerechts)deurwaarder, maar voor de afdracht aan de gerechtsdeurwaarder, moet de derde de gegevens van de (gerechts)deurwaarder aan de ontvanger doorgeven. De ontvanger informeert daarop de (gerechts)deurwaarder dat hij een vordering heeft gedaan en dat de (gerechts)deurwaarder enige tijd geen gelden ofwel helemaal geen gelden uit zijn derdenbeslag zal ontvangen. De vordering op grond van artikel 19 Invorderingswet 1990 is namelijk preferent.

26.8 Vordering en overlijden belastingschuldige na vordering

Als de ontvanger voor een belastingschuld een vordering heeft gedaan onder een derde en de belastingschuldige na het doen van die vordering overlijdt, moet de derde toch aan de vordering voldoen.

Dit geldt ook als de nalatenschap van de belastingschuldige door zijn erfgenamen onder het voorrecht van boedelbeschrijving is aanvaard. Het voorrecht van boedelbeschrijving is een recht van erfgenamen om, in geval van twijfel over de grootte van een erfenis, de erfenis alleen te nemen wanneer er voordeel uit te halen is. De erfgenaam is dus niet aansprakelijk voor eventuele schulden. Deze worden betaald als er in de erfenis baten zijn. De boedelnotaris zal van de derde vorderen wat deze aan belastingschuldige erflater schuldig is, maar de derde zal aan de vordering van de ontvanger moeten blijven voldoen.

Deze verplichting vervalt alleen als onder de derde beslag wordt gelegd of verzet (Invorderingswet 1990, artikel 19, lid 6 en lid 7) wordt gedaan voor schulden die hoger bevoorrecht zijn dan de fiscale schulden waarvoor de vordering is gedaan.

26.9 Vordering en verrekening (na betekening) van de vordering

De mogelijkheid voor een derde om te verrekenen, ondanks de vordering van artikel 19 Invorderingswet 1990, is opgenomen in artikel 6:130, lid 2 van het Burgerlijk Wetboek.

Verrekening kan alleen:
- als de tegenvordering van de derde op de belastingschuldige al voor de vordering ex artikel 19 Invorderingswet 1990 bestond en opeisbaar geworden was; of

- als de tegenvordering van de derde is ontstaan na het doen van de vordering of pas na de vordering opeisbaar is geworden en volgt uit dezelfde rechtsverhouding als die waarvoor de vordering ex art. 19 is gedaan.

In beide gevallen hoeft de derde niet te voldoen aan de vordering, maar kan hij zijn vordering verrekenen met die van belastingschuldige op hem. Hierdoor wordt de derde dus voldaan voor de ontvanger.

Ook als in een overeenkomst tussen partijen verrekening is afgesproken (contractuele verrekening), kan dit ongunstig zijn voor de ontvanger. Partijen moeten zich namelijk in beginsel houden aan die overeenkomst.

26.10 Vordering en cessie

In sommige gevallen heeft de belastingschuldige met betrekking tot de vordering met de derde een akte van cessie opgemaakt. Door de akte van cessie wordt (een deel van) het recht op een geldvordering (bijvoorbeeld salaris) overgedragen aan de schuldeiser.

Als er ook een cessie is opgemaakt ten aanzien van het bedrag waarvoor de vordering is gedaan, zal de ontvanger de volgende stappen moeten doorlopen:

1. De ontvanger deelt de derde schriftelijk mee dat hij de akte van cessie zal beoordelen en dat hij daarvoor schriftelijk contact zal opnemen met de schuldeiser. De ontvanger vraagt de derde om de gelden die onder de cessie en de vordering vallen, voorlopig onder zich te houden. De derde mag dit ook uit zichzelf doen (Burgerlijk Wetboek, artikel 6:37).
2. De ontvanger vraagt de schuldeiser de akte van cessie en andere gegevens op te sturen. De ontvanger zendt een kopie van die correspondentie naar de werkgever. Na ontvangst van de gegevens beoordeelt de ontvanger of de cessie nietig of vernietigbaar is.
3. Als de ontvanger vindt dat de cessie nietig of vernietigbaar is, deelt hij dit de schuldeiser mee. Hij geeft hem een termijn om te reageren. De ontvanger zendt een kopie van die correspondentie naar de derde.
4. Als de schuldeiser niet reageert of als het duidelijk is dat de cessie niet uitgevoerd hoeft te worden, deelt de ontvanger aan de derde mee dat die geen rekening mag houden met de cessie. De ontvanger vraagt dan de vordering te voldoen.
5. Als de ontvanger zich aan de cessie moet houden, deelt hij dit mee aan zowel de schuldeiser als aan de werkgever.

26.11 Vordering en later verzoek uitstel van betaling

Als na een vordering een verzoek uitstel van betaling wordt gedaan, is de werkwijze als volgt:

- Verzoek om uitstel wordt beoordeeld conform het uitstelbeleid, inclusief ambtshalve beoordeling op kwijtschelding.
- Als aan de voorwaarden voor uitstel wordt voldaan wordt het uitstel verleend en wordt de vordering ingetrokken.
- Alleen als er redenen zijn om geen uitstel van betaling te verlenen, kan de vordering gecontinueerd worden.

26.12 Vordering en verzet

De belastingschuldige kan tegen de vordering in verzet komen op dezelfde manier als tegen de tenuitvoerlegging van een dwangbevel. De ontvanger probeert zoveel mogelijk in onderling overleg tot een oplossing te komen.

Verzet op grond van artikel 17 Invorderingswet 1990 kan alleen door de belastingschuldige worden gedaan, dus niet door de derde onder wie de vordering is gedaan. Het verzet is in beginsel aanleiding om de tenuitvoerlegging van het dwangbevel aan te houden. Dit betekent dat de derde na een gedaan verzet tot de uitkomst van het verzet de bedragen onder zich houdt.

26.13 Vordering en loonvordering

Bij de keuze tussen een loonvordering of beslag moeten we ook rekening houden met onderstaande.

Vordering algemeen

Als het doen van een vordering rechtens mogelijk is, wordt mede ter besparing van kosten aan dit eenvoudige invorderingsmiddel de voorkeur gegeven boven derdenbeslag.
In geval van twijfel of degene aan wie de vordering gericht moeten worden wel houder van penningen is, moet al naar gelang de omstandigheden worden beoordeeld of het leggen van derdenbeslag de voorkeur verdient.

Overwegen van vordering op periodieke uitkeringen

Bij de beoordeling van de vraag of een vordering wordt gedaan met betrekking tot een periodieke uitkering, is doorslaggevend het feit dat de vordering een bijzonder invorderingsinstrument betreft waarmee een doelmatige en doeltreffende invordering van belastingschulden is beoogd.
Dit betekent dat de vordering in beginsel de voorkeur verdient boven andere invorderingsmaatregelen, waarbij het dwangbevel ten uitvoer wordt gelegd door middel van beslag. Als het invordering van zeer geringe bedragen betreft, bestaat aanleiding eerst andere invorderingsmaatregelen te proberen voor de derde via de vordering te betrekken.

26.13.1 ***Vordering en vormvoorschriften loonvordering***

Een loonvordering moet voldoen aan de volgende vormvoorschriften:

- Artikel 19 van de Invorderingswet 1990 moet gelden voor het in te vorderen bedrag.
- Er moet een betekend dwangbevel zijn voor het bedrag waarvoor de vordering wordt gedaan.
- Er zijn minimaal 2 dagen verstreken na de betekeningsdatum (bij een ter post bezorgd dwangbevel is die termijn 4 dagen), tenzij sprake is van versnelde invordering (Invorderingswet 1990, artikel 15).
- Als het dwangbevel per post is betekend, moet de ontvanger de belastingschuldige vooraf in kennis stellen dat hij een vordering gaat doen.

26.13.2 ***Vordering en loon of uitkering vatbaar voor beslag***

Voordat de ontvanger een vordering op loon of periodieke uitkering doet, beoordeelt hij eerst of de voorgestelde inhouding vatbaar is voor beslag. Het gaat om de volgende lonen of uitkeringen:

a. uitkeringen op grond van de Participatiewet;
b. uitkeringen op grond van overige sociale zekerheidswetten, uitgezonderd kinderbijslag onder welke benaming ook;
c. uitkeringen of buitengewone pensioenen op grond van een wettelijke regeling voor oorlogsgetroffenen;
d. de bedragen – onder de naam bezoldiging of welke benaming ook – waarop een ambtenaar als bedoeld in artikel 3 van de Ambtenarenwet 2017 als zodanig uit hoofde van zijn dienstbetrekking aanspraak heeft alsmede de bedragen – onder de benaming pensioen, wachtgeld, uitkering of welke benaming ook – waarop een gewezen ambtenaar als zodanig uit hoofde van zijn vroegere dienstbetrekking aanspraak heeft of waarop zijn nagelaten betrekkingen uit hoofde van zijn overlijden aanspraak hebben;
e. loon, waaronder het volledige vakantiegeld en eventueel het spaardeel van een spaarloonregeling;
f. uitkeringen uit levens-, invaliditeits-, ongevallen- of ziekengeldverzekering;
g. pensioen en lijfrente, waaronder mede worden verstaan uitkeringen ten laste van een lijfrenterekening of ten laste van de waarde van een lijfrentebeleggingsrecht als bedoeld in artikel 3.126a, vierde en zesde lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001;
h. inkomstenbelasting begrepen in een voorlopige teruggaaf als bedoeld in artikel 13, tweede lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen;
i. uitkeringen tot levensonderhoud, verschuldigd krachtens Boek 1 van het Burgerlijk Wetboek, of tot vergoeding van schade door het derven van levensonderhoud;
j. een tegemoetkoming als bedoeld in artikel 2, eerste lid, onderdeel h, van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen, met uitzondering van de kinderopvangtoeslag, bedoeld in artikel 1.5 van de Wet kinderopvang en kwaliteitseisen peuterspeelzalen.

Niet voor beslag vatbare uitkeringen zijn onder andere:

- kinderbijslag, onder welke beschrijving dan ook;
- bijzondere bijstandsuitkeringen;
- huur-, zorg- en kinderopvangtoeslag;
- overlijdensuitkeringen op grond van de sociale verzekeringswetten;
- studiefinanciering;
- uitkeringen vanuit de Wet tegemoetkoming onderwijsbijdrage en schoolkosten.

Bij het leggen van het beslag houdt de ontvanger zich aan de volgorde zoals hierboven beschreven overeenkomstig artikel 475c, 2e lid, Rv . Dit betekent dat als de belastingschuldige meerdere inkomens heeft, de vordering gelegd wordt bij het hoogst genoteerde inkomen volgens de beslagvolgorde. Van deze volgorde mag alleen worden afgeweken als het hoogst genoteerde inkomen onvoldoende is om de volledige beslagruimte

te benutten, terwijl een inkomen dat lager is genoteerd wel voldoende is (artikel 475c, 3e lid, Rv).
Als bij het leggen van de vordering niet voldaan is aan bovengenoemde voorwaarden kan de belastingschuldige of een andere beslaglegger binnen 3 jaar na het leggen van de vordering de vordering vernietigen (artikel 475c, 6e lid, Rv).

26.13.2.1 Vordering en zorgbonus corona
De ontvanger doet geen vordering voor een bonus die door een zorgaanbieder (als bedoeld in artikel 1 van de Subsidieregeling bonus zorgprofessionals COVID-19) wordt uitgekeerd aan een zorgprofessional voor zover aan de zorgaanbieder voor de bonus een subsidie is verstrekt Als reeds een vordering is gedaan, is de zorgaanbieder niet verplicht die bonus aan de ontvanger af te dragen, of betaalt de ontvanger de bonus alsnog aan de zorgprofessional uit als de zorgaanbieder de bonus al aan de ontvanger heeft afgedragen.

26.13.3 ***Vordering en nabetalingen***
Als de werkgever na een vordering een nabetaling doet, valt deze alleen onder de vordering als de nabetaling bij tijdige betaling ook onder de vordering zou vallen. Nabetaald loon over tijdvakken voordat de vordering is gedaan, valt dus niet onder de vordering.

Vakantiegeld dat is opgebouwd over de periode van voor de vordering is geen nabetaling, tenzij dat vakantiegeld ook al voor de datum van de vordering had moeten worden betaald.

26.14 Vordering en beslagvrije voet
Bij een vordering op loon of op een andere periodieke betaling valt niet het gehele bedrag onder het beslag. Er geldt een beslagvrije voet. De beslagvrije voet wordt berekend op basis van de volgende onderdelen:
- de leefsituatie van de schuldenaar en het inkomen van hem en zijn eventuele partner
- een correctie in verband met eigen woning; een eigen woning heeft alleen invloed op de hoogte van de beslagvrije voet als het inkomen lager is dan het voor de belastingschuldige geldende norminkomen bedoeld in artikel 14, eerste lid, van de Wet op de huurtoeslag.
- een correctie in verband met hoge woonkosten, zie ook 27.14.7
- een correctie in verband met het periodieke onbeslagen netto-inkomen van de schuldenaar
- een correctie in verband met het periodieke onbeslagen netto-inkomen van de partner (tot maximaal 50% van de beslagvrije voet) (alleen van toepassing voor de loonvordering)
- een correctie in verband met de loonbelasting naar aanleiding van de fiscale bijtelling voor privégebruik van een vervoermiddel

Bij de aankondiging en de uitvoering van de vordering ontvangt de belastingschuldige bij de aankondigingsbrief een bijlage, de zogenaamde modelmededeling, waarop de gegevens staan op basis waarop de beslagvrije voet is berekend. De belastingschuldige kan met deze gegevens zijn beslagvrije voet zelf narekenen via de website www.uwbeslagvrijevoet.nl.

26.14.1 ***Vordering en notoir slechte betaler***

Als de ontvanger een vordering doet onder een derde die een periodieke uitkering verschuldigd is aan belastingschuldige , moet de derde rekening houden met de beslagvrije voet en het bedrag dat het boven de beslagvrije voet uit kom afdragen aan de ontvanger. In de situatie dat het inkomen van belastingschuldige lager of gelijk is de bijstandnorm wordt de beslagvrije voet vastgesteld op 95% van het netto-inkomen inclusief het vakantiegeld. Hierdoor is 5% van het inkomen beschikbaar voor de aflossing van schulden.

De ontvanger past de zogeheten 5%-regeling, bedoeld in artikel 475dc Rv, toe als sprake is van een zogenaamde notoire wanbetaler, of als de belangen van de Staat worden geschaad.
Een notoire wanbetaler is een belastingbetaler die:

- meer dan één aanslag niet heeft betaald op het tijdstip waarop de vordering is gedaan;
- de enige of laatste betalingstermijn van deze aanslagen ten minste 2 maanden heeft laten verstrijken;
- geen uitstel van betaling of kwijtschelding krijgt, omdat hij voldoende vermogen of voldoende betalingscapaciteit heeft om de belastingaanslagen te betalen.

Voor motorrijtuigenbelasting wordt de belastingschuldige als notoire wanbetaler beschouwd als hij alleen aan de eerste 2 voorwaarden voldoet. Hiervoor geldt wel als extra voorwaarde dat op het tijdstip waarop de vordering plaatsvindt sprake moet zijn van een motorrijtuigenbelastingschuld die door middel van reguliere invorderingsmiddelen naar verwachting niet zal worden voldaan binnen een termijn van drie maanden te rekenen vanaf genoemd tijdstip.

Een vordering waarbij de ontvanger de verruimde beslagmogelijkheid gebruikt moet hij vooraf meedelen aan de belastingschuldige. In de mededeling vermeldt de ontvanger:

- dat de belastingschuldige als een notoir slechte betaler wordt aangemerkt en de redenen waarom;
- dat de ontvanger daarom 5%% van het netto inkomen zal opeisen

26.14.2 ***Vordering en leefsituatie***

De regeling van de beslagvrije voet kent 4 hoofdcategorieën:

- alleenstaande;
- alleenstaande met een of meer kinderen jonger dan 18 jaar (alleenstaande ouder);
- gehuwden zonder kinderen jonger dan 18 jaar;
- gehuwden met een of meer kinderen jonger dan 18 jaar.

26.14.3 ***Vordering en berekening beslagvrije voet***

De ontvanger berekent de beslagvrije voet volgens de normen van artikel 475da van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering. Deze normen zijn inclusief vakantieaanspraak. Daarom verhoogt de ontvanger de beslagvrije voet in de maand waarin het vakantiegeld wordt uitbetaald niet.

De ontvanger stelt de beslagvrije voet vast met de voor hem ter beschikking staande gegevens, waaronder begrepen gegevens van de eventuele partner. De belastingschuldige wordt op de hoogte gesteld

over de hoogte van de BVV middels de VD01, en de modelmededeling die als bijlage wordt toegevoegd, waarin de gebruikte grondslagen zijn vermeld. Een wijziging van de hoogte van de BVV kan de burger doorgeven op het meegestuurde antwoordformulier. Hiervoor heeft de belastingschuldige 4 weken de tijd.
Indien het ingevulde antwoordformulier binnen 4 weken terug wordt ontvangen door de ontvanger, wordt de beslagvrije voet aangepast vóór het leggen van de vordering. Zolang de belastingschuldige geen nadere informatie verstrekt, past de ontvanger de door hem berekende beslagvrije voet toe.

Als de belastingschuldige na toepassing van de loonvordering alsnog de gevraagde informatie verstrekt, wijzigt de ontvanger de beslagvrije voet vanaf de eerstvolgende inhouding. Er is dus geen sprake van terugwerkende kracht. Alleen wanneer de belastingschuldige kan aantonen dat het ontbreken van de informatie niet aan hem te wijten is, past de ontvanger de juiste beslagvrije voet met terugwerkende kracht toe.

Indien de belastingschuldige kenbaar maakt dat de beslagvrije voet onjuist is vastgesteld, maar niet de juiste informatie verstrekt voor de goede vaststelling ervan, stelt de ontvanger hem in de gelegenheid om binnen een redelijke termijn alsnog de juiste informatie te verstrekken.

Indien de belastingschuldige de juiste informatie binnen de door de ontvanger gestelde termijn aanlevert, herstelt de ontvanger de beslagvrije voet met ingang van de inhouding volgend op het moment waarop de belastingschuldige kenbaar maakte dat de beslagvrije voet onjuist was vastgesteld.

Bij het uitvoeren van een overheidsvordering houdt de ontvanger rekening met de beslagvrije voet. De belastingschuldige ontvangt na het succesvol uitvoeren van de overheidsvordering een brief met daarbij een bijlage, de zogenaamde modelmededeling. In de modelmededeling kan de belastingschuldige de gegevens controleren op basis waarvan de ontvanger de beslagvrije voet heeft berekend. Met de gegevens in de bijlage kan de belastingschuldige de beslagvrije voet narekenen op www.uwbeslagvrijevoet.nl.
Als de gegevens op de bijlage niet correct zijn kan de belastingschuldige een verzoek indienen tot herberekening van de beslagvrije voet. De belastingschuldige dient hiertoe een ‘verzoek herberekening van de beslagvrije voet’ (OV211) aan de ontvanger te sturen en daarbij alle actuele gegevens te verstrekken. Vervolgens zal de ontvanger de beslagvrije voet opnieuw vaststellen en een vermogenstoets uitvoeren. Op basis hiervan zal besloten worden of, en in hoeverre, de overheidsvordering ongedaan gemaakt moet worden.

26.14.4 ***Vordering en minimum en maximum beslagvrije voet***

De basisnorm voor de beslagvrije voet is een afgeleide van de bijstandsnorm en bedraagt 90% van de toepasselijke bijstandsnorm. De toepasselijke bijstandsnorm is gekoppeld aan het huishoudtype.

26.14.5 ***Aanpassing BVV bij beslag op huur-, zorgtoeslag of kindgebonden***

budget
Als sprake is van een verrekening of beslag op de huur-, zorgtoeslag of verrekening van het kindgebonden budget wordt hier in de beslagvrije voet als volgt rekening mee gehouden:
- Bij een vordering op het loon of uitkering wordt de beslagvrije voet verhoogd als sprake is van een beslag op of verrekening van de toeslagen. De verhoging is gelijk aan het bedrag dat is verrekend of via het beslag wordt ingehouden;
- Bij een overheidsvordering wordt het bedrag dat wordt ingehouden middels de verrekening of beslag op de toeslagen in mindering gebracht op de beschikbare afloscapaciteit. De beschikbare afloscapaciteit is het verschil tussen de beslagvrije voet en het totale inkomen dat de belastingschuldige ontvangt.

26.14.6 ***Vordering en bijzondere situaties beslagvrije voet***
Soms moet de beslagvrije voet naar verhouding worden omgeslagen (verdeeld):
- Als de belastingschuldige verschillende inkomsten heeft, kan de ontvanger beslag leggen per dienstbetrekking of uitkering;
- Als de belastingschuldige een partner heeft, kan de ontvanger beslag leggen op loon of uitkering van de belastingschuldige en zijn partner. Ook kan hij een vordering doen op het inkomen van de belastingschuldige en zijn partner, tenzij dit inkomen niet in een tussen beiden bestaande huwelijksgemeenschap of geregistreerd partnerschap valt.

Ook zijn er nog andere bijzondere situaties:
- Als de inkomsten niet in een tussen beiden bestaande huwelijksgemeenschap of geregistreerd partnerschap vallen, kan er geen vordering op het inkomen van de echtgenoot worden gedaan, dus ook geen omslag van de inkomsten.
- Als op het inkomen van de partner/echtgenoot een beslag is gelegd, kan de beslagvrije voet niet met deze inkomsten worden verlaagd.

26.14.6.1 Vordering en toepassing BVV bij AOW-gerechtigden
De ontvanger kan ten laste van in Nederland woonachtige belastingschuldigen die de AOW-gerechtigde leeftijd hebben bereikt, een vordering doen op een periodieke uitkering waaraan een beslagvrije voet is verbonden. Hierbij houdt hij rekening met de hoogste beslagvrije voet die op grond van artikel 475da, eerste lid, RV, geldt voor de leefsituatie van de belastingschuldige.

26.14.7 ***Vordering en beslagvrije voet woonkosten***
De woonkosten van een belastingschuldige kunnen de hoogte van de beslagvrije voet bepalen. Hierbij kijkt de ontvanger naar de situatie dat iemand een koopwoning of hoge woonkosten heeft.

Koopwoning
Bij de berekening van de beslagvrije voet wordt op basis van het belastbaar inkomen van de belastingschuldige en zijn/haar eventuele partner bepaald of de belastingschuldige huurtoeslag ontvangt. Bij een laag inkomen wordt in de berekening ervan uit gegaan dat de belastingschuldige huurtoeslag ontvangt. Wanneer de belastingschuldige een koopwoning heeft ontvangt hij geen huurtoeslag. In dat geval wordt de beslagvrije voet onterecht lager vastgesteld.

De belastingschuldige kan de ontvanger in dat geval informeren over het feit dat hij een koopwoning heeft via het formulier wat meegezonden wordt met de vooraankondiging van de loonvordering.
Bij een overheidsvordering of als de loonvordering is aangemeld bij de werkgever kan de belastingschuldige de informatie over de koopwoning doorgeven via het formulier 'verzoek herberekening van de beslagvrije voet' (OV211).

Een koopwoning heeft alleen invloed op de hoogte van de beslagvrije voet als het inkomen lager is dan het voor de belastingschuldige geldende norminkomen bedoeld in artikel 14, eerste lid, van de Wet op de huurtoeslag.

Hoge woonkosten
Wanneer voor de belastingschuldige de maximale beslagvrije voet van toepassing is zoals opgenomen in artikel 475da, eerste lid, Rv, en hij woonkosten heeft die 10% hoger zijn dan de maximale rekenhuur zoals opgenomen in artikel 13, eerste lid, onderdeel a, van de Wet op de huurtoeslag, kan hij vragen om een verhoging van de beslagvrije voet. De maximale beslagvrije voet is van toepassing als het belastbaar inkomen van de belastingschuldige en zijn eventuele partner zo hoog zijn dat er op basis van enkel dat inkomen er geen recht bestaat op toeslagen.

De verhoging geldt in eerste instantie voor maximaal 6 maanden en de belastingschuldige moet de ontvanger vragen om toepassing van de verhoging via het formulier wat is meegezonden bij de vooraankondiging van de loonvordering. Bij een overheidsvordering of als de loonvordering is aangemeld bij de werkgever kan de belastingschuldige de informatie over de hoge woonkosten doorgeven via het formulier 'verzoek herberekening van de beslagvrije voet' (OV211).

Na 6 maanden kan de belastingschuldige opnieuw verzoeken om een ophoging van de beslagvrije voet wegens hoge woonkosten. De ontvanger zal alleen aan dit verzoek voldoen als de openstaande schuld waar de vordering voor loopt binnen 6 maanden in zijn geheel wordt voldaan.

26.14.8 Vordering en beslagvrije voet privégebruik vervoersmiddel

Een belastingschuldige in loondienst kan soms gebruik maken van bijvoorbeeld een auto van de zaak waarmee ook privé kilometers worden gereden. De verschuldigde loonbelasting in verband met het privégebruik leidt tot een lager netto inkomen en daardoor tot een lagere afdracht aan de beslaglegger. De belastingschuldige of een derde (bijvoorbeeld een werkgever) is verplicht bij een vordering de ontvanger te informeren over het privégebruik van een vervoersmiddel. De ontvanger geeft de belastingschuldige de mogelijkheid om het privégebruik voor 1 januari van het aankomende kalenderjaar stop te zetten. Doet hij dit niet, dan wordt de beslagvrije voet per 1 januari van het aankomende kalenderjaar verlaagd met de verschuldigde loonbelasting over de fiscale bijtelling.

26.14.9 ***De hardheidsclausule via de kantonrechter***

Soms kan het gebeuren dat een belastingschuldige van mening is dat de beslagvrije voet, vastgesteld volgens de regelgeving, in zijn situatie niet voldoende is om de kosten van bestaan te kunnen voldoen. De belastingschuldige kan bijvoorbeeld te maken hebben met uitzonderlijke extra kosten waar in de standaardberekening geen rekening mee wordt gehouden. In dat geval kan de belastingschuldige een beroep doen op de zogenaamde hardheidsclausule. De beoordeling of een belastingschuldige recht heeft op toepassing van de hardheidsclausule ligt bij de kantonrechter. De rechter zal dan bepalen met welk bedrag de beslagvrije voet moet worden opgehoogd en voor hoe lang de ophoging van toepassing is.

26.14.10 ***De coördinerende deurwaarder***

Onder coördinerende deurwaarder wordt de deurwaarder verstaan, waaraan de derde-beslagene afdrachtplichtig is. Dat is de deurwaarder die het oudste executoire beslag heeft gelegd. Deze deurwaarder int en verdeelt de gelden onder alle beslagleggers.

De ontvanger zal niet zo snel coördinerend deurwaarder worden. Indien het beslag is gelegd voor belastingschulden betreft het preferente schuld en hoeft de ontvanger niet te verdelen.

Bij een concurrente vordering zal de Belastingdienst niet optreden als coördinerend deurwaarder. Als na een loonvordering voor een toeslagschuld een tweede beslag volgt voor een concurrente vordering, zal de ontvanger als volgt optreden:

- bij een concurrente vordering van een overheidsorganisatie zoals het UWV of het CJIB zal de ontvanger de ontvangen gelden in zijn geheel afboeken op de toeslagschuld. Als de toeslagschuld die valt onder de vordering volledig is voldaan, zal de ontvanger de loonvordering beëindigen. De werkgever kan vervolgens afdragen aan de eerstvolgende beslaglegger;
- bij een beslag voor een concurrente schuld door een gerechtsdeurwaarder zal het coördinerend deurwaarderschap worden overgedragen aan de gerechtsdeurwaarder. De ontvanger kan er voor kiezen om de toeslagschuld vervolgens in te dienen bij de gerechtsdeurwaarder.

26.14.11 ***Vordering en woonplaats in buitenland/onbekende woon- of verblijfplaats***

Als de belastingschuldige buiten Nederland een vaste woon- of verblijfplaats heeft, is overeenkomstig artikel 475da, vierde lid, Rv een beslagvrije voet van toepassing. De beslagvrije voet is overeenkomstig dit artikel maximaal 47,5% van de bijstandsnorm voor gehuwden vermenigvuldigt met de woonlandfactor.

Na de vooraankondiging van de vordering kan de belastingschuldige door middel van het aanleveren van informatie de ontvanger op de hoogte stellen over zijn leefsituatie en bronnen van inkomsten. Als de belastingschuldige aantoont wat zijn leefsituatie en inkomen is, wordt op basis van de verstrekte informatie de beslagvrije voet vastgesteld. Als de belastingschuldige geen inzicht verschaft of onduidelijkheid blijft bestaan over zijn leefsituatie en inkomstenbronnen wordt uitgegaan van de beslagvrije voet overeenkomstig artikel 475da, vierde lid, Rv.

Eventuele periodieke inkomsten die de belastingschuldige uit zijn woonland geniet, komen in mindering op de beslagvrije voet. Indien de belastingschuldige kenbaar maakt dat de beslagvrije voet onjuist is vastgesteld, maar niet de juiste informatie verstrekt voor de goede vaststelling ervan, wordt hij in de gelegenheid gesteld om binnen een redelijke termijn alsnog de juiste informatie te verstrekken. Indien de belastingschuldige de juiste informatie binnen de gestelde termijn aanlevert, wordt de beslagvrije voet herstelt met ingang van de inhouding volgend op het moment waarop de belastingschuldige kenbaar maakte dat de beslagvrije voet onjuist was vastgesteld. Als de belastingschuldige buiten Nederland een vaste woon- of verblijfplaats heeft, kan hij uit Nederland een periodieke uitkering genieten die in het woonland belast is op grond van een overeenkomst inzake voorkoming van dubbele belasting. In dat geval wordt op verzoek van de belastingschuldige het beslag op de periodieke uitkering beperkt met de belasting die in het woonland over die uitkering verschuldigd is. De belastingschuldige moet bij zijn verzoek gegevens overleggen waaruit deze belasting blijkt.

Voor een belastingschuldige van wie geen woon- of verblijfadres bekend is wordt de beslagvrije voet vastgesteld overeenkomstig artikel 475da, vierde lid, Rv. De beslagvrije voet is overeenkomstig de wet maximaal 47,5% van de bijstandsnorm voor gehuwden. Zodra bekend wordt dat de belastingschuldige in Nederland woont of een vaste verblijfplaats heeft, wordt alsnog de juiste beslagvrije voet vastgesteld en toegepast vanaf de eerstvolgende inhouding, dus zonder terugwerkende kracht. Het laatste geldt niet als de belastingschuldige kan aantonen dat het ontbreken van het adresgegeven niet aan hem te wijten is.

26.14.12 ***Periodieke uitkering zonder beslagvrije voet***

Als een vordering wordt gedaan op periodieke uitkeringen waarvoor geen beslagvrije voet geldt en de belastingschuldige toont aan dat hij voor zijn levensonderhoud volledig afhankelijk is van deze uitkeringen, past de ontvanger de beslagvrije voet toe met inachtneming van de artikelen 475b en 475d tot en met 475e Rv.

26.14.13 ***Vordering en verblijf in een inrichting, een verpleeg- of verzorghuis***

Bij verblijf in een inrichting (een verpleeg- of verzorghuis) geldt een veel lagere beslagvrije voet. De hoogte is gelijk aan de bijdrage die verschuldigd is voor de verpleging of verzorging, verhoogd met tweederde van de speciale bijstandsnorm voor verblijf in een inrichting.

Een extra verhoging vanwege woonkosten is hier niet aan de orde. Wel dient de beslagvrije voet nog te worden verhoogd met een deel van de premie ziektekostenverzekering (zie hiervoor hoofdstuk 71 Tabellen, normen, rentepercentages, kosten en marginale percentages).

26.14.14 ***Vordering en woonplaats in buitenland/onbekende woon- of verblijfplaats***

Als een belastingschuldige in het buitenland woont, geldt voor het beslag op een periodieke uitkering geen beslagvrije voet. Er zijn 3 uitzonderingen:

- Als de belastingschuldige na de vooraankondiging van de loonvordering kan aantonen dat hij buiten deze periodieke inkomsten onvoldoende middelen van bestaan heeft, stelt de ontvanger op basis van de verstrekte informatie de beslagvrije voet vast. Belastingschuldige moet door het aanleveren van informatie aannemelijk maken dat hij uitsluitend of nagenoeg uitsluitend periodieke inkomsten uit Nederland geniet. Als de belastingschuldige kenbaar maakt dat de beslagvrije voet onjuist is vastgesteld, maar niet de juiste informatie verstrekt voor de goede vaststelling ervan, stelt de ontvanger hem in de gelegenheid om binnen een redelijke termijn alsnog de juiste informatie te verstrekken. Als de belastingschuldige de juiste informatie binnen de door de ontvanger gestelde termijn aanlevert, herstelt de ontvanger de beslagvrije voet met ingang volgend op het moment waarop de belastingschuldige kenbaar maakte dat de beslagvrije voet onjuist was vastgesteld. Hierbij past de ontvanger het percentage toe dat in artikel 1 van de Regeling woonlandbeginsel in de sociale zekerheid 2012 en de bijlage bij die regeling is opgenomen voor het woonland van de belastingschuldige. Na toepassing van dit percentage, wordt de beslagvrije voet verminderd met eventuele periodieke inkomsten die de belastingschuldige uit zijn woonland geniet. In deze situatie hoeft de belastingschuldige zich niet meer tot de kantonrechter te wenden voor de vaststelling van een beslagvrije voet.
- Als de belastingschuldige onder het bestaansminimum komt, kan hij de kantonrechter vragen om een beslagvrije voet vast te stellen.
- Als de belastingschuldige uit Nederland een periodieke uitkering geniet die in het woonland belast is door een overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting, kan hij de ontvanger vragen om een bedrag ter hoogte van die belasting buiten het beslag te laten. De belastingschuldige moet bij zijn verzoek gegevens laten zien waaruit die belasting blijkt.

Een belastingschuldige die ‘vertrokken onbekend waarheen’ (VOW) is kan toch een vaste verblijfplaats in Nederland hebben. Hij kan daarom wel recht hebben op een beslagvrije voet. Echter, als een belastingschuldige VOW is kan de ontvanger niet toetsen of de belastingschuldige in Nederland woont. Daarom stelt hij de beslagvrije voet op nihil. Zodra de ontvanger bekend wordt met het feit dat de belastingschuldige in Nederland woont of een vaste verblijfplaats heeft, stelt de ontvanger alsnog de juiste beslagvrije voet vast en past deze toe vanaf de eerstvolgende inhouding. Er is dus geen sprake van terugwerkende kracht. Alleen wanneer de belastingschuldige kan aantonen dat het ontbreken van het adresgegeven niet aan hem te wijten is, past de ontvanger de juiste beslagvrije voet met terugwerkende kracht toe.

26.14.15 ***Vordering en beslagvrije voet huur en pacht***

Bij een vordering onder een huurder of pachter hoeft de ontvanger geen beslagvrije voet vast te stellen. Als de belastingschuldige kenbaar maakt dat de beslagvrije voet onjuist is vastgesteld, maar niet de juiste informatie verstrekt voor de goede vaststelling ervan, stelt de ontvanger hem in de gelegenheid om binnen een redelijke termijn alsnog de juiste informatie te verstrekken. Als de belastingschuldige de juiste informatie binnen de door de ontvanger gestelde termijn aanlevert, herstelt de ontvanger de beslagvrije voet met ingang volgend op het moment

waarop de belastingschuldige kenbaar maakte dat de beslagvrije voet onjuist was vastgesteld.

26.14.16 ***Vordering en aantasting beslagvrije voet***

Na een verrekening of een vordering kan de belastingschuldige een verzoek indienen om (her)berekening van de beslagvrije voet. Als de belastingschuldige daarmee aantoont dat de beslagvrije voet wordt aangetast, moet de ontvanger daar in de meeste gevallen rekening mee houden. Eerst moet de ontvanger bepalen of de beslagvrije voet is aangetast. Hoe er vervolgens rekening gehouden moet worden met de beslagvrije voet, wordt bepaald door de oorzaak van de aantasting.

Beoordeling aantasting van de beslagvrije voet

Bij een loonvordering of een verrekening moet de ontvanger beoordelen of de beslagvrije voet is aangetast als het inkomen van een belastingschuldige door een loonvordering of verrekening onder het bestaansminimum komt.

Bij een overheidsvordering moet de ontvanger beoordelen of het bestaansminimum wordt aangetast met de volgende gegevens:
- de inkomensgegevens
- de gezinsgegevens
- de banktegoeden op het moment dat de overheidsvordering is gedaan

De ontvanger maakt vervolgens de berekening:
Beslagvrije voet
Banktegoed op het moment van de overheidsvordering +
————————————————————————
Totaal

Voor zover het totaalbedrag lager is dan de beslagvrije voet, corrigeert de ontvanger het bedrag van de overheidsvordering.

Informatie vragen om beslagvrije voet te berekenen

Als de ontvanger onvoldoende informatie heeft om de beslagvrije voet te berekenen, moet hij de belastingschuldige in de gelegenheid stellen deze informatie te verstrekken. Dit doet de ontvanger door het sturen van het formulier VD01. Indien belastingschuldige geen informatie aanlevert, mag de ontvanger de beslagvrije voet vaststellen op 45% van de bijstandsnorm.

Beperkte terugwerkende kracht

Bij aantasting van de beslagvrije voet door verrekening of overheidsvordering geldt beperkte terugwerkende kracht. Dit betekent dat alleen de laatste verrekening of overheidsvordering vóór het verzoek om berekening van de beslagvrije voet ongedaan gemaakt wordt.

Onbeperkte terugwerkende kracht

Er geldt onbeperkte terugwerkende kracht als:
- de ontvanger de beslagvrije voet heeft vastgesteld zonder informatie op te vragen bij de belastingschuldige en
- later blijkt dat de beslagvrije voet te laag is vastgesteld

De juiste beslagvrije voet geldt dan voor alle termijnen waarin de beslagvrije voet onjuist werd toegepast.

Geen terugwerkende kracht
Als de belastingschuldige geen informatie levert terwijl de ontvanger hem wel de VD01 had gestuurd, dan geldt geen terugwerkende kracht als de ontvanger na een vordering alsnog de informatie krijgt.

Beslagvrije voet bij nieuwe vorderingen
Bij nieuwe verrekeningen houdt de ontvanger rekening met de beslagvrije voet die werd vastgesteld met het verzoek tot herstel van de belastingplichtige.

Wanneer wordt geen rekening gehouden met de beslagvrije voet?
Als de belastingschuldige is aangemerkt als notoir wanbetaler kan de ontvanger uitgaan van een beslagvrije voet die 10% lager is dan de berekende beslagvrije voet. Bij een notoir wanbetaler kan de verrekening of overheidsvordering alleen ongedaan gemaakt worden voor voorschotten huur- en zorgtoeslag.

26.15 Vordering houders van penningen

Houders van penningen zijn bijvoorbeeld notarissen, rentmeesters, bewindvoerders, de executeur belast met de afwikkeling van een nalatenschap, griffiers, advocaten, deurwaarders en veilinghouders. Geen houder van penningen maar gewoon schuldenaar zijn onder andere:

- zij die door een overeenkomst geld schuldig zijn aan de belastingschuldige.
- de SVB voor buitenlandse pensioenuitkeringen die via de SVB worden uitbetaald.

26.15.1 Vordering en voorbeelden derden als penninghouder

Deurwaarder, notaris
Een deurwaarder is houder van penningen voor de belastingschuldige alsbij een executoriale verkoop van roerende zaken de opbrengst de vorderingen van de schuldeiser overtreft.
Als een notaris geld van een koper in depot heeft, is hij houder van penningen voor de verkoper.

Bewindvoerder
Een bewindvoerder is houder van penningen bij de erfgenaam-belastingschuldige. Een vordering onder de bewindvoerder betekent dat hij de vruchten van het beheerde vermogen moet afdragen. Het vermogen zelf is bij bewind niet opeisbaar. De bewindvoerder is namelijk de opbrengst van het vermogen schuldig, niet het vermogen zelf.

De executeur belast met de afwikkeling van een nalatenschap (was voor 1 januari 2003 de executeur-testamentair)
De executeur is bij testament door de overledene is aangewezen om de nalatenschap te regelen en te verdelen. Als de nalatenschap onder het voorrecht van boedelbeschrijving is aanvaard, wordt de vordering

gedaan onder degene die het beheer over de boedel heeft en die de uitbetaling doet.
Het (nagelaten) vermogen geldt als waarborg voor de schuldeisers van de erflater (Burgerlijk Wetboek, artikel 3:276).
Als de nalatenschap van een overleden gepensioneerde door de erfgenamen is verworpen, is de nog verschuldigde pensioentermijn niet vatbaar voor inhouding of beslag. De schuldeisers van een onbeheerde nalatenschap kunnen niet zelf zaken van de nalatenschap uitwinnen. De rechtbank stelt eerst een curator aan. Aan de curator kan een vordering houder van penningen worden gedaan.
Als er behalve belastingschuld in een onbeheerde nalatenschap ook een bate is, bijvoorbeeld nog verschuldigd pensioen, vraagt de ontvanger aan de rechtbank de benoeming van een bewindvoerder (Burgerlijk Wetboek, artikel 4:157), aan wie hij dan de vordering doet.

Advocaat
De advocaat van een belastingschuldige is houder van penningen als hij op een cliëntenrekening (afgescheiden vermogen) voor de belastingschuldige geld onder zich heeft.

Openbaar Ministerie
Als de politie een bedrag strafrechtelijk in beslag heeft genomen, doet de ontvanger aan de Officier van Justitie een vordering. Afdracht gebeurt zodra het strafrechtelijk beslag is vervallen. De gelden kunnen ook worden afgedragen als de inbeslagneming hiervan onrechtmatig is geweest.

26.15.2 Vordering en voorbeelden derden als gewone schuldenaars

Ontvanger
De ontvanger is geen houder van penningen voor belastingteruggaven ten name van de belastingschuldige. Hij is het geld aan de belastingschuldige verschuldigd, maar heeft geen geld ten behoeve van de belastingschuldige onder zich. De ontvanger kan de teruggave wel verrekenen met een openstaande belastingschuld van die belastingschuldige. Ook kan de ontvanger beslag onder zichzelf leggen.

Verzekeringsmaatschappij
De verzekeringsmaatschappij is geen houder van penningen. De verzekeringsuitkering aan de verzekerde/belastingschuldige is de maatschappij gewoon als schuldenaar verschuldigd. Hiervoor kan een vordering worden gedaan of een beslag onder de derde worden gelegd. Als de uitkeringen echter via een tussenpersoon worden uitbetaald, wordt deze als houder van penningen aangemerkt, zodat het mogelijk is een vordering onder houder van penningen te doen.

Banken
Een bank is geen houder van penningen. Wel kan een overheidsvordering of een betalingsvordering worden gedaan of een derdenbeslag worden gelegd.

26.16 Vordering bij faillissement/wsnp

Als de belastingschuldige failliet gaat, kan de ontvanger in het faillissement zijn rechten gebruiken. Voor de in een faillissement vallende

belastingschuld komt de ontvanger op door het doen van een vordering aan de curator (Invorderingswet 1990, artikel 19, lid 2). Als de ontvanger de vordering doet, uiterlijk 2 dagen voor de datum waarop de verificatievergadering wordt gehouden, meldt hij de belastingschuld mede ter verificatie aan.

Zodra bekend is dat voor een belastingschuldige de WSNP geldt, meldt de ontvanger de belastingschuld ter verificatie bij de bewindvoerder aan. In deze gevallen doet de ontvanger bij de aanmelding voor een belastingschuld ook een beroep op de voorrang (Invorderingswet 1990, artikel 21).
In WSNP kan geen vordering ex art. 19 Invorderingswet 1990 worden gedaan.

Het ligt aan het belastingmiddel of de ontvanger aanspraak kan maken op het algemene voorrecht, aangevuld met het zogenaamde bodemvoorrecht (Invorderingswet 1990, artikel 21, lid 2).

Bij een faillissement of bij de WSNP kunnen 2 soorten schulden voorkomen: faillissementsschuld/ WSNP-schuld en boedelschuld.
De verschuldigde invorderingsrente wordt tot een bepaalde datum berekend.

Bij de aanmelding ter verificatie bij de curator/bewindvoerder wordt een ontvangstbevestiging meegestuurd.
De toegezonden aanmelding wordt door de curator/bewindvoerder beoordeeld.

Een wijziging in het openstaande bedrag geeft de ontvanger door aan de curator/bewindvoerder.

26.16.1 ***Vordering en aandachtspunten en buitenlandse procedure***

Door het uitgesproken faillissement of de vantoepassingverklaring van de WSNP worden de belastingaanslagen direct en geheel invorderbaar. Dit geldt niet voor toeslagschuld omdat voor toeslagen geen versnelde invordering gebruikt mag worden. Voor de WSNP geldt dat de schuld onder de werking van de WSNP moet vallen. Dit geldt niet voor voorlopige aanslagen inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting, opgelegd in het jaar waarop ze betrekking hebben.
Aandachtspunten:

- Voor een faillissementsvordering/melding ter verificatie voor de WSNP is geen betekend dwangbevel nodig.
- De ontvanger hoeft bij een faillissementsvordering of een melding ter verificatie voor de WSNP de belastingschuldige hierover niet in te lichten.
- Bij een buitenlandse insolventieprocedure kan de ontvanger zijn vorderingen rechtstreeks aanmelden bij de buitenlandse curator. De ontvanger beoordeelt eerst of het instellen van een nationale (secundaire of territoriale) insolventieprocedure mogelijk is, of dat hij op grond van internationale regelgeving bijstand bij de invordering kan krijgen. De vordering kan in principe in het Nederlands worden opgesteld. Als er om gevraagd wordt is een vertaling noodzakelijk. De ontvanger houdt altijd overleg over een mogelijk akkoordvoorstel. In een buitenlandse insolventieprocedure geldt niet het in Nederland geldende (bodem)voorrecht.

26.16.2 ***Vorderingen en soorten schulden in faillissement***

De behandeling van een faillissementsvordering is afhankelijk van de soort schuld. In een faillissement zijn er drie soorten schulden vanuit de positie van de schuldenaar:

- verifieerbare schulden;
- boedelschulden;
- niet-verifieerbare schulden.

Voor een belastingschuld kan de ontvanger in faillissement alleen een vordering doen als deze schuld verifieerbaar is. Een verifieerbare schuld is een schuld die (materieel) is ontstaan vóór het faillissement of is ontstaan na het faillissement, maar voortvloeit uit een vóór de faillietverklaring bestaande rechtsverhouding. Hierbij gaat de ontvanger ervan uit dat de materiële belastingschuld ontstaat van dag tot dag tenzij het tegendeel blijkt. Dit geldt ook voor de met die schuld samenhangende heffings-en invorderingsrente.

Enkele voorbeelden van verifieerbare schuld:

- Een betaalverzuimboete. De boete wordt opgelegd na het faillissement, maar heeft betrekking op een verzuim dat heeft plaatsgevonden voor het faillissement.
- Een belastingaanslag volgens artikel 29 lid 7 Wet op de Omzetbelasting 1968.
- Een aanslag ten gevolge van een desinvesteringsbijtelling. Als eerder aftrek is verkregen door de Wet op de investeringsrekening (WIR tot 28 februari 1988) of investeringsaftrek (na 28 februari 1988), heeft dat gevolgen voor de verkoop van activa. Deze regelgeving geeft aan dat bij verkoop van gesubsidieerde activa binnen een bepaalde tijd (de herzieningsperiode) desinvesteringsbetaling of -bijtelling is verschuldigd.

Belastingschuld ontstaan vanaf de datum van het faillissement, die niet voortvloeit uit een al bestaande rechtsverhouding van voor de faillietverklaring, is een niet-verifieerbare schuld of een boedelschuld.

Een schuld die ontstaat na het faillissement en geen boedelschuld is, is een zogenoemde niet-verifieerbare schuld. Dit betekent dat de ontvanger deze schuld niet op de boedel kan verhalen. Verhaal is alleen mogelijk op het vermogen dat niet in het faillissement valt of op het vermogen van de schuldenaar na zijn faillissement.
Enkele voorbeelden van niet-verifieerbare schuld:

- De motorrijtuigenbelasting die na faillissement is verschuldigd voor een auto waarvan de curator het bestaan niet wist of behoorde te weten.
- De motorrijtuigenbelasting die is verschuldigd voor een auto die de curator wil verkopen en waarover hij ook de beschikking heeft en betrekking heeft op de periode vanaf de datum van het faillissement tot datum van de verkoop.
- De motorrijtuigenbelasting die na faillissement is verschuldigd voor een auto die de curator wil verkopen, maar die hij niet in zijn macht heeft. Hij heeft zich voldoende ingespannen de auto in zijn macht te krijgen.
- De motorrijtuigenbelasting die na faillissement is verschuldigd voor een auto die de curator niet wil verkopen omdat die nauwelijks

waarde heeft, onverkoopbaar is of waarvan de opbrengst niet opweegt tegen de kosten.

Het belang van boedelschuld is dat deze als eerste (en eigenlijk per omgaande) moet worden betaald uit de boedel. Dit betekent dat de ontvanger de belastingaanslag (bij aanslagbelastingen zoals IB/Vpb) splitst over de periode waarin het faillissement wordt uitgesproken. Voor het deel dat materieel is ontstaan vóór de faillietverklaring, doet de ontvanger een vordering bij de curator. Het deel dat na de faillietverklaring is ontstaan, is niet verifieerbaar en kan de ontvanger eventueel als boedelschuld aanmerken. Als dat het geval is heeft de ontvanger een onmiddellijke aanspraak op de boedel, zonder verificatie. Voorlopige aanslagen als bedoeld in artikel 10, tweede lid Invorderingswet 1990 kan de ontvanger niet eerder aanmelden dan nadat de termijnen die aan die aanslagen verbonden zijn, zijn vervallen.

26.16.3 ***Vordering en boedelschuld in faillissement***

Een schuld die haar onmiddellijke grondslag vindt in een rechtsverhouding, ontstaan door of na het uitspreken van het faillissement, is niet verifieerbaar of wordt als boedelschuld aangemerkt.

Boedelschulden ontstaan pas door of na de faillietverklaring. Zij moeten worden onderscheiden van de zogenoemde faillissementsschulden die al (materieel) bestaan op het moment van de faillietverklaring of materieel ontstaan zijn na de faillietverklaring maar voortvloeien uit een ten tijde van de faillietverklaring reeds bestaande rechtsverhouding.

In de jurisprudentie heeft de Hoge Raad nader bepaald wat boedelschulden zijn. Boedelschulden zijn slechts die schulden die een onmiddellijke aanspraak jegens de boedel geven, * hetzij ingevolge de wet, * hetzij omdat zij door de curator in zijn hoedanigheid zijn aangegaan (daaronder is te verstaan dat de curator deze schuld op zich neemt bij een rechtshandeling, doordat zijn wil daarop is gericht (artikelen 3:33 en 35 van het BW)) * hetzij omdat zij een gevolg zijn van een handelen van de curator in strijd met een door hem in zijn hoedanigheid na te leven verbintenis of verplichting.

Boedelschulden hoeven niet bij de curator ter verificatie te worden aangemeld, maar moeten door de curator onmiddellijk en integraal uit de boedel worden voldaan. Met boedelschulden heeft de ontvanger onmiddellijk recht op de boedel. Zo nodig kan de ontvanger de curator tot nakoming aanspreken en zelfstandig zijn vordering op de boedel verhalen. Artikel 33 Faillissementswet is niet op hem van toepassing. Dit geldt niet als de boedel ontoereikend is. Als dat het geval is, dan wordt uit de boedel eerst de kosten van de executie en vereffening voldaan. Hieronder vallen in ieder geval het salaris van de curator en zijn verschotten. Het restant wordt onder de boedelschuldeisers verdeeld. Uitgangspunt hierbij is verdeling naar evenredigheid, tenzij schuldeisers voorrang hebben.

Het ontstaan van een boedelschuld bepaalt de handeling van de ontvanger. In de volgende tabel volgt een overzicht.

Situatie	Bijzonderheden
De boedelschuld ontstaat uit de wet.	De belastingschuld die na de faillietverklaring materieel is ontstaan door wetsduiding. Voorbeelden zijn: - de huur- en pachtschulden vanaf de faillissementsdatum (artikel 39 Faillissementswet); - de loon- en premieschulden vanaf de faillissementsdatum (artikel 40 Faillissementswet); - de teruggaveverplichtingen na een geslaagd beroep op de actio pauliana (artikel 50 lid 3); - de 'vaste rechten' genoemd in artikel 17 van de Wet griffierechten burgerlijke zaken; - het salaris en de verschotten van de curator; - de verbintenissen van de schuldenaar, na faillietverklaring ontstaan, voor zover de boedel ten gevolge daarvan is gebaat (artikel 24 Faillissementswet).
De boedelschuld ontstaat doordat zij door de curator in zijn hoedanigheid is aangegaan.	Schulden die voortvloeien uit lopende overeenkomsten die de curator, uitdrukkelijk of stilzwijgend gestand doet of nieuwe contracten die hij in hoedanigheid aangaat. Voorbeelden hiervan zijn schulden in verband met door de curator gedane toezeggingen, getroffen schikkingen en veroorzaakte proceskosten. Een ander voorbeeld is wanneer de curator de onderneming van failliet voortzet (artikel 98 Fw), waarbij de winkel van failliet wordt opengehouden om de aanwezige voorraad te verkopen. Mogelijk zijn er ook houders van pandrechten op deze voorraad. De Belastingdienst kwalificeert de verschuldigde omzetbelasting over de winkelverkopen tijdens faillissement als boedelschuld. Als het faillissement is voorafgegaan door een surseance van betaling, geldt het voorgaande ook voor de winkelverkopen tijdens de surseance.
De boedelschuld ontstaat als gevolg van een handelen van de curator in strijd met een door hem in zijn hoedanigheid na te leven verbintenis of verplichting.	Schulden die ontstaan indien de curator handelt in strijd met een door hem q.q. na te leven verbintenis of verplichting. De verbintenissen of verplichtingen die de curator q.q. moet naleven vloeien voort uit zijn wettelijke taak: het beheer en vereffening van de boedel. Komt de curator deze verbintenissen of verplichtingen niet na, dan handelt hij onrechtmatig en ontstaan boedelschulden.

26.16.4 ***Aanmelden ter verificatie en boedelschuld in WSNP***

Een boedelschuld is een belastingschuld die materieel is ontstaan op of na de dag waarop de Wsnp van toepassing is verklaard. Een schuld is pas een boedelschuld als deze schuld:

- door de wet als boedelschuld wordt aangemerkt.
- is aangegaan door de bewindvoerder in zijn hoedanigheid (daaronder is te verstaan dat de bewindvoerder deze schuld op zich neemt bij een rechtshandeling, doordat zijn wil daarop is gericht (artikelen 3:33 en 35 van het BW)).
- een gevolg is van een handelen van de bewindvoerder in strijd met een door hem in zijn hoedanigheid na te leven verbintenis of verplichting.

Het ontstaan van een boedelschuld bepaalt de handeling van de ontvanger. In de volgende tabel volgt een overzicht:

Situatie	Bijzonderheden
De boedelschuld ontstaat uit de wet.	De belastingschuld die na de vantoepassingverklaring WSNP materieel is ontstaan door wetsduiding. Voorbeelden zijn: - de loon- en premieschulden vanaf de datum vantoepassingverklaring (artikel 40 Faillissementswet); - de teruggaveverplichtingen na een geslaagd beroep op de actio pauliana (artikel 50 lid 3); - de 'vaste rechten' genoemd in artikel 17 van de Wet griffierechten burgerlijke zaken; - de verbintenissen van de schuldenaar, na vantoepassingverklaring ontstaan, voor zover de boedel ten gevolge daarvan is gebaat (artikel 24 Faillissementswet) - Artikel 305 van de Faillissementswet, dat de gevolgen voor lopende huurovereenkomsten regelt, lijkt op artikel 39 van de Faillissementswet. Maar huurschulden die zijn ontstaan na de WSNP zijn in beginsel geen boedelschuld. Dit is dus anders dan bij faillissement en surseance. De schuldenaar moet de huur voldoen uit de hem ter beschikking gelaten middelen. Bij de voortzetting van beroep of bedrijf tijdens schuldsanering is dat anders: in dat geval zijn de aan die voortzetting toe te rekenen huurpenningen wel boedelschuld (Faillissementswet, artikel 311, lid 3).
De boedelschuld ontstaat doordat zij door de bewindvoerder in zijn hoedanigheid is aangegaan.	Schulden die voortvloeien uit lopende overeenkomsten die de bewindvoerder, uitdrukkelijk of stilzwijgend gestand doet of nieuwe contracten die hij in hoedanigheid aangaat. Voorbeelden hiervan zijn schulden in verband met door de bewindvoerder gedane toezeggingen, getroffen schikkingen en veroorzaakte proceskosten.
De boedelschuld ontstaat als gevolg van een handelen van de bewindvoerder in strijd met een door hem in zijn hoedanigheid na te leven verbintenis of verplichting.	Schulden die ontstaan indien de bewindvoerder handelt in strijd met een door hem q.q. na te leven verbintenis of verplichting. De verbintenissen of verplichtingen die de bewindvoerder moet naleven vloeien voort uit zijn wettelijke taak: het beheer en vereffening van de boedel. Komt de bewindvoerder deze verbintenissen of verplichtingen niet na, dan handelt hij onrechtmatig en ontstaan boedelschulden.

De ontvanger meldt een boedelschuld niet aan ter verificatie bij de bewindvoerder, omdat deze niet onder de werking van de Wsnp valt. Boedelschulden moeten worden voldaan vóórdat uitkeringen worden gedaan aan de schuldeisers die wel onder de werking van de Wsnp vallen. Als de boedelschuld niet op de gewone wijze wordt betaald, kan de ontvanger invorderingsmaatregelen treffen. Hij moet zich hiervoor tot de bewindvoerder (als beheerder van de boedel) wenden. Als het niet tot betaling komt, dan wendt de ontvanger zich tot de rechter-commissaris. In het uiterste geval kan de ontvanger beslag leggen op de goederen die tot de boedel behoren (artikel 73.1.3 Leidraad Invordering 2008).

Een faillissement kan onder voorwaarden worden omgezet in een Wsnp (artikel 15b Faillissementswet). Als er gedurende dit faillissement boedelschulden zijn ontstaan dan gelden deze schulden ook als boedelschulden in de daarop volgende Wsnp (artikel 15d, lid 1, letter b Faillissementswet). Als de bewindvoerder de boedelschulden ten onrechte niet voldoet, probeert de ontvanger om langs minnelijke weg alsnog voldoening te krijgen. Lukt dit niet, dan richt de ontvanger zich tot de rechter-commissaris om de bewindvoerder te bewegen aan zijn

verplichtingen te voldoen (artikel 73.1.3 Leidraad Invordering 2008). De schone lei is op deze schulden van toepassing als die bij de beëindiging van de Wsnp onbetaald gebleven zijn (artikel 358, lid 3 Faillissementswet).

26.16.5 ***Vordering en invorderingsrente***

De verschuldigde invorderingsrente voor alle openstaande belastingaanslagen wordt berekend tot aan de datum van de faillissementsuitspraak of vantoepassingverklaring van de schuldsaneringsregeling.

Bij de WSNP geldt dat belastingschuldige vanaf de dag van de uitspraak tot toepassing van de schuldsaneringsregeling voor alle belastingaanslagen geen rente meer schuldig is (Faillissementswet, artikel 303).
Bij een faillissement blijft de belastingschuldige de invorderingsrente die daarna ontstaat nog wel schuldig (Faillissementswet, artikel 128).

26.16.6 ***Vordering en ontvangstbevestiging***

Nadat de ontvangstbevestiging is teruggestuurd door de curator/bewindvoerder, legt de ontvanger dit in het invorderingsdossier. Als de ontvangstbevestiging niet is teruggestuurd, stuurt de ontvanger een rappel (herinnering) met het verzoek deze binnen 10 dagen terug te sturen.

26.16.7 ***Vordering en beoordeling vordering door curator/bewindvoerder***

Als de ontvanger de vordering naar de curator heeft verzonden, controleert deze de ingediende vordering. In de volgende tabel is een overzicht opgenomen van de situaties die kunnen ontstaan.

Situatie	**Handeling curator/bewindvoerder**	**Taak ontvanger**
De curator/bewindvoerder constateert een gebrek aan juiste informatie van de zijde van de belastingschuldige.	De curator/bewindvoerder accepteert de vordering tot een te hoog bedrag. Dit doet zich vooral voor bij ambtshalve opgelegde belastingaanslagen.	-
De curator/bewindvoerder vindt dat de belastingaanslagen tot een te hoog bedrag zijn opgelegd.	De curator/bewindvoerder dient een bezwaarschrift in bij de inspecteur, eventueel gevolgd door een beroepschrift bij de rechtbank.	De ontvanger let erop dat de curator/ bewindvoerder zijn bezwaren niet maakt door de belastingaanslag te plaatsen op de lijst van betwiste schuldvorderingen. Bezwaar tegen de hoogte van een belastingaanslag is dus geen zaak voor een zogenaamde 'renvooiprocedure' (terug-verwijzen naar competente rechter).

26.16.8 ***Vordering en openstaand bedrag***

Als de openstaande bedragen wijzigen, geeft de ontvanger deze wijziging(en) aan de curator/bewindvoerder door.

Soms heeft de curator/bewindvoerder via het geautomatiseerde systeem al bericht gekregen van een verrekening of vermindering op een

belastingaanslag. De ontvanger moet echter ook een bericht naar de curator bewindvoerder sturen dat deze vordering is gewijzigd. De ontvanger verwijst hierbij naar de eerder ingediende faillissementsvordering of melding ter verificatie in WSNP.

26.16.9 ***Vordering en Breed Moratorium***

De rechtbank kan op verzoek van het college van burgemeester en wethouders een afkoelingsperiode van maximaal 6 maanden afkondigen. Deze afkoelingsperiode houdt in dat de schuldeiser zijn bevoegdheid tot verhaal op de goederen van de schuldenaar gedurende die periode niet kan uitoefenen (breed moratorium).
De schuldhulpverlener kan dan voor de schuldenaar financieel orde op zaken te stellen. In het kader van de vordering ex artikel 19 van de Invorderingswet 1990 is van belang dat de ontvanger invorderingsmaatregelen opschort, als de rechtbank een afkoelingsperiode afkondigt.

26.17 Overheidsvordering

De overheidsvordering is een invorderingsinstrument dat de ontvanger toepast onder een betaaldienstverlener.

De ontvanger maakt een overheidsvordering bij de betaaldienstverlener van de belastingschuldige bekend door een beschikking elektronisch aan te maken en ook elektronisch te verzenden. De ontvanger geeft in de overheidsvordering aan op welke dag de betaaldienstverlener de incasso moet uitvoeren. De betaaldienstverlener voert de overheidsvordering uit volgens de Europese systematiek van automatische afschrijving. De belastingschuldige kan deze incasso niet laten storneren door de betaaldienstverlener.

Voor de overheidsvordering geldt:
- De ontvanger kan de vordering alleen uitvoeren bij een betaalrekening die (mede) op naam van de belastingschuldige staat. Hieronder vallen ook de zogenoemde en/of-rekening of de en/en-rekening.
- Als de ontvanger zich (ook) wil verhalen op een spaarrekening van de belastingschuldige, dan moet hij dit doen via een betalingsvordering of een derdenbeslag.
- De ontvanger kan alleen een overheidsvordering indienen voor een belastingaanslag met een openstaand bedrag van maximaal € 1.500.
- De hoogte van de overheidsvordering bedraagt maximaal € 500.
- De ontvanger mag per belastingaanslag maximaal 2 keer per maand een overheidsvordering doen.
- De ontvanger mag voor een belastingaanslag maximaal 3 aaneengesloten maanden een overheidsvordering doen.

Bestedingsruimte

De bestedingsruimte is het saldo op de betaalrekening plus het bedrag dat de belastingschuldige daarop 'rood' mag staan. De betaaldienstverlener kan zich niet beroepen op een recht van verrekening met een tegenvordering.

Ontoereikend saldo

Achteraf kan blijken dat het bedrag van de incasso hoger was dan de bestedingsruimte op de betaalrekening. De betaaldienstverlener is dan bevoegd om het gehele bedrag van de incasso terug te boeken. De betaaldienstverlener moet dit doen binnen 5 werkdagen na de uitvoeringsdatum van de incasso.

Deelvordering
De ontvanger kan de overheidsvordering splitsen en verschillende deelvorderingen doen. In plaats van een vordering voor een schuld van € 332 kan hij twee vorderingen indienen van € 166. Hierdoor is de kans groter dat het bedrag van de vordering binnen de bestedingsruimte valt. Daarmee voorkomt de ontvanger dat de betaaldienstverlener het bedrag van de incasso moet terugboeken.

Informeren belastingschuldige
De belastingschuldige krijgt op 2 manieren informatie over de uitgevoerde overheidsvordering. De ontvanger informeert de belastingschuldige schriftelijk over de (deel)vordering binnen 7 dagen nadat de bevoegdheid van de bank tot terugboeking is verstreken. De betaaldienstverlener vermeldt op het (elektronische) bankafschrift van de betaalrekening:
- de af- of terugboeking
- het nummer van de belastingaanslag
- het telefoonnummer waar de belastingschuldige met vragen over de overheidsvordering terecht kan.

Overheidsvordering en schuldsanering, faillissement, pandrecht en beslag
Als de WSNP van toepassing is op de belastingschuldige of als de belastingschuldige failliet is, doet de ontvanger geen overheidsvordering. Als de overheidsvordering dan al is gedaan, voert de betaaldienstverlener haar niet meer uit.
De betaaldienstverlener voert de vordering ook niet uit als er een pandrecht is gevestigd of beslag is gelegd op het saldo van de rekening.

Beslagvrije voet
De ontvanger berekent een beslagvrije voet voordat de overheidsvordering wordt gestuurd aan de bank. Slechts voor zover deze beslagvrije voet niet wordt aangetast, zet de ontvanger de overheidsvordering door. Het kan echter voorkomen dat een belastingschuldige vanwege de toepassing van een overheidsvordering een lager bedrag aan bestaansmiddelen overhoudt dan overeenkomt met de voor hem geldende beslagvrije voet. Dit kan bijvoorbeeld gebeuren in de situatie dat een overheidsvordering wordt gedaan, terwijl ook door een gerechtsdeurwaarder beslag op het loon is gelegd.

De belastingschuldige kan in een dergelijk geval aan de ontvanger verzoeken de overheidsvordering ongedaan te maken. Bij het verzoek aan de ontvanger moet de belastingschuldige naast de gegevens die van belang zijn voor de vaststelling van de beslagvrije voet een overzicht verstrekken van banktegoeden, waaronder begrepen spaartegoeden, waarover de belastingschuldige onmiddellijk na de overheidsvordering kon beschikken. Ook moet de belastingschuldige op het verzoekformulier

aangeven of op het moment dat de overheidsvordering werd gedaan ook al beslag op het loon was gelegd.

De ontvanger bepaalt op grond hiervan eerst de van toepassing zijnde beslagvrije voet. Als deze berekening leidt tot een correctie van de vordering, past de ontvanger een vermogenstoets toe. Dit gebeurt op basis van het totaal van de bank- en spaartegoeden op het moment dat de vordering is gedaan. Hiermee wordt voorkomen dat de belastingschuldige met geen of weinig inkomen maar mèt spaargeld de overheidsvordering ongedaan kan laten maken. Als door een gerechtsdeurwaarder beslag is gelegd op het loon houdt de ontvanger bij zijn beoordeling of de overheidsvordering ongedaan gemaakt moet worden, rekening met het feit dat belastingschuldige slechts het met zijn beslagvrije voetcorresponderende bedrag op zijn bankrekening overgemaakt krijgt. Als geen spaartegoeden aanwezig zijn, is in die gevallen – behoudens specifieke omstandigheden - aannemelijk dat belastingschuldige door het toepassen van de overheidsvordering een lager bedrag overhoudt dan overeenkomt met de voor hem geldende beslagvrije voet.

Ongedaan maken van de overheidsvordering blijft beperkt tot de laatste overheidsvordering voorafgaand aan het verzoek.

26.17.1 ***Vordering en energietoeslag***

Als de ontvanger bij een belastingplichtige, die op grond van artikel 35, vierde of vijfde lid, PW, een energietoeslag heeft ontvangen, een overheidsvordering doet geldt het volgende:
op schriftelijk verzoek van belastingschuldige betaalt de ontvanger het daarop afgedragen bedrag terug tot maximaal het bedrag van de ontvangen energietoeslag.

26.18 De betalingsvordering

Als een vordering onder de bank, niet zijnde een overheidsvordering, wordt gedaan, wordt dit ook wel de betalingsvordering genoemd.

De verrekeningsbevoegdheid van de bank en het pandrecht van de bank blijven ongewijzigd.

26.18.1 ***De reikwijdte van de betalingsvordering***

De uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990 (URIW 1990) bepaalt dat een bank, bij wie de ontvanger een betalingsvordering heeft gedaan, deze betaling moet voldoen uit het tegoed op een betaal- of spaarrekening die de belastingschuldige heeft bij de bank.
De betalingsvordering treft alleen betaal- en spaarrekeningen van de belastingschuldige met een tegoed dat op het tijdstip van de bekendmaking van de vordering direct opeisbaar is of door de ontvanger door middel van opzegging opeisbaar kan worden gemaakt.
Direct opeisbare tegoeden zijn tegoeden waarover kan worden beschikt zonder dat daar verdere tijdsbepalingen of voorwaarden aan verbonden zijn. Banken kunnen deze op eenvoudige wijze uitkeren.
Tegoeden die door middel van opzegging opeisbaar kunnen worden gemaakt zijn bijvoorbeeld despositierekeningen.

De betalingsvordering treft geen tegoeden die niet opeisbaar kunnen worden gemaakt, zoals effectenportefeuilles.

26.18.2 De betalingsvordering en het klassiek derdenbeslag

Er zijn situaties waarin de ontvanger kiest voor een derdenbeslag. Bankproducten die niet kunnen worden opgezegd, zoals de effectenportefeuille, worden niet door betalingsvordering getroffen maar wel door een klassiek derdenbeslag.

Als de ontvanger het saldo van een bankrekening op een specifiek moment wil treffen, heeft ook het klassiek derdenbeslag de voorkeur. Door het leggen van een klassiek derdenbeslag ligt het moment van beslag precies vast in het exploot van de deurwaarder. Bij de betalingsvordering is het tijdstip van bekendmaking minder nauwkeurig.

26.18.3 De betalingsvordering en uitvoering

Beschikking

De betalingsvordering geschiedt bij beschikking. De beschikking wordt verzonden aan de bank waar de belastingschuldige volgens de administratie van de Belastingdienst een betaal- of spaarrekening aanhoudt.

Bij natuurlijke personen bevat de beschikking het vrij te laten bedrag.

Verzending van de beschikking geschiedt per post tenzij de bank en de Belastingdienst zijn overeengekomen dat de beschikking uitsluitend elektronisch wordt verzonden.

> **Let op!**
> De betalingsvordering hoeft niet vooraf te worden gegaan door een schriftelijke aankondiging van de ontvanger aan de belastingschuldige.

Tijdstip van bekendmaking

Bij verzending per post geldt als tijdstip van bekendmaking het tijdstip waarop de bank aanvangt met de verwerking tot uitvoering van de van de beschikking. Op deze datum wordt het saldo op de bankrekening geblokkeerd. Daarbij geldt het uitgangspunt dat de bank na ontvangst van de per post verzonden beschikking voortvarend aan de slag gaat met deze werkzaamheden.

Bij elektronische verzending wordt als tijdstip van bekendmaking aangesloten bij het tijdstip van ontvangst door de bank van de eveneens elektronisch verzonden gegevens die hem in staat stellen het door de ontvanger elektronisch verzonden document met de beschikking te openen en daarvan kennis te nemen.

Wordt de beschikking op een zaterdag/zondag of op een feestdag ontvangen, dan wordt de beschikking op de eerst volgende werkdag verwerkt.

Kennisgeving belastingschuldige

Binnen 8 dagen na de verzending van de beschikking aan de bank informeert de ontvanger de belastingschuldige schriftelijk dat een betalingsvordering is gedaan. Als belastingschuldige een natuurlijk persoon is informeert de ontvanger hem ook over het vrij te laten bedrag.

Verklaringsformulier
Zodra 14 dagen zijn verstreken na bekendmaking van de beschikking van de betalingsvordering moet de bank opgave doen aan de ontvanger door middel van een verklaringsformulier dat door de ontvanger wordt meegezonden met de beschikking. De bank kan ervoor kiezen een eigen verklaringsformulier te gebruiken, zolang de inhoud overeenkomt met het door de ontvanger meegezonden verklaringsformulier. De bank mag eerder verklaren dan 4 weken indien er toestemming is van de belastingschuldige.

In het verklaringsformulier moet de bank niet alleen informatie verstrekken over de direct opeisbare tegoeden op betaal- en spaarrekeningen en de door middel van opzegging opeisbaar te maken tegoeden op betaal- of spaarrekeningen.
De bank moet ook informatie verstrekken over:
- tegoeden die opeisbaar worden onder voorwaarden
- tegoeden die opeisbaar worden onder tijdsbepaling
- tegoeden die opeisbaar worden door tijdsverloop
- overige rechtsverhoudingen

Het verklaringsformulier kan daardoor ook informatie bevatten die beschouwd kan worden als informatie ten behoeve van de invordering van derden in de zin van artikel 62 IW 1990.

De verklaringsverplichting van de bank is ruimer dan de afdrachtsverplichting. Aan de hand van de verklaring van de bank kan de ontvanger bepalen of een derdenbeslag zinvol is.

Berichtgeving ontvanger aan bank
De ontvanger informeert de bank binnen 14 dagen na de ontvangst van het ingevulde verklaringsformulier schriftelijk over de hoogte van het door de bank te betalen bedrag, over het opeisbaar maken van het tegoed of over het intrekken van de beschikking.

Als sprake is van een door de bank aan de ontvanger te betalen bedrag wordt in het bericht dat de ontvanger stuurt ook het voor de betaling te gebruiken bankrekeningnummer vermeld en het betalingskenmerk.
De betaling dient binnen 14 dagen na de dagtekening van het bericht te zijn gedaan.
Een betaling, uit een tegoed dat door opzegging opeisbaar is gemaakt, moet worden gedaan binnen 14 dagen nadat het betreffende bedrag feitelijk kan worden betaald door de bank.
Er kan aanleiding zijn tot intrekking van de beschikking na ontvangst van het verklaringsformulier, bijvoorbeeld omdat de schuld inmiddels is voldaan.
Bij een samenloop tussen een betalingsvordering voor een concurrente toeslagschuld en een beslag door een andere schuldeiser, waarbij vaststaat dat niet alle beslagleggers volledig uit de door de derde verschuldigde geldsommen kunnen worden voldaan, zal de betalingsvordering worden ingetrokken.

De ontvanger hoeft de bank in beginsel niet te informeren als uit het ingevulde verklaringsformulier blijkt dat de belastingschuldige geen vordering heeft op de bank of als deze vordering niet meer beloopt dan

het op de belastingschuldige van toepassing zijnde vrij te laten bedrag. De ontvanger stuurt de bank enkel een bericht indien de bank dit wenst.

Het verklaringsformulier en de berichten die hiermee samenhangen in het verkeer tussen de bank en de ontvanger worden op dezelfde wijze verzonden als de wijze waarop de beschikking is verzonden. Als de beschikking per post is verzonden worden de daaropvolgende verklaring en de overige berichten dus ook per post verzonden. Als de beschikking elektronisch is verzonden worden de andere stukken ook elektronisch verzonden.

De ontvanger informeert de belastingschuldige zo spoedig mogelijk schriftelijk over een wijziging van zijn belastingschuld als gevolg van een betaling door de bank of over het intrekken van de beschikking.

De betalingsvordering en het vrij te laten bedrag
De betalingsvordering treft niet het hele tegoed van de belastingschuldige, zijnde een natuurlijk persoon, dat de bank onder zich heeft. Van het totale tegoed van de belastingschuldige wordt een vrij te laten bedrag afgetrokken. Het vrij te laten bedrag wordt enkel bij een natuurlijke persoon (particulier en ondernemer) toegepast. De bank betaalt de belastingschuld van het bedrag dat overblijft na het bericht tot afdracht van de ontvanger.

Het vrij te laten bedrag wordt vermeld op de beschikking. Dit bedrag is bedoeld om de belastingschuldige te beschermen en hem de mogelijkheid te bieden te voorzien in de kosten van zijn bestaan.
In de Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990 worden regels gegeven met betrekking tot (de hoogte van) de vrij te laten bedragen. Er wordt uitgegaan van vaste bedragen bij de toepassing van de betalingsvordering afhankelijk van de leefsituatie van de belastingschuldige.
Er worden 4 categorieen onderscheiden:
- € 1625 voor een alleenstaande;
- € 1741 voor een alleenstaande ouder;
- € 2149 voor een gehuwde zonder kinderen;
- € 2265 voor een gehuwde met een of meer kinderen.

Wanneer bij verschillende banken van dezelfde belastingschuldige betalingsvorderingen worden gedaan, geldt het vrij te laten bedrag per bank. Wordt een betalingsvordering gedaan bij een bank waar de belastingschuldige verschillende rekeningen houdt, geldt het vrij te laten bedrag maar 1 keer.

Vrij te laten bedrag bij geen bekend adres in Nederland
Het vrij te laten bedrag kan niet worden bepaald bij de belastingschuldige van wie geen adresgegevens in Nederland bekend zijn en geen vaste woon- of verblijfplaats heeft buiten Nederland. Het gaat dan met name om belastingschuldigen wie het adres onbekend is met de notificatie ‘vertrokken onbekend waarheen’. Belastingschuldigen kunnen toch in aanmerking komen voor een vrij te laten bedrag indien zij een gemotiveerd verzoek indienen bij de ontvanger. Als in het verzoek is aangetoond wat de leefsituatie is, stelt de ontvanger alsnog het voor de leefsituatie van de belastingschuldige geldende vrij te laten bedrag vast.

Nadat op de vordering is afgedragen stelt de ontvanger dit beschikbaar aan de belastingschuldige, ten hoogste tot het verschil van het eerder vastgestelde vrij te laten bedrag en het later na het verzoek vastgestelde vrij te laten bedrag.

Betalingsvordering is een momentopname
Anders dan bij derdenbeslag op een periodieke betaling zoals het loon, treft de beslaglegger bij een beslag op een bankrekening alleen het saldo dat bestaat op het moment van beslaglegging. Hetzelfde geldt indien de ontvanger de betalingsvordering doet. De ontvanger is bij de betalingsvordering gehouden het vrij te laten bedrag toe te passen op het beschikbare tegoed van de belastingschuldige die en natuurlijk persoon is.

Vrij te laten bedrag bij samenloop betalingsvordering en derdenbeslag
Alleen de ontvanger is ten opzichte van de belastingschuldige gehouden het vrij te laten bedrag toe te passen. Het vrij te laten bedrag wordt toegepast op het tegoed van de belastingschuldige dat kan worden gebruikt om in zijn bestaansminimum te voorzien. Het wordt niet toegepast als al beslag is gelegd op het tegoed door een andere schuldeiser.

Prefentie geldt bij betalingsvorderingen voor belastingschulden
De ontvanger heeft op grond van de Invorderingswet 1990 een preferente positie bij de invordering van belastingschulden. Dat geldt ook bij de toepassing van de betalingsvordering voor die schulden. De ontvanger kan zich hierdoor met voorrang op het reeds beslagen tegoed verhalen. De preferente vordering van de ontvanger strekt zich dan uit over het volledige beslagen tegoed tot het beloop van de gehele betalingsvordering.

Betalingsvordering en eerder gelegde beslagen door gerechtsdeurwaarder
Indien een betalingsvordering wordt gedaan nadat een derdenbeslag door een (gerechts)deurwaarder is gelegd, maar voordat de bank heeft verklaard aan de (gerechts)deurwaarder, wordt de betalingsvordering opgenomen in de verklaring aan de (gerechts)deurwaarder.

Als de ontvanger een vordering doet nadat de derde al heeft verklaard aan de (gerechts)deurwaarder, maar voor de afdracht aan de (gerechts)deurwaarder, moet de derde de gegevens van de (gerechts)deurwaarder aan de ontvanger doorgeven. De ontvanger informeert de (gerechts)deurwaarder over de preferente vordering waardoor afdracht aan de ontvanger plaatsvindt.

Bij een betalingsvordering voor een toeslagschuld geldt dat wanneer bij voorbaat vaststaat dat niet alle beslagleggers volledig uit de door de derde verschuldigde geldsommen kunnen worden voldaan de vordering wordt ingetrokken.

26.18.3.1 Betalingsvordering en energietoeslag
Als de ontvanger bij een belastingplichtige, die op grond van artikel 35, vierde of vijfde lid, PW, een energietoeslag heeft ontvangen, een betalingsvordering doet geldt het volgende:

op schriftelijk verzoek van belastingschuldige betaalt de ontvanger het daarop afgedragen bedrag terug tot maximaal het bedrag van de ontvangen energietoeslag.

26.19 De vordering onder andere schuldenaren

De ontvanger kan, naast een vordering onder de betaaldienstverleners, de curator, houders van penningen, werkgevers en uitkeringsinstanties ook een vordering doen onder andere derden die geld verschuldigd zijn aan de belastingschuldige. Er kan bijvoorbeeld een vordering worden gedaan onder de debiteuren van belastingschuldige.

Indien het dwangbevel waarvoor de vordering wordt gedaan per post is betekend, wordt de vordering wel vooraf gegaan door een schriftelijke aankondiging van de ontvanger aan de belastingschuldige. De vordering wordt in dat geval niet eerder gedaan dan 7 dagen na de dagtekening van de vooraankondiging.

27 Hernieuwd bevel tot betaling

De tenuitvoerlegging van een per post betekend dwangbevel mag pas plaatsvinden nadat het hernieuwd bevel tot betaling aan de belastingschuldige is betekend.

Als een dwangbevel door de belastingdeurwaarder wordt betekend (bijvoorbeeld een verzameldwangbevel), dan heeft de belastingschuldige 2 dagen tijd om te betalen. Direct beslag leggen is dan niet mogelijk.

Bij betekening per post geldt dat de belastingschuld binnen 4 dagen na de terpostbezorging van het afschrift van het dwangbevel moet zijn betaald. Pas daarna mag een dwangbevel ten uitvoer worden gelegd. De belastingdeurwaarder moet dan wel eerst een hernieuwd bevel tot betaling betekenen; dit uit het oogpunt van rechtsbescherming.

Als de laatste dag van de termijn van 4 dagen eindigt op een zaterdag, zondag of een algemeen erkende feestdag, wordt als 'nieuwe' laatste dag van deze termijn aangemerkt: de eerstvolgende dag die geen zaterdag, zondag of algemeen erkende feestdag is. Dit is in de Algemene termijnenwet bepaald.

De termijnen van 2 en 4 dagen gelden niet bij versnelde invordering.

In beginsel mag een belastingdeurwaarder alleen op werkdagen tussen 07.00 uur 's ochtends en 20.00 uur 's avonds een dwangbevel betekenen en tenuitvoerleggen. Dit geldt niet in de volgende situaties:
- de gevallen volgens artikel 15, lid 1, letter e, Invorderingswet 1990;
- bij beslag op motorrijtuigen tijdens ANPR-acties volgens artikel 18, Invorderingswet 1990.

Als de belastingdeurwaarder de belastingschuldige treft (een huisgenoot of een ander als bedoeld in art 46 Rv) dan zal de hij de belastingschuldige verzoeken de schuld ter plekke te voldoen. Als hieraan geen gehoor worden gegeven dan zal de belastingdeurwaarder een hernieuwd bevel betekenen.
Hierna kan de belastingdeurwaarder onmiddellijk tot tenuitvoerlegging van het dwangbevel overgaan.

De belastingdeurwaarder brengt de betekeningskosten voor het hernieuwd bevel tot betaling in rekening bij de belastingschuldige. Dit gebeurt op grond van artikel 3, lid 2 Kostenwet invordering rijksbelastingen.

Als de belastingschuldige direct betaalt, reikt de belastingdeurwaarder een kwitantie (OV607) uit voor het betaalde bedrag. De belastingdeurwaarder brengt de kosten in rekening voor de kwitantie bij de belastingschuldige. Dit gebeurt op grond van artikel 3, lid 3 de Kostenwet invordering rijksbelastingen.
Als de belastingschuldige niet thuis is, wordt een afschrift van het hernieuwde bevel tot betaling achtergelaten in een gesloten envelop.

27.1 Betekening hernieuwd bevel tot betaling

Bij de betekening van het hernieuwde bevel tot betaling geeft de belastingdeurwaarder aan dat betaling direct aan hem moet plaatsvinden.

Als de belastingschuldige niet direct betaalt, kan de deurwaarder onmiddellijk overgaan tot de tenuitvoerlegging van het dwangbevel. In de meeste gevallen betekent dit dat beslag wordt gelegd op de roerende zaken. De ontvanger kan ook beslag laten leggen op:

- de onroerende zaken van de belastingschuldige
- zaken van de belastingschuldige die derden onder zich hebben vorderingen die de belastingschuldige op derden heeft
- schepen, aandelen en effecten

27.2 Kosten betekening hernieuwd bevel tot betaling

Voor het uitbrengen en betekenen van het hernieuwde bevel tot betaling brengt de belastingdeurwaarder kosten in rekening (Kostenwet invordering rijksbelastingen, artikel 3, lid 2). Zie voor het juiste bedrag van de kosten de Tabel Vervolgingskosten van het hoofdstuk Tabellen, normen, rentepercentages, kosten en marginale percentages.

27.3 Betekening hernieuwd bevel tot betaling bij niet thuis treffen

Als de belastingdeurwaarder niemand thuis aantreft aan wie hij het hernieuwde bevel tot betaling rechtsgeldig kan betekenen, laat hij een afschrift ervan achter in een gesloten envelop (Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering, artikel 47). Hij doet in dat geval het (hernieuwde) bevel om binnen 2 dagen na betekening te betalen. Ook geeft hij aan wanneer hij terugkomt voor het leggen van beslag op de roerende zaken, als niet wordt betaald.

Op de termijn van 2 dagen is de Algemene termijnenwet van toepassing. De ontvanger mag het dwangbevel niet eerder ten uitvoer leggen dan na die termijn van 2 dagen, tenzij het gaat om een versnelde invordering.

27.4 Versnelde invordering na hernieuwd bevel tot betaling

Bij de betekening van een dwangbevel wordt tegelijkertijd een bevel tot betaling gedaan.

Dit bevel geeft een betalingstermijn van 2 dagen.

Bij betekening van het dwangbevel door een deurwaarder is dit 2 dagen na de betekeningsdatum.

Bij betekening van het dwangbevel door terpostbezorging is dit 2 dagen na de terpostbezorging.

Op grond van artikel 439 van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering mag de tenuitvoerlegging van het dwangbevel pas plaatsvinden na het verstrijken van deze betalingstermijn.

Alleen voor de terpostbezorgde dwangbevelen geeft artikel 13, lid 5 van de Invorderingswet 1990 dan nog eens 2 extra dagen alvorens het dwangbevel ten uitvoer mag worden gelegd. Dus 4 dagen na de

terpostbezorging mag er voor deze dwangbevelen pas tenuitvoerlegging plaatsvinden.

Echter als versnelde invordering op grond van artikel 15 van de Invorderingswet 1990 van toepassing is, gelden niet de hiervoor genoemde termijnen van 2 of 4 dagen, voordat een dwangbevel ten uitvoer wordt gelegd. Dan kan er dus direct na de betekening tenuitvoerlegging plaatsvinden.

28 Hernieuwd bevel tot betaling BDW

De ontvanger geeft de belastingdeurwaarder opdracht een dwangbevel - of de grosse (afschrift) van een vonnis - ten uitvoer te leggen.

De belastingdeurwaarder controleert of het onderliggende dwangbevel per post is betekend. Als dat het geval is, moet voorafgaand aan het beslag een hernieuwd bevel tot betaling worden gedaan, behalve bij versnelde invordering op grond van artikel 15, lid 1, aanhef en onderdeel c van de Invorderingswet 1990. De belastingdeurwaarder maakt het formulier hernieuwd bevel tot betaling op.

Voor betekening van een hernieuwd bevel tot betaling gelden dezelfde regels als voor het betekenen van exploten.

Bij betekening van een hernieuwd bevel zijn er 3 mogelijkheden:
- De belastingdeurwaarder treft iemand aan aan wie hij kan betekenen.
- De deurwaarder treft niemand aan en laat het hernieuwde bevel tot betaling achter in een gesloten envelop.
- De belastingdeurwaarder betekent het hernieuwd bevel tot betaling tijdens een ANPR-acties aan de bestuurder van een motorrijtuig welke op naam staat van de belastingschuldige.

De belastingdeurwaarder brengt de betekeningskosten voor het hernieuwd bevel tot betaling in rekening bij de belastingschuldige.

Als de belastingdeurwaarder een hernieuwd bevel tot betaling betekent aan de belastingschuldige, doet hij bevel tot onmiddellijke betaling van de schuld. Als de belastingschuldige op dat bevel betaalt, geeft de belastingdeurwaarder een kwitantie af. Hij brengt hiervoor geen kosten in rekening. Als de belastingschuldige niet of niet volledig betaalt, gaat de belastingdeurwaarder over tot tenuitvoerlegging. Na beslaglegging levert hij de stukken in bij de ontvanger.

28.1 Achterlaten van een gesloten envelop

Als de belastingdeurwaarder een hernieuwd bevel tot betaling moet betekenen conform artikel 47 van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering, doet hij bevel om binnen 2 dagen te betalen. Vervolgens geeft hij aan op welke dag hij terugkomt om over te gaan tot beslaglegging. Hij laat het hernieuwde bevel achter in een gesloten envelop. Na betekening levert hij de stukken in bij de ontvanger.

28.2 Betekenen tijdens ANPR-acties

In afwijking van artikel 14, lid 1 van de Invorderingswet 1990 kan een hernieuwd bevel tot betaling ook worden betekend aan een ander dan belastingschuldige. Tijdens een ANPR-actie kan een hernieuwd bevel tot betaling ook worden betekend aan een bestuurder van een motorrijtuig welke op naam staat van de belastingschuldige. Een ambtenaar van de rijksbelastingdienst of een opsporingsambtenaar kan een bestuurder van een motorrijtuig verplichten het motorrijtuig stil te doen staan om een

dwangbevel ten uitvoer te leggen. Betekening aan de bestuurder mag alleen als belastingschuldige niet in of op het voertuig aanwezig is.

29 Bescheiden uitreiken BDW

De ontvanger kan de belastingdeurwaarder opdragen om bepaalde bescheiden aan de belastingschuldige uit te reiken, bijvoorbeeld een brief, een beslissing of een aanslagbiljet, al dan niet met de mededeling dat tot versnelde invordering wordt overgegaan. De ontvanger kan de belastingdeurwaarder ook opdragen een onderzoek in te stellen naar het feitelijke adres van de belastingschuldige.

Voordat de belastingdeurwaarder een stuk uitreikt, controleert hij de gegevens op het stuk. Daarna legt hij door betekening de uitreiking vast.

De ontvanger kan de belastingdeurwaarder opdracht geven bepaalde bescheiden aan de belastingschuldige uit te reiken. Voor het uitreiken controleert de belastingdeurwaarder de stukken op:
- de tenaamstelling
- de adressering
- de dagtekening
- een eventueel bedrag van de belastingaanslag

Na controle van de gegevens betekent de belastingdeurwaarder het stuk met een akte van betekening. De betekening is kosteloos, omdat deze niet op grond van een wettelijk voorschrift plaatsvindt.

30 Beslag

- Beslag algemeen
- Verhaalsrecht inkomstenbelasting artikel 23 Invorderingswet 1990
- Beslag op roerende zaken
- Beslag onroerende zaken BDW
- Beslag safeloketten BDW
- Executoriale verkoop van roerende zaken
- Voorbereiden executoriale verkoop roerende zaken BDW
- Executoriale verkoop roerende zaken houden BDW
- Afwikkelen executoriale verkoop roerende zaken BDW
- Beslag op effecten
- Beslag effecten BDW
- Beslag onder derden
- Beslag onder derden BDW
- Beslag onder ontvanger
- Beslag onder ontvanger BDW
- Beslag onroerende zaken
- Beslag roerende zaken BDW
- Beslag schepen
- Beslag op ingeschreven schepen BDW
- Beslag luchtvaartuigen
- Beslag luchtvaartuigen BDW

30.1 Beslag algemeen

De tenuitvoerlegging van een dwangbevel is pas mogelijk na betekening van het dwangbevel aan de belastingschuldige.

Tenuitvoerlegging betekent dat beslag wordt gelegd op de vermogensbestanddelen van belastingschuldige. De wet geeft aan dat de schuldenaar met zijn gehele vermogen aansprakelijk is voor zijn schulden. Het is niet de bedoeling om meteen op al zijn vermogensbestanddelen tegelijkertijd beslag te leggen.

Een dwangbevel kan op 2 manieren ten uitvoer worden gelegd, namelijk:
- door beslag op vermogensbestanddelen
- door lijfsdwang

Als het dwangbevel is betekend door terpostbezorging met bevel tot betaling door de ontvanger, is tenuitvoerlegging pas mogelijk na betekening van een hernieuwd bevel tot betaling door de belastingdeurwaarder.

Als de belastingdeurwaarder beslag legt voor een termijndwangbevel, kan hij alle termijnen invorderen die tot het tijdstip van de beslaglegging vervallen zijn, op voorwaarde dat het invorderbare bedrag uit het dwangbevel is op te maken.

Als de ontvanger beslag heeft laten leggen op zaken of vorderingen van de belastingschuldige, blijft de belastingschuldige daarvan eigenaar respectievelijk rechthebbende. Daarom kan hij bijvoorbeeld in beslag genomen zaken nog steeds verkopen of verhuren. Dit doet echter geen

afbreuk aan de rechten die de ontvanger heeft door de beslaglegging. Het beslag blijft gehandhaafd. Op dit uitgangspunt bestaan uitzonderingen. Zo kan de ontvanger zijn rechten uit het beslag niet meer geldend maken als de koper van een roerende zaak niet kon weten dat deze in beslag was genomen hij de zaak in zijn bezit heeft gekregen tegen betaling of andersoortig prestatie en hij daarbij te goeder trouw was.

De belastingschuldige of een andere persoon is strafbaar als hij handelingen verricht waardoor de ontvanger geschaad wordt bij de uitoefening van zijn rechten uit het beslag. Die persoon kan een gevangenisstraf van maximaal 4 jaar krijgen. Voorbeelden van zulke handelingen zijn verkoop, vernieling of verbergen van in beslag genomen zaken.

30.1.1 Keuzemogelijkheden beslag

In het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering kunnen verschillende mogelijkheden van tenuitvoerlegging worden gebruikt. Denk hierbij aan beslag op roerende zaken, onroerende zaken, luchtvaartuigen, schepen, effecten of beslag onder derden.

Ook kan de ontvanger een vordering doen op grond van artikel 19 van de Invorderingswet 1990.
De ontvanger beslist welke maatregelen in een bepaald geval worden genomen.

Bij een beslag op roerende zaken moet de ontvanger er rekening mee houden dat het niet is toegestaan om beslag te leggen als aannemelijk is dat de opbrengst bij verkoop minder bedraagt dan de kosten van de beslaglegging en de executie. Hierop bestaat 1 uitzondering:
Als de opbrengst van de verkoop minder bedraagt dan de kosten van de beslaglegging en de executie, kan beslag op roerende zaken worden gelegd als de ontvanger aannemelijk maakt dat de schuldenaar door het beslag en de executie niet op onevenredig zware wijze in zijn belangen wordt getroffen.

Dit kan het geval zijn als sprake is van schuldoploop, zoals bijvoorbeeld bij motorrijtuigenbelasting, of als sprake is van een niet-willer. Een voorbeeld van een niet-willer is een schuldenaar die vermogensbestanddelen in het buitenland heeft en die niet aanwendt voor de betaling van zijn belastingschuld.

30.1.2 Verhaalsrecht inkomstenbelasting artikel 23 Invorderingswet 1990

Artikel 23 geeft de ontvanger een bijzonder verhaalsrecht voor een deel van een belastingaanslag in de inkomstenbelasting: het deel dat betrekking heeft op goederen die bestanddeel zijn van de rendementsgrondslag van artikel 5.22 van de Wet op de inkomstenbelasting 2001.

Het verhaalsrecht betreft ook goederen van derden die bezwaard zijn met een recht genoemd in artikel 23, zoals vruchtgenot. Als een belastingschuldige voor de inkomstenbelasting zulke goederen van derden onder zich heeft, kan de ontvanger het beperkte eigendomsrecht

van die derde negeren en zich op die goederen verhalen als waren zij niet met deze rechten bezwaard.

Bij een executoriale verkoop verkrijgt de koper de volle eigendom van de goederen, dus zonder dat deze nog bezwaard zijn met de rechten genoemd in artikel 23.

Dit verhaalsrecht geldt ook voor rente en kosten, maar niet voor de bestuurlijke boete.

De ontvanger moet zijn verhaalsrecht allereerst uitoefenen op de eigen goederen van belastingschuldige.
Toepassing van dit verhaalsrecht moet uitdrukkelijk worden vermeld in het beslagexploot of proces-verbaal van beslag.
Net als bij de andere verhaalsrechten, kunnen de belastingschuldige en de derde in verzet gaan of een beroepschrift indienen tegen de beslaglegging.
Het beslag kan eventueel worden afgekocht voordat de verkoop plaatsvindt.
Als het tot een verkoop komt, worden zoveel mogelijk eerst de goederen van de belastingschuldige zelf uitgewonnen.

Als de derde vanwege de dreigende verkoop besluit de openstaande belastingschuld van de belastingschuldige te voldoen, wordt hij gesubrogeerd in het voorrecht van de fiscus (Invorderingswet 1990, artikel 21).

Van het verhaalsrecht van artikel 23 wordt in de praktijk zelden tot nooit gebruikgemaakt; jurisprudentie en literatuur ontbreken dan ook.

30.1.2.1 Verhaalsrecht voor een deel van de aanslag IB

Het verhaalsrecht van artikel 23 van de Invorderingswet 1990 kan alleen worden toegepast voor het deel van een aanslag inkomstenbelasting dat betrekking heeft op goederen die bestanddeel zijn van de rendementsgrondslag van artikel 5.22 van de Wet op de inkomstenbelasting
2001. Deze rendementsgrondslag is de basis waarover het voordeel uit sparen en beleggen wordt berekend, het saldo van de bezittingen en schulden. De rendementsheffing die hierover is verschuldigd, is een onderdeel van de totaal verschuldigde inkomstenbelasting.
De verkoopopbrengst uit dit verhaalsrecht kan dan ook alleen worden afgeboekt op het deel rendementsheffing in de openstaande aanslag.

30.1.2.2 Verhaalsrecht alleen op bepaalde bezwaarde goederen

Artikel 23 van de Invorderingswet 1990 geeft de ontvanger een bijzonder verhaalsrecht op goederen van een ander dan de belastingschuldige. Als een belastingschuldige voor de inkomstenbelasting goederen van een derde onder zich heeft, kan het beperkte eigendomsrecht van die derde worden genegeerd.

Het gaat om de volgende bezwaarde goederen:
- goederen verkregen onder de ontbindende voorwaarde van overlijden, waarbij zich een opschortende voorwaarde ten gunste van een verwacht aansluit

- goederen waarvan de belastingschuldige het wettelijk vruchtgenot heeft goederen die aan de belastingschuldige ter beschikking staan krachtens een genotsrecht als bedoeld in artikel 5.22, lid 3 van de Wet Inkomstenbelasting 2001
- In de praktijk wordt onder 'genotsrecht' elke gerechtigdheid tot voordelen uit goederen verstaan, zoals een woonrecht in het kader van alimentatie.

30.1.2.3 Vermelding in het beslagexploot of proces-verbaal van beslag
Als de ontvanger zaken in beslag neemt op grond van het verhaalsrecht van artikel 23 van de Invorderingswet 1990, vermeldt hij daarbij uitdrukkelijk:
- voor welk deel van de aanslag het beslag is gelegd
- dat dit bedrag wordt vermeerderd met de daarop belopen rente en kosten

Over de samenstelling van de aanslag neemt de ontvanger zo nodig contact op met de inspecteur.

30.1.2.4 Verzet en administratief beroep
De belastingschuldige of de derde kan tegen de inbeslagname bezwaar maken tegenover de belastingdeurwaarder of de ontvanger. Deze wijst hem dan op de mogelijkheid in verzet te gaan bij de civiele rechter, zonder van de beslaglegging af te zien of het beslag op te heffen.
De belastingschuldige kan in verzet gaan op grond van:

- artikel 17 van de Invorderingswet 1990

of

- artikel 438 van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering

De derde kan:
- in verzet gaan tegen beslag op onroerende zaken, op grond van artikel 435 of 538-540 van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering, in samenhang met artikel 438 R
- in verzet gaan tegen beslag op roerende zaken, op grond van artikel 435 of 456 van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering, in samenhang met artikel 438 Rv
- in administratief beroep gaan tegen beslag op roerende zaken, op grond van artikel 22 van de Invorderingswet 1990. Daartoe dient de derde een beroepschrift in bij de ontvanger, gericht aan de directeur. Als de ontvanger vervolgens tot de slotsom komt dat hij onterecht beslag heeft gelegd, heft hij dit beslag op.

Het verdient uiteraard aanbeveling dat de ontvanger en de belanghebbenden onderling tot een oplossing komen.

30.1.2.5 Afkoop
Het komt voor dat een verwachter of een (bloot)eigenaar voor aanvang van de executoriale verkoop aanbiedt - tegen opheffing van het beslag – het bedrag waarvoor verhaal is genomen krachtens artikel 23 volledig te voldoen. De ontvanger voldoet aan zo'n verzoek, hoewel de betaling niet uitsluitend wordt afgeboekt op het deel van aanslag, rente en kosten waarvoor verhaal is genomen (Invorderingswet 1990, artikel 7). De ontvanger wijst zo'n bod echter af (bij gemotiveerde beschikking) als daar gegronde redenen voor zijn.

30.1.2.6 Verkoop

Bij executoriale verkoop worden zoveel mogelijk eerst de goederen van de belastingschuldige zelf uitgewonnen. Daarna pas worden zo nodig de goederen verkocht die in beslag zijn genomen op grond van artikel 23 van de Invorderingswet 1990. Als het om roerende zaken gaat en er worden ook zaken van derden verkocht als bedoeld in artikel 22, lid 3, geldt er geen verplichte volgorde.

30.1.2.7 Subrogatie

Meestal merkt de derde wel dat zijn goederen, waarvan de belastingschuldige bepaalde voordelen geniet, dreigen te worden uitgewonnen op grond van het verhaalsrecht van artikel 23 van de Invorderingswet 1990. Om verkoop te voorkomen kan de derde dan besluiten de verschuldigde inkomstenbelasting van die belastingschuldige in zijn plaats te voldoen.

Daarmee gaat de vordering van de ontvanger over op de derde en verkrijgt de derde, als hij hiervoor verhaal zoekt, hetzelfde hoge voorrecht als de ontvanger, genoemd in artikel 21 van de Invorderingswet 1990. Dit 'in de plaats treden' wordt subrogatie genoemd. Als de ontvanger bijvoorbeeld al beslag op roerende zaken had gelegd, kan de derde daar ook beslag op leggen en zo pondspondsgewijs meedelen in de opbrengst bij verkoop.

Voordat hij beslag kan leggen, zal de derde dan wel eerst een vonnis moeten hebben verkregen; hij wordt namelijk niet gesubrogeerd in het recht van de ontvanger om met een betekend dwangbevel te executeren.

Het recht op subrogatie staat niet in artikel 23, maar vloeit voort uit de parlementaire behandeling bij de invoering van de Invorderingswet 1990. Daarbij ging het om het verhaalsrecht voor de vermogensbelasting, dat per 1 januari 2001 is gewijzigd in een verhaalsrecht voor de rendementsheffing in de huidige inkomstenbelasting. Een bepaling over subrogatie is wel terug te vinden in artikel 57, lid 1 van de Invorderingswet 1990, dat gaat over aansprakelijkheid.

30.1.3 ***Verhaalsrecht artikel 23a Invorderingswet 1990***

Artikel 23a van de Invorderingswet 1990 geeft de ontvanger een bijzonder verhaalsrecht voor inkomstenbelasting, schenkbelasting en erfbelasting. Het verhaalsrecht geldt voor het deel van een aanslag dat het gevolg is van toerekening van een afgezonderd particulier vermogen als bedoeld in artikel 2.14a van de Wet op de inkomstenbelasting 2001. Een voorbeeld van een afgezonderd particulier vermogen is het vermogen dat een persoon heeft ondergebracht in een trust.

De ontvanger moet eerst proberen de belastingschuld te verhalen op het vermogen van de belastingschuldige. Als dit niet mogelijk is kan de ontvanger het betreffende deel van de aanslag achtereenvolgens verhalen op:

- het afgezonderd particulier vermogen;
- een derde waarin het afgezonderd particulier vermogen een belang heeft van 5 percent of meer tot ten hoogste het belang dat het afgezonderd particulier vermogen in die derde heeft.

De verkoopopbrengst uit dit verhaalsrecht kan dan ook alleen worden afgeboekt op de belasting over het toegerekende afgezonderd particulier vermogen in de aanslag.

Het verhaalsrecht geldt ook voor rente en kosten, maar niet voor de bestuurlijke boete.
Als de belastingdeurwaarder beslag legt op goederen van een derde, moet hij het beslag binnen 8 dagen aan die derde betekenen. Toepassing van dit verhaalsrecht moet uitdrukkelijk worden vermeld in het proces-verbaal van beslag.
Net als bij de andere verhaalsrechten, kunnen de belastingschuldige en de derde in verzet gaan of een beroepschrift indienen tegen de beslaglegging.

30.1.4 ***Dag en tijdstip geen beslag leggen***

De belastingdeurwaarder mag geen exploten uitbrengen op de volgende dagen en tijdstippen:
- zondagen
- algemeen erkende feestdagen
- dagelijks tussen 20.00 uur en 07.00 uur

De voorzieningenrechter kan verlof verlenen hiervan af te wijken. Verder vermeldt de Leidraad Invordering 2008 bepaalde dagen die uit beleidsmatig oogpunt minder geschikt worden geacht voor het treffen van invorderingsmaatregelen. Denk daarbij aan;
- de Nieuwjaarsdag, de Christelijke tweede Paas- en Pinksterdag, de beide Kerstdagen, de Hemelvaartsdag, de dag waarop de verjaardag van de Koning wordt gevierd, de vijfde mei en de Goede Vrijdag, alle met inbegrip van de daaraan voorafgaande en de daarop volgende dag;
- Regionaal vrij algemeen erkende feest- en gedenkdagen met inbegrip van de daaraan voorafgaande en de daarop volgende dag;
- de dagen tussen de beide Kerstdagen en Nieuwjaarsdag.

30.1.5 ***Beslag bij meerdere dwangbevelen***

Als er verschillende dwangbevelen zijn uitgevaardigd tegen dezelfde belastingschuldige, moet de tenuitvoerlegging daarvan zoveel mogelijk tegelijkertijd gebeuren.

De ontvanger gaat, als hij al voor belastingschuld beslag heeft gelegd, zo snel mogelijk over tot beslaglegging voor vorderingen van derden waarvan de invordering aan hem is opgedragen.

30.1.6 ***Uitwinning na beslag***

Als het dwangbevel eenmaal ten uitvoer is gelegd door beslag, gaat de ontvanger zo snel mogelijk over tot uitwinning van de beslagen goederen.

De ontvanger kan van deze regel afwijken als de belastingschuldige een voorstel doet tot minnelijke afdoening van het beslag. De omstandigheden bepalen of de ontvanger hiermee akkoord gaat. Als uitgangspunt dat een minnelijke afdoening moet passen binnen het beleid dat is toegelicht in de Leidraad Invordering 2008.

30.1.7 ***Beslag na overlijden belastingschuldige***

Soms blijkt dat de persoon tegen wie het dwangbevel is uitgevaardigd, overlijdt vóór de tenuitvoerlegging. De ontvanger gaat dan pas tot tenuitvoerlegging van het dwangbevel over nadat een termijn van 3 maanden na het overlijden is verstreken (Burgerlijk Wetboek, artikel 4:185 en Leidraad Invordering 2008, artikel 14.1.3)), tenzij hiermee de belangen van de Staat worden geschaad. Hierbij is het niet van belang of de erfgenamen de nalatenschap zuiver hebben aanvaard.

De ontvanger kan binnen die termijn van 3 maanden wel een vordering doen op grond van artikel 19 van de Invorderingswet 1990. Het doen van een vordering is formeel geen tenuitvoerlegging van het dwangbevel. Dat wil zeggen: tenuitvoerlegging op grond van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering, zoals beslaglegging (Invorderingswet 1990, artikel 14, lid 2). Voor het doen van de vordering is wel een betekend dwangbevel vereist (Invorderingswet 1990, artikel 19, lid 5).

Na het doen van de vordering wacht de ontvanger met het innen hiervan wachten tot de termijn van 3 maanden is verstreken (Burgerlijk Wetboek, artikel 4:185). Als de ontvanger overgaat tot vereffening van de nalatenschap, moet hij ook die vereffening afwachten (Leidraad Invordering 2008, artikel 14.1.3).

30.1.8 ***Uitwinning zaken van derden na beslag***

Bij de invordering ten laste van de belastingschuldige, is het mogelijk om zaken van derden te executeren en uit de opbrengst de belastingschuld te betalen (Invorderingswet 1990, artikel 21 en 22). Maar de ontvanger zal zoveel mogelijk eerst de vermogensbestanddelen van de belastingschuldige zelf uitwinnen.
Als er bij de in beslag genomen zaken ook zaken zijn waar derden rechten op hebben, wint de ontvanger de zaken uit in de volgorde:

- zaken van belastingschuldige zelf
- zaken waar anderen dan de belastingschuldige een beperkt recht op hebben
- zaken die eigendom zijn van derden

In 2 situaties hoeft de ontvanger deze volgorde niet in acht te nemen:

- als op voorhand duidelijk is dat de hoogte van de belastingschuld aantasting van de rechten van derden onvermijdelijk maakt
- als het belang van de invordering zich hiertegen verzet.

30.1.9 ***Opheffing beslag na beschikking***

De ontvanger kan bij beschikking bepalen dat hij voor een openstaande belastingschuld geen invorderingsmaatregelen meer zal treffen. In de beschikking vermeldt hij de voorwaarden waaraan dan moet zijn voldaan Bijvoorbeeld dat een bepaald bedrag alsnog betaald moet zijn.

Als aan de voorwaarden is voldaan, heft de ontvanger de gelegde beslagen op.

30.1.10 ***Opheffing beslag na betaling door derde***

Als de ontvanger van een derde een bedrag ontvangt ter opheffing van het beslag, kan hij hieraan alleen meewerken onder de volgende voorwaarden:

- het aangeboden geldbedrag komt niet direct of indirect uit het vermogen van de belastingschuldige
- het aangeboden geldbedrag is aanzienlijk hoger dan de opbrengst die naar verwachting zou zijn verkregen bij een executie
- de belangen van de Staat worden niet geschaad

De ontvanger houdt bij zijn beslissing rekening met de gerechtvaardigde belangen van andere schuldeisers die op de betreffende zaken verhaal zoeken. Hij kan aan zijn medewerking ook nieuwe voorwaarden verbinden.

*30.1.11 **Actio Pauliana***

Een schuldeiser kan zijn vordering op alle goederen van zijn schuldenaar verhalen (Burgerlijk Wetboek, artikel 3:276). Dit kan een probleem zijn als de schuldenaar in de vermogenssfeer een rechtshandeling aangaat, waarvan hij weet dat de rechten van andere schuldeisers daardoor worden verkort.

Als de ontvanger door 1 of meer van zulke rechtshandelingen in zijn verhaalsmogelijkheden wordt benadeeld, kan hij deze vernietigen. Dit heet Actio Pauliana, welke naam nog aan het Romeinse recht is ontleend. Daarvoor gelden 3 voorwaarden zoals genoemd in artikel 3:45 e.v. van het Burgerlijk Wetboek:

1. Onverplichte rechtshandeling

Het moet gaan om een 'onverplichte rechtshandeling'. Onverplichte rechtshandelingen kunnen bijvoorbeeld zijn:
- de betaling van een nog niet opeisbare schuld;
- de kwijtschelding van een vordering;
- de verkoop van een vermogensbestanddeel;
- het verschaffen van zekerheid.

De ontvanger moet het onverplicht zijn van de handeling bewijzen.

2. Benadeling

Er moet sprake zijn van 'benadeling van de schuldeiser': de handeling moet tot gevolg hebben dat de schuldenaar niet meer aan zijn financiële verplichtingen kan voldoen, bijvoorbeeld:
- door verkoop tegen een niet reële prijs.
- als de schuldenaar wel een reële prijs voor een verkocht goed heeft ontvangen, maar hij dit geld inmiddels niet meer ter beschikking heeft.
- door aankoop tegen een te hoge prijs.
- door schenkingen.

3. Wetenschap van benadeling

Zowel de schuldenaar als degene met wie hij handelde wist of had redelijkerwijze moeten weten dat door de (rechts-)handeling schuldeisers zouden worden benadeeld. Men noemt dit de eis van wederzijdse wetenschap van benadeling. De schuldeiser die zich op de pauliana beroept moet die wetenschap bewijzen. Dit is een zware bewijslast. Met name voorzover het de wetenschap bij de wederpartij van de schuldenaar betreft.

Bij rechtshandelingen om niet (dus schenkingen) moet alleen de wetenschap van benadeling bij de schuldenaar worden bewezen (Burgerlijk Wetboek, artikel 3:45, lid 2).

Voor het inroepen van de vernietiging kan de ontvanger een buitengerechtelijke verklaring tot vernietiging uitbrengen (Burgerlijk Wetboek, artikel 3:49). Dit gebeurt zoveel mogelijk schriftelijk. De ontvanger kan direct beslag leggen op de goederen die door de rechtshandeling buiten het verhaalsbereik van de ontvanger zijn gebracht. Voorwaarde is dat de rechtshandeling gelijktijdig buitengerechtelijk wordt vernietigd. De buitengerechtelijke verklaring tot vernietiging kan in het beslagexploot of in het proces-verbaal van beslag zelf worden opgenomen. Daarna moet de verklaring tot vernietiging ook worden meegedeeld aan de andere partijen die bij de rechtshandeling zijn betrokken. Dit gebeurt door een aparte verklaring op te maken en te verzenden of te betekenen. Ook kan dit door het beslag waarin de verklaring is opgenomen te betekenen.

Bij registergoederen kan de vernietiging alleen buitengerechtelijk gebeuren als alle partijen hiermee akkoord gaan (Burgerlijk Wetboek, artikel 3:50, lid 2). In de praktijk volgt hier bijna altijd een rechterlijke uitspraak op. In afwachting van deze rechterlijke uitspraak tot vernietiging kan de ontvanger alvast een conservatoir pauliana-beslag leggen (Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering, artikel 737).

*30.1.12 **Samenloop strafrechtelijk en fiscaal beslag***

De deurwaarder kan beslag leggen op een goed waarop ook een strafrechtelijk beslag ex artikel 94 van het Wetboek van Strafvordering rust. Hier wordt niet een beslag in het kader van een ontnemingsmaatregel bedoeld. Het beslag dat de belastingdeurwaarder heeft gelegd wordt pas vervolgd nadat het strafrechtelijke beslag is opgeheven. Zolang niet duidelijk is wat er met het strafrechtelijke beslag gebeurt, kan het fiscale beslag blijven liggen.

*30.1.13 **Samenloop fiscaal beslag en ontnemingswetgeving***

De Belastingdienst belemmert de strafrechtelijke sanctionering en ontneming van wederrechtelijk verkregen voordelen zo min mogelijk.

In ontnemingszaken neemt de Officier van Justitie zo snel mogelijk contact op met de Belastingdienst.

Dit is anders bij zaken met grote effecten op het maatschappelijk verkeer. Hier neemt de officier van Justitie contact op met het ministerie van Financiën. Zij beoordelen gezamenlijk wat het meest efficiënt is: het ontnemingstraject of het fiscale traject.

Soms krijgt de Belastingdienst pas na een beslaglegging bericht van het Openbaar Ministerie dat er sprake is van een ontnemingszaak. Dan zal de ontvanger, na bespreking met de fraudecoördinator, eerst overleggen met de officier van Justitie over de uitwinning. Daarna gaat hij over tot daadwerkelijke uitwinning van de in beslag genomen vermogensbestanddelen.

Als het bericht van het Openbaar Ministerie komt nadat de invordering is gestart, maar nog niet tot beslaglegging is overgegaan, neemt de ontvanger invorderingsmaatregelen met een conservatoir karakter.

Als de belangen van de Belastingdienst worden geschaad door opschorting van de uitwinning, gaat de ontvanger wel over tot uitwinning. Bijvoorbeeld:
- Als de verhaalswaarde van de in beslag genomen zaken in onevenredige mate vermindert, omdat de ontvanger niet is overgegaan tot de daadwerkelijke uitwinning (denk hierbij onder meer aan voorraden en personenauto's).
- Als het niet uitwinnen van de beslagen zaak leidt tot een schadeactie (door de belastingschuldige of door medecrediteuren).

Als de verdachte/veroordeelde naast illegaal inkomen nog legaal inkomen heeft waarvoor belastingaanslagen zijn opgelegd, kan de ontvanger wel tot daadwerkelijke uitwinning overgaan van de vermogensbestanddelen die politie of Openbaar Ministerie heeft opgespoord.

Als op de ontnemingszaak een vordering rust in verband met een schadevergoeding voor slachtoffers of benadeelde derden, wint de ontvanger het door hem gelegde beslag uit. Dit geldt voor slachtoffers of benadeelde derden (Wetboek van Strafrecht, artikel 36, lid 1). In andere gevallen neemt de ontvanger of de fraudecoördinator contact op met het ministerie van Financiën:
Ministerie van Financiën
Postbus 20201
2500 EE ’s-Gravenhage

30.1.14 ***Toestemming ministerie bij invordering grote ondernemingen***

Bij ingrijpende invorderingsmaatregelen bij een bedrijf met meer dan 50 werknemers, vraagt de ontvanger toestemming aan het ministerie van Financiën. Het gaat om maatregelen die het voortbestaan bedreigen van een onderneming of een zelfstandig uitgeoefend beroep.

De ontvanger vraagt altijd toestemming als:
- het duidelijk is dat derden niet onkundig blijven van de beslaglegging. Dit is bijvoorbeeld het geval bij derdenbeslag;
- het de ontvanger duidelijk is dat een andere crediteur een maatregel zal nemen die het voortbestaan van het bedrijf in gevaar kan brengen;
- met de beslaglegging binnenkort de verkoop van (een deel van) de activa van het bedrijf wordt bereikt;
- door de beslaglegging de werkvoorraad of geldmiddelen geheel of vrijwel geheel worden vastgelegd;
- de ontvanger aan een schuldeiser bepaalde inlichtingen over openstaande belastingaanslagen geeft, dat deze gebruikt kunnen worden als steunvorderingen bij het aanvragen van faillissement door die schuldeiser.

30.1.14.1 Toestemming ministerie vragen

Bij invorderingsmaatregelen tegen grote ondernemingen verzoekt de ontvanger schriftelijk om toestemming aan het ministerie:
Ministerie van Financiën

Postbus 20201
2500 EE ’s-Gravenhage

In zijn brief vermeldt de ontvanger in ieder geval de volgende gegevens:
- een specificatie van de belastingschulden en de andere gegevens die hij onder zich heeft
- financiële en overige omstandigheden van de belastingschuldige die van belang zijn
- of deze omstandigheden aanleiding kunnen geven tot kwijtschelding of tot een andere regeling
- alle verhaalsmogelijkheden en het resultaat van ingestelde vervolgingen
- of en zo ja waarom, hij aanneemt dat wanbetaling aan onwil is te wijten
- eventuele kennisgevingen van aansprakelijkheid en procedures die in verband daarmee lopen
- de executiewaarde van de vermogensbestanddelen waarop verhaal mogelijk is
- of derden voor (een gedeelte van) de schuld aansprakelijk kunnen worden gesteld
- in hoeverre achterstand bestaat in de afdracht van belastingen en premies
- overige bijzonderheden die van belang zijn
- het meest recente controlerapport en de meest recente jaarstukken.

Als direct actie nodig is om de belangen van het Rijk veilig te stellen, legt de ontvanger de zaak onmiddellijk telefonisch of per fax voor aan het ministerie.

30.1.15 ***Executie na overdracht invordering***

Als de bevoegdheid tot tenuitvoerlegging van een executoriale titel op een ander overgaat, kan de executie pas worden begonnen of voortgezet na betekening of na schriftelijk mededelen van de overgang van deze bevoegdheid van deze overgang aan de geëxecuteerde (Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering, artikel 431a).

Deze bepaling geldt echter niet voor de overdracht van de invordering aan een andere ontvanger.

30.1.16 ***Conservatoir beslag***

Voor conservatoir beslag is verlof van de voorzieningenrechter nodig. De ontvanger vraagt dit verlof als hij verhaalsmogelijkheden veilig moet stellen. Die situatie kan zich voordoen als:
- er nog geen aanslag is opgelegd
- er wel een aanslag is opgelegd, maar versnelde invordering niet mogelijk is
- de ontvanger een civiele vordering geldend wil maken, maar nog niet over een voor tenuitvoerlegging vatbare titel beschikt.

De Rijksadvocaat maakt het verzoekschrift voor verlof op. Als de voorzieningenrechter het verlof verleent, bepaalt deze ook de termijn waarbinnen de ontvanger de eis in hoofdzaak moet instellen.

De eis in hoofdzaak kan op twee manieren worden ingesteld:

- Als het conservatoir beslag is gelegd in een civiele procedure, dagvaardt de ontvanger de persoon voor de civiele rechter. Als de rechter de vordering van de ontvanger toewijst, is de grosse van het vonnis een executoriale titel.
- Als de rechter de vordering afwijst en er staan geen verdere rechtsmiddelen meer open, komt het beslag van rechtswege te vervallen.
- Als het conservatoir beslag is gelegd voor een belastingschuld waar nog geen aanslag voor is opgelegd, wordt de eis in hoofdzaak ingesteld als de inspecteur een belastingaanslag oplegt.
- Als de aanslag onbetaald blijft, vaardigt de ontvanger uiteindelijk een dwangbevel uit. Dit dwangbevel is de executoriale titel.

Als de executoriale titel aan de belastingschuldige is betekend en voor tenuitvoerlegging vatbaar is geworden, gaat het conservatoire beslag over in een executoriaal beslag. Bij een derdenbeslag moet de executoriale titel daarvoor ook aan de derde zijn betekend.

Als er conservatoir beslag is gelegd voor een aansprakelijkheidsschuld hoeft de ontvanger geen eis in hoofdzaak in te stellen. Als de ontvanger de termijnen voor het doen van een aansprakelijkstelling laat verlopen vervalt het beslag van rechtswege. Dit geldt ook als de ontvanger niet tijdig uitspraak doet op een bezwaarschrift tegen de aansprakelijkstelling.

30.2 Beslag op roerende zaken

Een verhaalsmogelijkheid voor de ontvanger is het leggen van beslag op roerende zaken. De ontvanger geeft de belastingdeurwaarder hiervoor de opdracht. Door bepaalde omstandigheden kan de ontvanger de beslagopdracht wijzigen of intrekken. Als de belastingdeurwaarder zich bij de beslaglegging toegang tot de woning moet verschaffen, gaat hij eerst in overleg met de ontvanger. Dit gebeurt als de belastingschuldige de belastingdeurwaarder geen toestemming geeft tot binnentreding, of als niemand aanwezig is.

Nadat de belastingdeurwaarder beslag heeft gelegd op roerende zaken, kan hij voor nieuwe schulden op dezelfde zaken opnieuw beslag leggen.

Soms heeft de ontvanger nog geen executoriale titel, maar wil hij ter behoud van zijn verhaalsmogelijkheden toch beslag leggen. Hij zal dan conservatoir beslag moeten leggen op roerende zaken.

Ondanks een beslaglegging blijft de belastingschuldige eigenaar van in beslag genomen zaken. Meestal mag hij de zaken blijven gebruiken, maar hij mag ze niet verkopen, schenken of verbruiken.

Bij de beslaglegging op roerende zaken stelt de belastingdeurwaarder een plaats, dag en uur van verkoop vast en/of via welke website en gedurende welke periode er kan worden geboden. De eigendom van in beslag genomen zaken gaat bij de executoriale verkoop over van de belastingschuldige op de koper. De ontvanger kan de verkoopdatum onder voorwaarden voor een beperkte termijn opschorten. Eventueel kan bij het opschorten van de verkoopdatum ook uitstel van betaling worden verleend. Hierbij moet de ontvanger wel de voorwaarden voor uitstel van

betaling aanhouden, genoemd in artikel 25 van de Leidraad Invordering 2008.

De ontvanger kan er voor kiezen om de in beslag genomen roerende zaken weg te voeren. Als het wegvoeren niet mogelijk is, kan de ontvanger beslissen om de ruimte waar de roerende zaken zich bevinden, af te sluiten. De belastingdeurwaarder zal dan een bewaarder aanstellen.

Als bij de beslaglegging contant geld wordt gevonden, stort de belastingdeurwaarder dit op een aparte bankrekening. Het geld wordt niet verkocht, maar na de verkoop van de andere zaken afgeboekt op de schuld van belastingschuldige.

Bij beslaglegging en verkoop van roerende zaken van edelmetaal gelden aparte regels. Bij beslaglegging op namaakzaken, illegale zaken en computerapparatuur zijn de ontvanger en de belastingdeurwaarder extra waakzaam.

Soms kunnen voor rekening van een belastingschuldige roerende zaken in beslag genomen worden die bezitloos verpand zijn aan derden, of die eigendom zijn van derden.

Een beslaglegging op roerende zaken leidt niet altijd tot een executieverkoop of betaling van de belastingschuld.

De belastingschuldige kan in beslag genomen zaken aan het beslag onttrekken. In dat geval maakt de belastingdeurwaarder een relaas van onttrekking op.

Door faillissement van de belastingschuldige of toelating tot de WSNP vervalt het beslag roerende zaken van rechtswege. Het beslag vervalt ook als een MSNP-schuldregeling tot stand is gekomen.

30.2.1 ***Beslag roerende zaken als verhaalsmogelijkheid***

Een verhaalsmogelijkheid voor de ontvanger is beslag laten leggen op roerende zaken van de belastingschuldige. Soms kan de ontvanger ook beslag laten leggen op roerende zaken van derden. Beslag op roerende zaken wordt meestal gelegd op:

- inventaris
- bedrijfsmiddelen
- motorrijtuigen en aanhangers

Het doel van beslaglegging op roerende zaken is om uit de opbrengst van de verkoop de belastingschuld te voldoen.

Na de beslaglegging kan de belastingschuldige zich verzetten tegen de beslaglegging. Hij kan verzoeken het beslag op te heffen of om een (korte) betalingsregeling of verzoeken om opschorting van de verkoopdatum.

De deurwaarder mag geen beslag op roerende zaken leggen als redelijkerwijs voorzienbaar is dat de opbrengst bij verkoop aanmerkelijk minder bedraagt dan de kosten van de beslaglegging en de executie. Dit is anders als de ontvanger aannemelijk maakt dat de schuldenaar door

het beslag en de executie niet op onevenredig zware wijze in zijn belangen wordt getroffen. Dit zal het geval zijn bij beslag ter voorkoming van schuldoploop. Hiervan is bijvoorbeeld sprake bij 5 openstaande aanslagen motorrijtuigenbelasting). Ook bij andere belastingmiddelen, zoals de omzetbelasting, kan sprake zijn van beslag ter voorkoming van schuldoploop. De ontvanger kan ook beslag laten leggen als de vermoedelijke opbrengst aanmerkelijk lager is dan de opbrengst als aannemelijk is dat de belastingschuldige zijn schuld wel kan, maar niet wil betalen. Bijvoorbeeld een schuldenaar die vermogensbestanddelen in het buitenland heeft en die niet aanwendt voor de betaling van zijn belastingschuld.

Als de belastingschuldige niet betaalt en de ontvanger treft geen betalingsregeling, en er is ook geen andere reden waarom de ontvanger niet kan executeren, dan verkoopt hij de in beslag genomen zaken.

Voor beslaglegging op de volgende roerende zaken gelden speciale regels:
- beslag op schepen
- beslag op effecten
- beslag op luchtvaartuigen

De belastingdeurwaarder legt geen beslag op cfk- of asbesthoudende zaken.

30.2.2 ***Opdracht tot leggen van beslag***

Als de ontvanger vindt dat beslag moet worden gelegd op roerende zaken, geeft hij de belastingdeurwaarder opdracht hiervoor. Eventueel vraagt de ontvanger aan de belastingdeurwaarder om eerst hernieuwd bevel tot betaling te doen.
De tenuitvoerlegging van het dwangbevel gebeurt op grond van het Wetboek van Burgerlijke rechtsvordering. Dit wetboek geeft de verschillende mogelijkheden van tenuitvoerlegging aan. De ontvanger bepaalt welke invorderingsmaatregel hij eerst toepast .

Als de ontvanger geen bijzondere aanwijzingen geeft, gaat de belastingdeurwaarder over tot inbeslagname van roerende zaken (geen registergoederen). De ontvanger kan de belastingdeurwaarder opdragen om samen met hem in beslag te nemen zaken aan te wijzen.

30.2.3 ***Opdracht beslag wijzigen of intrekken***

Nadat de ontvanger de belastingdeurwaarder opdracht heeft gegeven beslag roerende zaken te leggen, kan blijken dat de belastingschuldige is verhuisd of dat de aanslag inmiddels is betaald. In dat geval wijzigt de ontvanger de beslagopdracht of trekt hij deze in. In beide gevallen informeert hij de belastingdeurwaarder.

30.2.4 ***Binnentreden***

De belastingdeurwaarder heeft voor een beslaglegging toegang tot elke plaats, zoals terreinen, gebouwen, gedeelten van gebouwen en kasten. De belastingdeurwaarder vraagt toestemming aan de ontvanger om binnen te gaan als:
- de belastingschuldige, of iemand die hem vertegenwoordigt, toegang weigert;
- niemand aanwezig is om toegang te verlenen.

30.2.5 ***Cumulatief beslag op roerende zaken***

Als op de roerende zaken van de belastingschuldige al beslag is gelegd, kan opnieuw beslag gelegd worden zolang de executoriale verkoop nog niet is begonnen.

Dit cumulatief beslag wordt zo snel mogelijk betekend aan de deurwaarder die het eerste beslag heeft gelegd en aan de bewaarder. De betekening is niet nodig als de eerste deurwaarder een belastingdeurwaarder is. Deze betekening is niet nodig als de bewaarder een ambtenaar van de Belastingdienst is.

Bij het cumulatief beslag worden de zaken geïnventariseerd en in het proces-verbaal van beslag omschreven. Bij het cumulatief beslag wordt een verkoopdatum vastgesteld volgens artikel 462 van het Wetboek van Burgerlijke rechtsvordering. Maar de verkoop kan eerder plaatsvinden als de eerste beslaglegger tot verkoop overgaat.

Als in het cumulatief beslag zaken zijn opgenomen die niet onder een eerder beslag vallen, is het cumulatief beslag voor die zaken het eerste beslag.

Als de verkoopdatum van het cumulatieve beslag wordt opgeschort, wordt voor de vaststelling van nieuwe verkoopdata zoveel mogelijk aangesloten bij de datum van verkoop die voor het eerste beslag wordt of is bepaald.

Als de ontvanger besluit tot executoriale verkoop over te gaan, gebeurt dit zoveel mogelijk voor alle openstaande belastingaanslagen. Dit betekent dat voor de belastingaanslagen waarvoor nog geen beslag is gelegd vóór het begin van de verkoop, cumulatief (samenvoegend) beslag wordt gelegd. Dit kan eventueel door gebruik te maken van de artikelen 10 en 15 van de Invorderingswet 1990. Als er al beslag is gelegd op een roerende zaak, dan verkoopt de deurwaarder die het oudste executoriale beslag heeft gelegd. Als de belastingdeurwaarder niet deze beslaglegger is, zal hij de deurwaarder met het oudste executoriale beslag in de gelegenheid stellen zijn rechten uit te oefenen.

30.2.6 ***Conservatoir beslag op roerende zaken***

De ontvanger kan conservatoir beslag leggen op roerende zaken van de belastingschuldige. Soms kan hij ook beslag leggen op roerende zaken van derden. Dit kan bijvoorbeeld als de ontvanger het bodemrecht of het bijzondere verhaalsrecht voor motorrijtuigen wil toepassen.

30.2.7 ***Opschorten executie na beslag***

De belastingdeurwaarder stelt in het proces-verbaal van beslag op roerende zaken een plaats, datum en uur van verkoop vast en/of via welke website en gedurende welke periode er kan worden geboden.

Als de belastingschuldige de schuld niet voor de verkoopdatum betaalt, vindt de verkoop op de vastgestelde datum en wijze plaats. Alleen als de ontvanger er zeker van is dat de belastingschuld snel zal worden betaald, kan hij de verkoopdatum opschorten. Dit kan tot (in totaal) maximaal 4 maanden na de datum waarop het beslag is gelegd.

Soms neemt de staatssecretaris tijdelijke beleidsmaatregelen voor ondernemers met betalingsproblemen. Bijvoorbeeld bij een economische crisis. De ontvanger mag dan de verkoopdatum bij een beslag ten laste van een ondernemer langer dan 4 maanden opschorten. Hij moet dan wel zeker zijn van de levensvatbaarheid van de onderneming. Ook moeten goede vooruitzichten bestaan op betaling van de achterstallige belastingschuld. Bovendien stelt de ontvanger de voorwaarde dat de ondernemer nieuw opkomende verplichtingen tijdig betaalt.

De verkoopdatum kan door een schriftelijke overeenkomst tussen de ontvanger en de belastingschuldige worden opgeschort. Met een prolongatieakte of prolongatieovereenkomst wordt het opschorten van de verkoopdatum geformaliseerd. De ontvanger gebruikt daarvoor een standaardformulier (OV 047). Als de ontvanger namens een andere executant de prolongatieovereenkomst aangaat, vermeldt hij dit in de akte. De opschorting van de verkoop is geen uitstel zoals bedoeld in artikel 25 van de Invorderingswet 1990.

Eventueel kan de ontvanger bij het verschuiven van de verkoopdatum op verzoek van belastingschuldige, ook uitstel van betaling verlenen. Dit gebeurt door middel van dezelfde prolongatieakte. Hierbij houdt hij de voorwaarden aan, genoemd in artikel 25 van de Leidraad Invordering 2008.

Als bij de beslaglegging een bewaarder is aangesteld, informeert de ontvanger deze over het opschorten van de verkoopdatum.

Als de ontvanger het uitstel wil intrekken, verstuurt hij een beschikking. Hierbij geldt niet de 14 dagen wachttijd. Daarna geeft de ontvanger aan de belastingdeurwaarder opdracht om een nieuwe verkoopdatum vast te stellen.

*30.2.8 **Afvoeren in beslag genomen zaken***

Voor het afvoeren van in beslag genomen roerende zaken is toestemming nodig van de directeur van het organisatieonderdeel van de Belastingdienst waar de belastingdeurwaarder die de zaken wil afvoeren werkzaam is. De toestemming kan ook worden verkregen van de plaatsvervanger van de desbetreffende directeur of van een andere door die directeur of zijn plaatsvervanger daartoe aangewezen functionaris. Dit geldt ook voor het afvoeren van een motorrijtuig gedurende een ANPR-actie.

De belastingdeurwaarder kan, na de verkregen toestemming, in beslag genomen zaken wegvoeren als de volgende voorwaarden alle drie zijn vervuld:

- Wegvoeren is voor behoud van de zaken redelijkerwijs noodzakelijk, bijvoorbeeld omdat de zaken dreigen te worden verduisterd of beschadigd.
- De ontvanger verwacht dat zonder het wegvoeren de invorderbaarheid van de schuld ernstig in gevaar komt.
- De ontvanger heeft na marginale toetsing geconstateerd dat de belastingaanslagen materieel verschuldigd moeten worden geacht.

Het inventariseren, wegvoeren en opslaan van de zaken gebeurt onder verantwoordelijkheid van ten minste 2 ambtenaren (de

belastingdeurwaarder en bijvoorbeeld zijn collega). De zaken worden in een daarvoor geschikte, veilige ruimte opgeslagen en eventueel (aanvullend)verzekerd (artikel 859 Rv).Voor deze (aanvullende) verzekering is geen aparte volmachtverlening nodig. De ontvanger en deurwaarder houden rekening met de bedragen die zijn genoemd in de bijlage van het mandaatbesluit (Mandaatbesluit Directoraten-Generaal Belastingdienst, Toeslagen en Douane 2021).

De belastingdeurwaarder maakt van het wegvoeren en opslaan een afzonderlijk proces-verbaal op. Dat proces-verbaal betekent hij binnen drie dagen na het wegvoeren aan de belastingschuldige en aan de gerechtelijk bewaarder.

Als de deurwaarder het nodig vindt zaken weg te voeren die zijn opgeslagen onder douaneverband, neemt hij hierover contact op met het voor de belastingen bij invoer belaste organisatieonderdeel van de Belastingdienst.

30.2.9 ***Afsluiten ruimte***

Soms geeft de ontvanger opdracht aan de belastingdeurwaarder of aan de bewaarder om een ruimte af te sluiten. Afsluiten kan alleen als aan 2 voorwaarden voldaan wordt:

- Het wegvoeren kan niet of alleen tegen betrekkelijk hoge kosten doorgaan.
- De zaken bevinden zich in een afsluitbare ruimte van de onderneming van de belastingschuldige.

Voor het afsluiten van de ruimte is toestemming nodig van de directeur van het organisatieonderdeel van de Belastingdienst waar de belastingdeurwaarder die de ruimte wil afsluiten werkzaam is. De toestemming kan ook worden verkregen van de plaatsvervanger van de desbetreffende directeur of van een andere door die directeur of zijn plaatsvervanger daartoe aangewezen functionaris.

De belastingdeurwaarder maakt van de afsluiting een afzonderlijk proces -verbaal op. Dat proces-verbaal betekent hij binnen 3 dagen na de afsluiting aan de belastingschuldige en aan de gerechtelijk bewaarder.

De ontvanger beoordeelt of de in beslag genomen zaken verzekerd worden.

30.2.10 ***Bevoegdheid om toestemming te verlenen voor afvoeren in beslag genomen zaken of afsluiten ruimte***

Bij een beslag op roerende zaken kan aanleiding bestaan om de zaken af te voeren of de ruimte waarin de zaken zich bevinden af te sluiten. Deze maatregelen mogen alleen worden genomen nadat de directeur van de Belastingdienst/MKB daarvoor toestemming heeft verleend. Deze toestemming kan ook worden verkregen van de plaatsvervanger van die directeur of van een andere door die directeur of zijn plaatsvervanger aangewezen functionaris.

De andere aangewezen functionarissen zijn:
Vaktechniek:

- Landelijke vaco’s invordering

Belastingschuldigen die vallen onder de directie MKB:
- Leidinggevenden invordering
- Leidinggevenden deurwaarders
- Vaco's
- Vta's

Belastingschuldigen die vallen onder de directie GO:
- Landelijk directeur en plaatsvervangende landelijk directeur
- Plaatsvervangende directeuren
- Leidinggevenden verantwoordelijk voor de invordering
- Vaco's

Belastingschuldigen die vallen onder de directie CAP:
- Directeur en zijn plaatvervanger
- Plaatsvervangende directeuren
- Leidinggevenden team intensieve incasso en vaktechniek
- I-functionarissen team intensieve incasso
- Vta's team vaktechniek

De directie MKB zorgt ervoor dat bij ANPR-en wijkacties altijd tenminste één van eerdergenoemde functionarissen beschikbaar is om de vereiste toestemming te verlenen. In die gevallen kan het voorkomen dat toestemming wordt verleend door een functionaris die werkzaam is in een ander directie dan de directie waaronder de belastingschuldige valt.

Onvoorbereide situaties
Er kunnen zich situaties voordoen waarbij de belastingdeurwaarder pas op de plaats van de beslaglegging tot de conclusie komt dat het noodzakelijk is om de zaken af te voeren of de ruimte waarin de zaken zich bevinden af te sluiten. In deze gevallen neemt de belastingdeurwaarder meteen contact op met de ontvanger.
Een motorrijtuig en aanhangwagen waarop beslag is gelegd, maar die niet is afgegeven nadat de belastingdeurwaarder de belastingschuldige daartoe 2 keer in de gelegenheid heeft gesteld of die is onttrokken aan het beslag, kan afgevoerd worden tijdens een ANPR-actie. Het afvoeren van de tijdens een ANPR-actie in beslag genomen zaak vloeit voort uit de tenuitvoerlegging van het dwangbevel.

30.2.11 ***Aanstellen bewaarder***
Voor het aanstellen van een bewaarder heeft de belastingdeurwaarder toestemming van de ontvanger nodig. Het aanstellen van een bewaarder ontheft de ontvanger niet van zijn verantwoordelijkheid voor de in beslag genomen zaken. De ontvanger kan namelijk aansprakelijk gesteld worden voor de schade. Dit komt hoofdzakelijk voor bij onrechtmatige handelingen van de bewaarder tegen de beslagene (de belastingschuldige). De ontvanger geeft bij zijn toestemming ook instructies aan de bewaarder en noteert deze.

Als de belastingdeurwaarder zaken op grond van artikel 14 van de Leidraad Invordering 2008 wegvoert, stelt hij een bewaarder aan. Dit gebeurt ook als de belastingdeurwaarder de ruimte, waarin de roerende zaken zich bevinden, afsluit. De bewaarder moet de taken, die verbonden zijn aan het bewaarderschap, ook werkelijk kunnen uitvoeren. De aanstelling van de bewaarder vermeldt de belastingdeurwaarder in een apart proces-verbaal.

Dikwijls wordt een belastingdeurwaarder als bewaarder aangesteld. Vaak is dit een andere belastingdeurwaarder dan degene die het beslag gelegd heeft. De ambtenaar die tot bewaarder is aangesteld krijgt hiervoor geen vergoeding. De tot bewaarder aangestelde ambtenaar zorgt ervoor dat de beslagen zaken op een zorgvuldige manier worden vervoerd of opgeslagen. De maatregelen hiervoor en de daaraan verbonden kosten moeten in een redelijke verhouding staan tot de aard en de waarde van de betreffende zaken.

Tijdens de beslagperiode kan aan de bewaarder het bewaarderschap worden ontnomen en een andere bewaarder worden aangesteld. Dit gebeurt in ieder geval als:
- de bewaarder voor langere tijd lichamelijk of geestelijk niet in staat is het bewaarderschap goed uit te oefenen
- de bewaarder is overleden (het bewaarderschap hoeft dan niet uitdrukkelijk te worden ontnomen)
- een ambtenaar van de Belastingdienst tot bewaarder is aangesteld en deze ambtenaar ontslag neemt of wordt overgeplaatst e.d.

Ontslag van een bewaarder gebeurt steeds schriftelijk. Dit kan eventueel met een deurwaardersexploot.

*30.2.12 **Beslag op motorrijtuig en aanhangwagen***

Een beslag op een motorrijtuig of aanhangwagen met een kenteken kan op 2 manieren worden gelegd:
1. volgens de regels van artikel 440 Rv (zichtbeslag).
   De belastingdeurwaarder moet het motorrijtuig of aanhangwagen zien als hij het in beslag neemt.
2. volgens de regels van artikel 442 Rv (administratief beslag).
   De belastingdeurwaarder neemt het motorrijtuig of aanhangwagen ongezien in beslag, gebaseerd op de gegevens uit het RDW-kentekenregister.

In beide gevallen wordt een proces-verbaal van beslag opgemaakt, dat de belastingdeurwaarder aan de belastingschuldige betekent.

30.2.12.1.1 Beslag op grond van artikel 440 of artikel 442 Rv

De belastingdeurwaarder legt een zichtbeslag (artikel 440 Rv) als naast het motorrijtuig en aanhangwagen ook andere roerende zaken op hetzelfde moment in beslag worden genomen of als besloten wordt tot afvoeren van het motorrijtuig en of aanhangwagen.

De belastingdeurwaarder legt administratief beslag (artikel 442 Rv) als hij het motorrijtuig en aanhangwagen niet laat afvoeren. In het proces-verbaal wordt belastingschuldige gewezen op het feit dat hij het motorrijtuig en aanhangwagen op een bepaalde plaats en tijdstip dient af te geven.

Bij een ANPR-actie zijn zowel het zichtbeslag als het administratief beslag mogelijk. Moet het motorrijtuig of aanhangwagen worden afgevoerd, dan wordt beslag gelegd volgens de regels van artikel 440 Rv. Wordt niet besloten tot afvoeren, dan wordt beslag gelegd zoals artikel 442 Rv voorschrijft.

30.2.12.1.2 Inschrijving RDW-kentekenregister

Het proces-verbaal van beslag dat opgemaakt wordt volgens de regels van zowel artikel 440 Rv als 442 Rv dient meteen in het RDW-kentekenregister te worden ingeschreven. Door deze inschrijving vindt er een kentekenblokkade plaats, zodat het kenteken niet op naam van een derde kan worden gezet. Het maakt voor de inschrijving niet uit op welke wijze het beslag is gelegd.
De belastingdeurwaarder zorgt ervoor dat deze inschrijving wordt beëindigd, zodra het beslag is opgeheven of vervallen. Dit proces is opgenomen in UBO.

30.2.12.1.3 Vereisten proces-verbaal bij een administratief beslag

In het proces-verbaal vermeldt de belastingdeurwaarder, op straffe van nietigheid, naast de gewone vereisten:

a. de gegevens van de ontvanger en de naam en woonplaats van de belastingschuldige;
b. de titel;
c. een omschrijving van het in beslag te nemen motorrijtuig of aanhangwagen, alsmede het kenteken van het motorrijtuig of de aanhangwagen;
d. woonplaatskeuze van de beslagleggende belastingdeurwaarder;
e. instructies inzake het op een regionaal inleverpunt afgeven van het motorrijtuig of de aanhangwagen ten behoeve van de executie.

Een afschrift van het proces-verbaal van administratief beslag zal binnen 3 dagen na de inschrijving aan de belastingschuldige worden betekend. Voordat de belastingschuldige het motorrijtuig of de aanhangwagen afgeeft op een regionaal inleverpunt zal de belastingdeurwaarder, indien mogelijk, telefonisch of per mail contact opnemen met de belastingschuldige. Dit contactmoment wordt vastgelegd door de belastingdeurwaarder.
Als het motorrijtuig of de aanhangwagen niet afgegeven wordt, zal de belastingdeurwaarder een herinneringsbrief sturen met een nieuwe afgiftedatum en plaats.

30.2.12.1.4 Verkoop bij DRZ

Verkopen vinden zoveel mogelijk plaats bij DRZ. Bij het beslag leggen op en het afvoeren van zowel inventaris als een motorrijtuig of aanhangwagen, een combibeslag, kan de ontvanger een andere verkopende organisatie kiezen.

De belastingdeurwaarder beëindigt de inschrijving van het beslag in het RDW-kentekenregister meteen nadat het motorrijtuig of de aanhangwagen is verkocht en de koopprijs is voldaan. De belastingdeurwaarder vraagt dan ook een vervangende kentekencard en een vervangende tenaamstellingscode aan bij RDW-kentekenregister.
De RDW-kentekenregister zendt de vervangende kentekencard en vervangende tenaamstellingscode online naar de belastingdeurwaarder die de aanvraag heeft ingediend. De vervangende kentekencard wordt afgegeven in de vorm van een tijdelijk documentnummer. De belastingdeurwaarder geeft het tijdelijk documentnummer aan de koper en zal dit in het proces-verbaal van verkoop vermelden.

30.2.13 ***Beslag op geld en geldswaardige papieren***

Gelden en geldswaardige papieren zijn:

- in Nederland geldende valuta en daarmede op 1 lijn te stellen cheques aan toonder op een bekende Nederlandse bankinstelling.
- vreemd geld (ook door invoering van de euro niet langer courant geld).
- aandeelbewijzen en effecten aan toonder.
- andere geldswaardige papieren, zoals spaarbewijzen.

Als de belastingdeurwaarder tijdens de beslaglegging euro's aantreft, mag hij die niet gebruiken om de schuld te betalen. Hij stimuleert wel zoveel mogelijk dat de beslagene dit doet. Als het te vorderen bedrag wordt betaald met het geld dat tijdens het beslag is aangetroffen, stopt de beslaglegging. De beslagene moet wel de kosten van de beslaglegging betalen. Ook vermeldt hij dat dit inclusief kosten en rente is en dat hij de beslaglegging beëindigt. De belastingdeurwaarder schrijft een kwitantie uit voor het bedrag dat hij incasseert.

Bij gedeeltelijke betaling gaat de belastingdeurwaarder verder met het beslag en werkt dit af.

Als de beslagene niet met het aangetroffen geld wil betalen, neemt de belastingdeurwaarder dit in beslag tot het bedrag dat nodig is om de schuld te betalen. In het proces-verbaal van beslag vermeldt hij aantal, soort en waarde van de bankbiljetten en geldstukken.

Als de belastingdeurwaarder bij de beslaglegging vreemd geld, geldswaardige papieren of vervallen Nederlandse guldens aantreft, omschrijft hij deze zo nauwkeurig mogelijk in het proces-verbaal van beslag.

De ontvanger zorgt voor afboeking op de openstaande belastingschuld van de belastingschuldige.

Geld (inclusief vreemde valuta), aandeelbewijzen, effecten en andere waardepapieren geeft de belastingdeurwaarder in bewaring bij een bank. Voor de bewaring wordt een rekening geopend op naam van de belastingdeurwaarder, onder vermelding van het beslag, de executant (de ontvanger dus) en de belastingschuldige.

Dit geldt ook voor vreemde valuta. De deurwaarder wisselt deze om en stort ze op de speciaal geopende rekening.

In onderling overleg kunnen de ontvanger en de belastingschuldige afwijken van de wettelijk omschreven deponeringswijze.

Volgens het Wetboek van Burgerlijke rechtsvordering zou in beslag genomen geld executoriaal worden verkocht. Omdat geld uiteraard nooit onder de nominale waarde zou mogen worden verkocht en kopers ook niet meer dan de nominale waarde zullen bieden, zal het geld voor het nominale bedrag aan de rijksbieder blijven hangen. Deze moet dit vervolgens afdragen aan Domeinen. De ontvanger moet het bedrag waarvoor het verkocht is dan toch op de schuld afboeken. Ook zal in bepaalde gevallen een aanzienlijk bedrag contant meegaan naar de plaats van verkoop, met alle daaraan verbonden risico's.

Om dit te voorkomen maakt de deurwaarder het tegoed van de betreffende bankrekening na de verkoop over naar de rekening van de ontvanger. De belastingdeurwaarder vermeldt daarbij de naam van de belastingschuldige. De ontvanger zorgt voor afboeking op de openstaande belastingschuld.

Hoewel hiermee niet de voorschriften worden gevolgd, leidt dit nooit tot benadeling van de belastingschuldige. Dit komt omdat het nominale bedrag wordt afgeboekt op zijn schuld (eventueel met rente die op de bankrekening verkregen is).

Als het contante geld een wettig betaalmiddel is met een extra waarde, zoals uit verzamelaarsoogpunt, wordt de normale executoriale verkoop wel gevolgd. Dan kan namelijk meer dan de nominale waarde worden geboden. Een voorbeeld zijn de in Nederland speciaal uitgegeven munten van € 5 en € 10.

*30.2.14 **Beslag op voorwerpen van edelmetaal***

Verhaal op edelmetaal
De ontvanger laat de belastingdeurwaarder voorwerpen van edelmetaal alleen in beslag nemen als dit nodig is voor verhaal of als dit de voorkeur heeft boven de overige verhaalsobjecten.

Beslaglegging
De belastingdeurwaarder zal de voorwerpen van edelmetaal vrijwel altijd direct na de beslaglegging afvoeren, vanwege de waarde in combinatie met de mogelijkheid van onttrekking.
De ontvanger mag zilveren, gouden of platina werken die niet zijn voorzien van de volgens de Waarborgwet 1986 vereiste stempeltekens, niet openbaar verkopen of hiervoor tentoonstellen.
De belastingdeurwaarder omschrijft voorwerpen van edelmetaal zorgvuldig en gedetailleerd in het proces-verbaal van beslag. Als hij twijfelt over de metaalsoort van een beslagen voorwerp geeft hij dit bijvoorbeeld aan als: ‘een vermoedelijk gouden broche, voorstellende een hangende druiventros, gewicht circa 20 gram’.

Ontvanger informeren
Als de belastingdeurwaarder voorwerpen van edelmetaal in beslag heeft genomen licht hij direct de ontvanger in.

Executoriale verkoop
Van een openbare verkoop waarin zilveren, gouden of platina werken voorkomen, is de ontvanger verplicht tenminste 3 dagen tevoren aangifte te doen bij het Agentschap Telecom (onderdeel van het Ministerie van Economische Zaken).

30.2.14.1 Beslag op stempeltekens

Als de belastingdeurwaarder edelmetaal in beslag heeft genomen, inventariseert hij of deze zijn voorzien van een geldig stempelteken. Waarborginstellingen verrichten keuringen en geven adviezen over voorwerpen van edelmetaal. Zij brengen ook stempeltekens aan.

Bovendien verrichten zij keuringen van voorwerpen van edelmetaal in geval van vermoedelijk valse stempeltekens.

Vereist stempelteken ontbreekt
Gouden, zilveren en platina voorwerpen zonder het vereiste stempelteken mogen niet in de handel gebracht worden. De verkopende belastingdeurwaarder mag die voorwerpen zonder stempelteken daarom niet in het openbaar veilen of met dat doel tentoonstellen. Als een vereist stempelteken ontbreekt, moet de ontvanger dit laten aanbrengen door een waarborginstelling.

Vermoeden van valsheid stempelteken
Als de belastingdeurwaarder (of de ontvanger) vermoedt dat de in beslag genomen voorwerpen een vals stempelteken hebben, laat hij de betreffende zaken keuren bij een waarborginstelling of bij het Agentschap Telecom. Als er werkelijke sprake is van valse stempeltekens, worden deze zaken strafrechtelijk in beslag genomen. De ontvanger ontvangt dan via de waarborginstelling of via het Agentschap Telecom een kopie van het proces-verbaal van strafrechtelijke inbeslagname. Dat is nodig om zich te vrijwaren tegenover de beslagene.

Inschakelen waarborgstelling
Inschakeling van een waarborginstelling gebeurt pas als verwacht wordt dat de executoriale verkoop doorgaat. Als de belastingdeurwaarder de voorwerpen van edelmetaal naar het kantoor van de waarborginstelling wil versturen, bespreekt hij dit met de ontvanger. De belastingdeurwaarder volgt hierbij de aanwijzingen van de ontvanger.

Er zijn in Nederland 2 waarborginstellingen:

Waarborg Holland
Stationsplein 9a
2801 AK Gouda

Postbus 1075
2800 BB Gouda
Telefoon: 0182-589300
Fax: 0182-526876

Edelmetaal Waarborg Nederland BV
Polderbosdijk 13a
8501 ZJ Joure

Postbus 17
8500 AA Joure
Telefoon: 0513-468111
Fax: 0513-468112

Kosten
Eventueel waarborgrecht en de kosten van het versturen naar en van het kantoor van de waarborginstelling komen ten laste van de beslagene.

30.2.15 ***Beslag op namaakzaken***

Voor in beslag genomen zaken waarop een vals handelsmerk is aangebracht, geldt artikel 337 van het Wetboek van Strafrecht (bedrog met merken). Als de belastingdeurwaarder dergelijke zaken aantreft, meldt hij dit aan de ontvanger. De ontvanger neemt daarna contact op met de FIOD.

30.2.16 ***Beslag op illegale zaken***

Als de belastingdeurwaarder bij beslag zaken aantreft waarvan de vervaardiging, het bezit of het gebruik strafbaar is (of ook als het vermoeden van strafbaarheid bestaat), kan de beslaglegging gewoon doorgaan. Hij schakelt daarna direct de politie in.

Als er geen strafrechtelijke maatregelen worden getroffen, zoals bij verbeurdverklaring of onttrekking aan het verkeer, neemt de ontvanger contact op met het ministerie. In overleg met het ministerie bepaalt de ontvanger of hij de belastingdeurwaarder opdracht geeft om een executoriale verkoop te starten.

30.2.17 ***Beslag op computerapparatuur***

Als de belastingdeurwaarder computerapparatuur in beslag neemt, kan hij deze niet zomaar verkopen. In verband met licenties en bescherming van de privacy van de belastingschuldige valt onder dit beslag alleen de hardware. Daarom moeten voor de verkoop de software en andere bestanden van de computer verwijderd worden.

Volgens de Leidraad Invordering 2008 is belastingdeurwaarder hiervoor verantwoordelijk. In de praktijk voert de ontvanger die taak uit. Deze weet al snel of de verkoop doorgaat. Bovendien noteert de ontvanger de maatregelen in het invorderingsdossier en in INL. Dit doet hij ook als bij een schadeclaim bewijsstukken overlegd moeten worden.

De ontvanger gaat als volgt te werk:

- Hij geeft de belastingschuldige schriftelijk (eventueel bij aangetekende brief) de kans de bestanden te verwijderen en een back-up te maken, dan wel de harde schijf in zijn geheel uit de computer te verwijderen.
- Ook wijst hij de belastingschuldige erop dat deze de bestanden of de harde schijf binnen een bepaalde tijd moet verwijderen. Deze termijn is uiteraard afhankelijk van de geplande verkoopdatum en de tijd die nodig is om de verkoop voor te bereiden.
- Deze schriftelijke kennisgeving kan ook namens de ontvanger door de belastingdeurwaarder worden afgegeven bij de beslaglegging.
- Wanneer de belastingschuldige de bestanden of de harde schijf niet heeft verwijderd, zal de ontvanger dit laten doen. Een verwijderde harde schijf laat de ontvanger afgeven aan de belastingschuldige.
- Voor het leegmaken of het verwijderen van de harde schijf neemt de ontvanger eerst contact op met een deskundige van zijn kantoor of regio. Als dat niet kan, vraagt hij externe hulp. De kosten hiervoor worden aan de belastingschuldige in rekening gebracht.
- Het eventueel verwijderen van de harde schijf moet van geval tot geval worden bekeken en hangt af van de waarde van de harde schijf ten opzichte van de totale waarde van de computer. De ontvanger bewaart kopieën van de correspondentie met belastingschuldige in het invorderingsdossier.

Als de ontvanger aan de belastingdeurwaarder opdracht tot verkoop geeft, licht hij hem in over de genomen maatregelen.

30.2.18 ***Beslag op intellectuele eigendomsrechten***

Welke goederen vallen onder 'intellectuele eigendomsrechten'?
Intellectuele scheppingen zijn goederen die worden beschermd door 'Intellectuele eigendomsrechten'. Er zijn veel verschillende intellectuele scheppingen, zoals:

1. merken
2. tekeningen
3. modellen
4. uitvindingen
5. software
6. muziek
7. teksten
8. foto’s

De rechthebbende geniet bescherming tegen inbreuk op zijn intellectuele eigendomsrecht door derden.

Regelingen die beslag mogelijk maken

Diverse wettelijke regelingen, zoals de Auteurswet en de Octrooiwet, maken beslag mogelijk op goederen die onder het intellectuele eigendomsrecht vallen.

De belangrijkste intellectuele eigendomsrechten
Er zijn veel vormen van intellectuele eigendomsrechten. Per vorm kan de beslaglegging verschillen. De belangrijkste vormen zijn:

1. octrooien
2. overdraagbare rechten:
    - auteursrechten
    - naburige rechten
    - recht op handelsnamen
    - domeinnamen

Toelichting bij beslag op octrooien

Octrooien worden ingeschreven in het octrooiregister door het Octrooicentrum Nederland. Het register bevat gegevens over de aanvrager, de uitvinder en een beschrijving van de uitvinding.
Voor beslag en executoriale verkoop van een Nederlands octrooi gelden de regels van het beslag op onroerende zaken. Dit is geregeld in de Rijksoctrooiwet.

In het proces-verbaal van beslag van een octrooi kan de belastingdeurwaarder geen 'aard en ligging van de onroerende zaak' vermelden. In plaats daarvan vermeldt de belastingdeurwaarder een omschrijving van het octrooi. Octrooicentrum Nederland schrijft het beslag in het octrooiregister in. Vanaf de inschrijving werkt het beslag tegenover derden. De executoriale verkoop vindt plaats via een notaris.

Een derde kan tegen een vergoeding en onder licentie, een octrooi gebruiken van octrooihouder. Nog niet betaalde licentievergoedingen vallen onder het beslag zodra het ingeschreven beslag is betekend aan

de houder van de octrooilicentie. Deze vergoedingen moeten worden afgedragen aan de notaris. Ze worden gerekend tot de opbrengst van de executie.

Toelichting bij beslag op overdraagbare rechten
Er wordt beslag gelegd op overdraagbare rechten volgens de regels die gelden voor de executie van roerende zaken. Dit staat in de 'vangnetbepaling' van artikel 474bb Wetboek van Burgerlijke rechtsvordering.

Auteursrechten
Auteursrechten gaan ook over bij erfopvolging.
In de Auteurswet is bepaald dat geen beslag kan worden gelegd op:
1. het auteursrecht dat toekomt aan de maker van het werk
2. het auteursrecht dat toekomt aan degene die het als erfgenaam of legataris van de maker heeft verkregen op werken die nog niet openbaar zijn gemaakt.

Naburige rechten
Naburige rechten zijn nauw verbonden aan auteursrechten. Ze beschermen de rechten van bijvoorbeeld:
1. uitvoerende kunstenaars
2. producers
3. omroeporganisaties

Bij naburige rechten is er een verschil tussen exploitatierechten en persoonlijkheidsrechten: exploitatierechten zijn overdraagbaar, persoonlijkheidsrechten niet. Dat komt omdat persoonlijkheidsrechten gebonden zijn aan een bepaalde persoon. Daarom is beslag op persoonlijkheidsrechten niet zinvol.

Naburige rechten kunnen wel overgaan door erfopvolging. Dan kan beslag wel zinvol zijn.

Recht op handelsnamen
Een handelsnaam is vrijwel alleen overdraagbaar als ook de onderneming die onder die naam wordt gedreven wordt overgedragen. Beslag op een handelsnaam is daardoor maar in enkele gevallen zinvol .

Domeinnamen
Domeinnamen met het *country top level domain* '.nl' worden geregistreerd bij de Stichting Internet Domeinnaamregistratie Nederland (SIDN). Daarom moet het beslag op een domeinnaam bekend worden door het beslag aan SIDN te betekenen. SIDN bevriest vervolgens de status van het 'abonnement van de domeinnaam'. Daardoor kan (het abonnement op) de domeinnaam niet worden overgedragen of opgeheven zonder schriftelijke toestemming van de beslaglegger.

30.2.19 ***Radioactief materiaal***
Roerende zaken met radioactief materiaal (hoogactieve bronnen) mogen in beslag genomen worden. Voorbeelden van hoogactieve bronnen zijn: röntgenapparatuur, medische apparatuur en toegangdetectiepoortjes.

De invorderaar overlegt vóór de executoriale verkoop van hoogactieve bronnen met een F- of I-functionaris of de zaken verkocht mogen worden. Als dat zo is geldt het volgende:

- In beginsel laat de ontvanger de hoogactieve bronnen niet afvoeren.
- De ontvanger bepaalt een minimumverkoopprijs. Onder deze prijs worden de zaken niet verkocht. De ontvanger voorkomt hiermee een mogelijke schadeclaim wegens een te lage verkoopprijs.
- De belastingdeurwaarder vermeldt in de advertentie dat de koper zelf moet zorgen voor een vergunning voor vervoer en opslag van de hoogactieve bronnen.
- De rijksbieder biedt niet op de hoogactieve bronnen bij de executoriale verkoop.
- Als er een koper is, worden de zaken geleverd aan de koper.

Als er geen koper is voor de "hoogactieve bronnen" heft de ontvanger het beslag op en laat de belastingdeurwaarder de zaken staan. Dan ligt het probleem van afvoer en opslag bij de eigenaar (de belastingschuldige of de leasemaatschappij).

Domeinen Roerende Zaken heeft geen vergunning voor het opslaan van hoogactieve bronnen en zal daarom weigeren deze zaken in ontvangst te nemen als de rijksbieder ze aanbiedt. Als Domeinen Roerende Zaken pas na ontvangst ontdekt dat de zaken hoogactieve bronnen zijn dan moet de ontvanger ze binnen twee dagen terugnemen. Domeinen Roerende Zaken aanvaardt geen aansprakelijkheid voor het vervoer van dergelijke zaken.

Voor het afvoeren en opslaan van roerende zaken met hoogactieve bronnen is een vergunning nodig. De ontvanger moet hiervoor contact opnemen met de semi-overheidsorganisatie Covra N.V., telefoon (0113) 616 666. Zij regelt de vergunning, het vervoer en vernietiging en geeft daarnaast informatie of de desbetreffende zaak toch door de ontvanger zelf afgevoerd kan worden.

*30.2.20 **Bezitloos verpand, zaken van derden***

Tijdens een beslaglegging kunnen er roerende zaken in beslag genomen worden die bezitloos verpand zijn aan derden. Soms zijn zaken eigendom van derden. De ontvanger laat dat beslag aan de derde betekenen. De bezitloos pandhouder en de derde kunnen tegen de beslaglegging in verweer te komen. Als de derde niet in beroep of verzet te gaat tegen de beslaglegging, houdt de ontvanger rekening met het geldend beleid.

Bij motorrijtuigenbelasting kan de ontvanger zich soms verhalen op een roerende zaak van een derde. Dit kan als de eigenaar van een auto het kenteken op naam van een zogeheten katvanger heeft gezet.

30.2.20.1 Beslag op (bezitloos) verpande zaken

Zaken die door de belastingschuldige zijn verpand, blijven zijn eigendom. Er zijn 2 vormen van verpanding te onderscheiden:

Situatie	Handeling
De verpande zaak bevindt zich in de macht van de pandhouder (vuistpand).	Als de houder van het pand toestemming geeft, legt de belastingdeurwaarder beslag roerende zaken op de verpande zaak. Als de houder van het pand geen toestemming verleent, geeft de ontvanger opdracht tot het leggen van derdenbeslag.
De verpande zaak blijft onder de belastingschuldige (bezitloos pand).	De ontvanger geeft de belastingdeurwaarder opdracht om beslag op roerende zaken te leggen bij de belastingschuldige.

Voor de belastingen genoemd in artikel 22, lid 3 van de Invorderingswet 1990, voor daarmee gelijkgestelde beschikkingen en voor uitnodigingen tot betaling geldt het bodemrecht. Onder dit beslag vallen alle roerende zaken vallen die zich op het moment van de beslaglegging op de bodem van de belastingschuldige bevinden, mits die zaken dienen tot gebruik of stoffering. Hierbij is niet belangrijk of die in beslaggenomen zaken van anderen zijn, of dat anderen daar rechten op hebben (zoals een pandrecht).

Voor de niet in artikel 22, lid 3 van de Invorderingswet 1990 genoemde belastingaanslagen heeft de ontvanger geen bodemrecht en (daarom) geen voorrang boven de bezitloos pandhouder. In zo'n situatie legt de belastingdeurwaarder toch beslag. Na een executoriale verkoop zal het pandrecht op grond van artikel 3:248, lid 3 van het Burgerlijk Wetboek blijven rusten op de verkochte zaak. Zo'n beslag heeft alleen resultaat als er een overwaarde op de roerende zaak is.

De blokkerende werking van het beslag betekent dat de ontvanger met een verpanding na een beslaglegging geen rekening hoeft te houden.

30.2.20.2 Beslag op roerende zaken van derden

Bij beslag roerende zaken kan de belastingschuldige beweren dat bepaalde zaken niet van hem zijn. Alleen als er voldoende verhaal is, mag de belastingdeurwaarder die zaken buiten het beslag laten. Meestal is er onvoldoende verhaal en probeert de belastingschuldige bepaalde zaken buiten beslag te houden.

De belastingdeurwaarder neemt alle roerende zaken in beslag. Een eventuele derde heeft namelijk genoeg mogelijkheden om tegen de inbeslagname in beroep of verzet te komen. Hij kan stukken overleggen waaruit zijn rechten blijken.

De ontvanger heeft geen onderzoeksplicht naar eventuele rechten van een derde. Dit geldt eveneens voor de belastingdeurwaarder. Als de belastingdeurwaarder echter twijfelt of een zaak eigendom van belastingschuldige is of als hij het vermoeden heeft dat bepaalde zaken eigendom van derden zijn, doet hij hierover navraag bij de belastingschuldige. De belastingdeurwaarder maakt hiervan melding in het proces verbaal van beslag.

30.2.20.3 Betekenen aan derden

Als de belastingdeurwaarder beslag op roerende zaken van derden heeft gelegd, betekent hij het beslag aan die derde. Dit is aan de orde als een derde aan de belastingdeurwaarder of ontvanger meedeelt dat de in beslag genomen zaken eigendom van hem zijn.

Wie beweert derde-eigenaar te zijn kan administratief beroep instellen voordat het beslag aan hem betekend wordt. Als hij geen verzet instelt volgens artikel 435, lid 3 van het Wetboek van Burgerlijke rechtsvordering, betekent de belastingdeurwaarder het beslag onmiddellijk aan de derde. Na de betekening moet de derde-eigenaar zich binnen 8 dagen schriftelijk verzetten tegen het beslag. Door dit verzet merkt de ontvanger het beslag aan als conservatoir. Als de ontvanger de executoriale verkoop wil voortzetten, moet hij jegens de derde eerst een executoriale titel halen (Wetboek van Burgerlijke rechtsvordering, artikel 435, lid 3).

De ontvanger heft het beslag op als hij niet twijfelt aan de eigendomsrechten van de derde en de ontvanger zich niet op enig verhaalsrecht kan beroepen. Betekening van het beslag aan de derde blijft dan achterwege. De ontvanger informeert de derde over de opheffing van het beslag.

Als de derde bij de beslaglegging aanwezig is of op het beslagadres woont of gevestigd is, betekent de belastingdeurwaarder het beslag meteen na de beslaglegging aan deze derde. In andere gevallen hij dit binnen 8 dagen.

30.2.20.4 Beroep of verzet tegen beslag door derde

Een derde die beweert recht te hebben op roerende zaken die voor rekening van de belastingschuldige in beslag genomen zijn, kan in verweer komen. De derde kan een beroepschrift indienen op grond van artikel 22 van de Invorderingswet 1990. Ook kan hij tegen de beslaglegging in verzet komen op grond van artikel 435, lid 3, artikel 456 en artikel 438 van het Wetboek van Burgerlijke rechtsvordering.

Als de derde op grond van artikel 435, lid 3 van het Wetboek van Burgerlijke rechtsvordering tijdig in verzet komt tegen de beslaglegging, geldt het beslag als een conservatoir beslag. Als de ontvanger toch wil verkopen, zal hij eerst een executoriale titel tegen de derde moeten verkrijgen om dit uit te voeren.

Geen beroep of verzet door derde

Als de ontvanger weet dat de zaken die hij beslag neemt van een derde zijn, betekent hij het beslag aan die derde. Op grond van artikel 435, lid 3 van het Wetboek van Burgerlijke rechtsvordering moet de ontvanger dit doen binnen 8 dagen na de beslaglegging. Als die derde geen beroep- of verzetschrift indient, mag de executie alleen doorgaan als dit past in het beleid van artikel 22.8.10 van de Leidraad Invordering 2008. In twijfelgevallen vraagt de ontvanger advies aan de directeur.

30.2.20.5 Beslag bij katvangers MRB

Katvangers zijn (veelal) insolvabele, geen verhaal biedende personen die tegen betaling kentekens van motorrijtuigen op hun naam laten zetten. De eigenaar of houder van het motorrijtuig wordt dan wel verschuiler genoemd.

Om katvangerconstructies bij motorrijtuigen te bestrijden bevat artikel 22a van de Invorderingswet 1990 een bijzonder verhaalsrecht voor

naheffingsaanslagen in de motorrijtuigenbelasting en de renten, kosten en bestuurlijke boeten die hiermee verband houden.

De katvanger is formeel de belastingschuldige omdat de aanslagen op zijn naam staan. Betaalt de katvanger zijn motorrijtuigenbelasting niet en is er geen verhaal, dan kan de ontvanger beslag laten leggen op elke auto waarvan het kenteken op zijn naam staat. Het recht van de verschuilers of andere derden wordt hierdoor ondergeschikt gemaakt. Toepassing van het verhaalsrecht is echter niet mogelijk voor zover de rechthebbende derde goederen van de formeel belastingschuldige katvanger aanwijst, waarop diens motorrijtuigenbelastingschuld kan worden verhaald.

Motorrijtuigen die toebehoren aan autoverhuurbedrijven of leasemaatschappijen zullen in beginsel geen voorwerp zijn van het bijzondere verhaalsrecht van artikel 22a, Invorderingswet 1990. Dit is slechts anders bij misbruik of als de belasting die betrekking heeft op het betreffende motorrijtuig niet is betaald. In het laatste geval blijft de toepassing van het verhaalsrecht beperkt tot die belasting. De Rijksdienst voor het wegverkeer tekent bij auto's van leasemaatschappijen in het kentekenregister een 'RTL-code' aan. Als de ontvanger vermoedt dat een motorrijtuig is geleased informeert hij bij het Landelijk Informatiecentrum Voertuigcriminaliteit in Veendam of in het kentekenregister een RTL-code is aangetekend. Het informatiecentrum heeft een elektronische postbus: Noord LIV_Postbus.

De ontvanger heft een beslag op een motorrijtuig op als:
- het motorrijtuig eigendom is van een leasemaatschappij en,
- geen sprake is van misbruik en,
- geen motorrijtuigenbelasting van het desbetreffende motorrijtuig open staat.

30.2.21 ***Onttrekking zaken aan beslag***

Het onttrekken van zaken aan het beslag is strafbaar op grond van artikel 198 van het Wetboek van Strafrecht. Als na het leggen van het beslag blijkt dat zaken uit het beslag zijn weggehaald, kan de contactambtenaar/boete-fraudecoördinator hiervan aangifte doen.

De ontvanger laat de contactambtenaar/boete-fraudecoördinator aangifte doen als aan de volgende voorwaarden is voldaan:
- De te innen schuld kan niet worden betaald uit de overblijvende zaken, of uit andere invorderingsmaatregelen bij de belastingschuldige. En:
- De belastingschuld waarvoor beslag is gelegd bedraagt minimaal € 10.000 en de executiewaarde van de onttrokken zaken bedraagt minimaal € 10.000. Of:
- Er is sprake van recidive (herhaling). In dat geval speelt de waarde van de zaken en de hoogte van de belastingschuld waarvoor beslag is gelegd geen rol.

De belastingdeurwaarder maakt het relaas van onttrekking op.

30.2.21.1 Relaas van onttrekking opmaken

Als zaken aan een beslag roerende zaken zijn onttrokken, maakt de belastingdeurwaarder een relaas van onttrekking op. Uit het relaas moeten de volgende algemene punten blijken:

- Wat is de wettelijke grondslag voor het beslag?
- De bijlagen moeten gelijk zijn aan de originele bescheiden zijn en als zodanig zijn gewaarmerkt.
- Als de datum van verkoop volgens het exploot of proces-verbaal van beslag is uitgesteld, is het belangrijk te vermelden of de verdachte weet van het uitstel en zo ja, hoe en wanneer hij is geïnformeerd.
- Welke zaken zijn aan het beslag onttrokken?

De bijlagen die bij het relaas van onttrekking bijgevoegd moeten worden zijn:

1. bij executoriaal beslag:
   - het dwangbevel, het vonnis of de authentieke akte
   - het exploot of het proces-verbaal van beslag
   - als het nodig is, het proces-verbaal met de beschrijving van de in beslag genomen zaken en/of de datum van verkoop van die zaken
   - de akte(n) van betekening van die bescheiden
2. bij conservatoir beslag op grond van artikel 700 van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering:
   - het verzoekschrift om tot beslaglegging over te gaan en het akkoord van de voorzieningenrechter van de rechtbank
   - het proces-verbaal van conservatoir beslag
   - de executoriale titel (vonnis en/of dwangbevel)
   - als het nodig is, het exploot van de vaststelling van de verkoopdatum
   - de akte(n) van betekening van deze stukken
3. bij conservatoir beslag op grond van artikel 51 van de Invorderingswet 1990:
   - het verzoekschrift om tot beslaglegging over te gaan en het akkoord van de voorzieningenrechter van de rechtbank

30.2.22 ***Beslag bij faillissement WSNP/MNSP***

In de volgende gevallen vervalt het gelegde beslag roerende zaken van rechtswege:

- als de belastingschuldige failliet wordt verklaard
- als op belastingschuldige de Wettelijke Schuldsanering Natuurlijke Personen van toepassing is verklaard èn het saneringsplan in kracht van gewijsde is gegaan

De belastingdeurwaarder kan dan geen beslag meer leggen op zaken die eigendom van de belastingschuldige zijn. Wel kan de belastingdeurwaarder nog beslag leggen op bodemzaken.

30.2.22.1 Beslag roerende zaken derden

In een faillissement of WSNP valt alleen het (hele) vermogen van de failliet of saniet zelf (de persoon die failliet is verklaard of de persoon in de WSNP). Omdat zaken van derden niet getroffen worden door het faillissement van de belastingschuldige, blijft een beslag hierop. Ook kan de belastingdeurwaarder nà de faillissementsuitspraak nog bodembeslag leggen op zaken van derden.

Daarom laat de ontvanger direct na de faillissementsuitspraak alsnog beslag leggen op alle roerende zaken die zich op de bodem van de belastingschuldige bevinden. Uiteraard geldt het beslag, gelet op artikel 33 en artikel 301 van de Faillissementswet, uitsluitend voor zaken van derden.

30.2.22.2 Beslag bezitloos verpande zaken

Als een zaak bezitloos is verpand, blijft de eigendom van de bezitloos verpande zaak bij de pandgever/belastingschuldige. Als beslag roerende zaken is gelegd, vervalt het beslag op de verpande zaak door het faillissement of WSNP van de belastingschuldige op grond van artikel 33, lid 2, respectievelijk artikel 301 van de Faillissementswet. Het fiscale voorrecht voor de betreffende naheffingsaanslagen blijft echter wel gelden. De ontvanger moet zijn belangen vervolgens via de curator of bewindvoerder veilig stellen.

30.3 Beslag op roerende zaken BDW

In opdracht van de ontvanger legt de belastingdeurwaarder beslag op roerende zaken die geen registergoederen zijn. Voordat de belastingdeurwaarder dit beslag kan leggen, moet eerst bevel zijn gedaan om de belastingschuld binnen 2 dagen te betalen. Bij de betekening van een dwangbevel is dit al gebeurd. Als het dwangbevel per post is betekend, wat meestal het geval is, moet de belastingdeurwaarder een hernieuwd bevel tot betaling doen alvorens het beslag op roerende zaken te leggen, tenzij na de betekening van het dwangbevel een situatie is ontstaan waarbij versnelde invordering wordt toegepast.

De belastingdeurwaarder vermeldt dat de opdrachtgevende ontvanger van een ander kantoor mede woonplaats kiest op het adres van de beslagleggende belastingdeurwaarder.

Van het leggen van een beslag op roerende zaken maakt de belastingdeurwaarder een proces-verbaal op. De belastingdeurwaarder moet dit proces-verbaal betekenen aan de belastingschuldige.
Ondanks een beslaglegging blijft de belastingschuldige eigenaar van in beslag genomen zaken. Meestal mag hij de zaken blijven gebruiken, maar hij mag ze niet verkopen, schenken of verbruiken.
Bij de beslaglegging op roerende zaken stelt de belastingdeurwaarder een plaats, datum en uur van verkoop vast en/of via welke website en gedurende welke periode er kan worden geboden. De eigendom van in beslag genomen zaken gaat bij de executoriale verkoop over van de belastingschuldige op de koper.

Als de belastingschuldige meerdere malen niet thuis is, als de belastingdeurwaarder geen toestemming krijgt binnen te treden of als afgescheiden ruimtes niet voor hem worden geopend, gaat hij na overleg met de ontvanger over tot binnentreding ingevolge artikel 444 Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering.

De belastingdeurwaarder schat de waarde van de in beslag genomen roerende zaken en maakt deze waarde aan de ontvanger bekend.
De belastingdeurwaarder kan bij de beslaglegging enige bijzondere situaties tegenkomen, zoals beslaglegging op zaken van derden,

beslaglegging op zaken die al in beslag genomen zijn en het wegvoeren van in beslag genomen zaken.

De belastingdeurwaarder kan bij het leggen van beslag op roerende zaken bijzondere zaken tegenkomen.

Er zijn zaken waar de belastingdeurwaarder geen beslag op mag leggen.

Als de ontvanger nog geen executoriale titel heeft, kan hij de belastingdeurwaarder opdracht geven om conservatoir beslag op roerende zaken te leggen, na daartoe verlof te hebben gekregen van de voorzieningenrechter.

Als de belastingdeurwaarder twijfelt of bepaalde zaken roerend of onroerend zijn, neemt hij de zaken in beslag als roerende zaken. Hij maakt dit bij de ontvanger bekend, zodat deze kan overwegen ook een beslag op onroerende zaken te leggen.

30.3.1 ***Opmaken en betekenen proces-verbaal***

Als aan de betekening van het dwangbevel en bevel tot betaling geen gevolg is gegeven, zegt de belastingdeurwaarder mondeling beslag aan op alle aanwezige, voor beslag vatbare roerende zaken. Hij inventariseert de in beslag genomen zaken direct of uiterlijk de volgende dag.
In het proces-verbaal van beslag neemt de belastingdeurwaarder in ieder geval op:

- datum tijd en plaats van de beslaglegging
- naam en woonplaats van de ontvanger
- naam en woonplaats van de belastingschuldige
- zijn eigen naam met (volledige) voornamen en kantooradres
- de executoriale titel uit hoofde waarvan beslag wordt gelegd
- als er getuigen zijn: de naam en de woonplaats van deze getuigen (maximaal 2)
- een nauwkeurige omschrijving van de zaken waarop beslag is gelegd, met opgave van getal, gewicht, maat, enzovoorts. De zaken moeten zo omschreven zijn dat identificatie mogelijk is. De belastingdeurwaarder vermeldt ook de plaats of ruimte waar hij de afzonderlijke zaken in beslag neemt.
- de dag en het uur waarop de verkoop zal plaatsvinden. Verkoop mag niet plaatsvinden binnen 4 weken volgend op de dag waarop het proces-verbaal van beslag aan de belastingschuldige werd betekend. De verkoop vindt plaats op een werkdag.
- als het relevant is: een verwijzing naar het feit dat geen toegang werd verleend en een verwijzing naar het verslag van binnentreding zonder toestemming.

De belastingdeurwaarder kan beslissen om uiterlijk de dag na beslaglegging tot inventarisatie van de in beslag genomen roerende zaken over te gaan. Dit zal hij doen als hem de toegang geweigerd wordt, of als het gaat om inventarisatie van een grote hoeveelheid roerende zaken. De belastingdeurwaarder stelt de plaats, datum en uur van de verkoop vast in het proces-verbaal van executoriaal beslag op roerende zaken of geeft aan en/of via welke website en gedurende welke periode kan worden geboden, ondertekent dit en zorgt voor tijdige betekening aan belastingschuldige.

De belastingdeurwaarder maakt ook een proces-verbaal van inventarisatie van in beslag genomen roerende zaken op. Dit proces-verbaal moet uiterlijk de dag volgend op de beslaglegging zijn voltooid. De belastingdeurwaarder ondertekent het proces-verbaal van inventarisatie en betekent het binnen 3 dagen aan belastingschuldige.

De Algemene Termijnenwet is niet van toepassing op de termijn genoemd in artikel 443, lid 1 van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering. Dus als beslag is gelegd op een vrijdag, zaterdag of een dag voorafgaand aan een algemeen erkende feestdag, moet de inventarisatie wel degelijk plaatsvinden op de volgende dag, ook al is dat een zaterdag, zondag of algemeen erkende feestdag.

Als de belastingschuldige (een deel van) de schuld wil betalen, schrijft de belastingdeurwaarder daarvoor een kwitantie. Als het beslag wordt gelegd door een belastingdeurwaarder die werkt buiten het gebied waar de ontvanger kantoor houdt, kiest de ontvanger in het proces-verbaal van beslag ook woonplaats op het kantoor van de beslagleggende belastingdeurwaarder.

De belastingdeurwaarder moet het proces-verbaal van executoriaal beslag op roerende zaken binnen 3 dagen volgend op de dag van beslaglegging aan de belastingschuldige betekenen. Als er een bewaarder is aangewezen, moet het beslag ook aan hem worden betekend.

Als de betekening van het proces-verbaal van beslag plaatsvindt door een belastingdeurwaarder die op een ander kantoor werkt, faxt de belastingdeurwaarder het proces-verbaal door aan de belastingdeurwaarder die voor de betekening zorgt. Als de bewaarder een belastingdeurwaarder of een ambtenaar van de Belastingdienst is die zijn standplaats heeft bij hetzelfde kantoor (van het organisatieonderdeel van de Belastingdienst) als de beslagleggende belastingdeurwaarder, kan de betekening aan de bewaarder achterwege blijven.

In de akte van betekening vermeldt de belastingdeurwaarder de volgende gegevens:
- datum en tijdstip van betekening
- naam (voornamen volledig) en kantooradres van de belastingdeurwaarder
- naam en hoedanigheid van degene aan wie - of de wijze waarop - de belastingdeurwaarder het beslag heeft betekend
- de kosten van het exploot

De belastingdeurwaarder ondertekent de akte van betekening. Na de betekening stuurt de belastingdeurwaarder het origineel van het proces-verbaal van beslag en de bijbehorende stukken zo spoedig mogelijk naar de ontvanger die de opdracht tot beslaglegging heeft gegeven. Hij voegt daar een schatting bij van de executiewaarde van de in beslag genomen zaken en verstrekt zonodig relevante achtergrondinformatie.

30.3.2 ***Binnentreden***

De belastingdeurwaarder heeft voor een beslaglegging toegang tot elke plaats, zoals terreinen, gebouwen, gedeelten van gebouwen en kasten.

De belastingdeurwaarder vraagt toestemming aan de ontvanger alvorens zich toegang te verschaffen als:
- de belastingschuldige, of iemand die hem vertegenwoordigt, toegang weigert;
- niemand aanwezig is om toegang te verlenen.

Na toestemming van de ontvanger laat de belastingdeurwaarder een Aankondiging Beslaglegging achter, onder vermelding van dag en tijdstip waarop de binnentreding en beslaglegging plaatsvindt. De belastingdeurwaarder kan genoemde aankondiging achterwege laten als:
- een belastingschuldige, of iemand die hem vertegenwoordigt, toegang geweigerd heeft;
- een belastingschuldige het stelselmatig hierop laat aankomen;
- een belastingschuldige van deze handelwijze misbruik maakt;
- op andere wijze het belang van de invordering zich tegen deze handelwijze verzet.

Vervolgens neemt de belastingdeurwaarder contact op met de burgemeester of de Hulpofficier van Justitie. Eén van hen moet namelijk aanwezig zijn bij de voorgenomen binnentreding. Als belastingschuldige weer niet thuis is of als de belastingdeurwaarder niet wordt toegelaten, gaat de belastingdeurwaarder over tot binnentreding ingevolge artikel 444 van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering.
De belastingdeurwaarder zal meestal binnentreden met hulp van een sleutelsmid. In dat geval moet hij de ruimte na de beslaglegging goed afsluiten. Bij plaatsing van een ander slot moet hij op een duidelijk zichtbare plaats de mededeling aanplakken dat het slot is vervangen en waar belastingschuldige, na legitimatie, de sleutels van het nieuwe slot kan ophalen. Na binnentreding maakt de belastingdeurwaarder een proces-verbaal van beslag op roerende zaken op.

Als de belastingdeurwaarder een woning binnentreedt, moet hij zich legitimeren met zijn legitimatiebewijs van de Belastingdienst. Hij vraagt toestemming om de woning binnen te treden. Als de binnentreding geschiedt zonder toestemming van de bewoner, moet de belastingdeurwaarder een schriftelijk verslag van de binnentreding opmaken. Daarin vermeldt hij:
- de NAW-gegevens van de belastingschuldige
- de wettelijke bepalingen waarop het binnentreden berust en het doel van het binnentreden, te weten het leggen van beslag op roerende zaken
- de nadere aanduiding van de binnengetreden woning
- hoe de belastingdeurwaarder zich toegang heeft verschaft, met datum en tijdstip waarop de woning is binnengetreden en waarop deze is verlaten
- wat in de woning is verricht of overigens is voorgevallen
- aantal en hoedanigheid van degenen die de belastingdeurwaarder hebben vergezeld (de naam van de Hulpofficier van Justitie en eventuele getuigen)

De belastingdeurwaarder verstuurt het verslag binnen 4 dagen volgend op de dag van binnentreding naar de bewoner zonder wiens toestemming hij binnentrad. Als uitreiking of toezending aan de bewoner zelf niet mogelijk is, moet de belastingdeurwaarder de kopie voor de bewoner 6 maanden beschikbaar houden.

30.3.3 ***Beslag in bijzondere situaties***

Bij beslag op roerende zaken zijn de volgende bijzondere situaties mogelijk:

- De belastingdeurwaarder legt beslag op zondagen, feestdagen of ongebruikelijke tijdstippen
- De belastingdeurwaarder legt beslag op roerende zaken die zich bij een derde bevinden.
- De belastingdeurwaarder legt cumulatief beslag op roerende zaken.
- De belastingdeurwaarder voert in beslag genomen roerende zaken weg.
- De belastingdeurwaarder registreert of hij al dan niet zaken heeft aangetroffen in een af te voeren voertuig.
- De belastingdeurwaarder sluit de ruimte af waar de in beslag genomen roerende zaken zich bevinden.
- De belastingdeurwaarder stelt een bewaarder aan over de in beslag genomen roerende zaken.

30.3.3.1 Beslag op zondagen, feestdagen of ongebruikelijke tijdstippen

De belastingdeurwaarder mag geen beslag leggen op de volgende dagen en tijdstippen:

- zondagen
- algemeen erkende feestdagen
- dagelijks tussen 20.00 en 07.00 uur

De voorzieningenrechter kan verlof verlenen hiervan af te wijken.
De ontvanger hoeft geen verlof te vragen, als hij bij een actie gericht op de toepassing en handhaving van de Invorderingswet 1990 of een belastingwet versneld wil invorderen en:

- het een belastingaanslag betreft waarvoor terstond een dwangbevel wordt uitgevaardigd of
- een vermogensbestanddeel van de belastingschuldige is aangetroffen terwijl al een dwangbevel is betekend

Denk bij acties gericht op de toepassing en handhaving van de Invorderingswet 1990 of een belastingwet aan acties op rommel-, vlooien- en jaarmarkten, themabeurzen, dans- en muziekfestivals, kermissen, en acties in de watersport (zoals controle van motorjachten op het gebruik van rode diesel). Of denk aan acties gericht op Automatic Number Plate Recognition, waarbij de politie controleert op overtreding van de verkeerswetgeving en de Belastingdienst tegelijkertijd controleert of de motorrijtuigenbelasting is betaald.
De ontvanger hoeft ook geen verlof te vragen als de invordering plaatsvindt voor:

- een naheffingsaanslag BPM, voor een houder die geen vergunning heeft om zijn belasting per tijdvak te mogen betalen
- een naheffingsaanslag BZM, voor een houder waarvan het motorrijtuig niet op kenteken is gesteld

Naast bovenstaande dagen en uren vermeldt de Leidraad Invordering 2008 nog bepaalde dagen die uit beleidsmatig oogpunt minder geschikt worden geacht voor het treffen van invorderingsmaatregelen.
Denk daarbij aan;

- de Nieuwjaarsdag, de Christelijke tweede Paas- en Pinksterdag, de beide Kerstdagen, de Hemelvaartsdag, de dag waarop de verjaardag van de Koning wordt gevierd, de vijfde mei en de Goede Vrijdag,

alle met inbegrip van de daaraan voorafgaande en de daarop volgende dag;
- Regionaal vrij algemeen erkende feest- en gedenkdagen met inbegrip van de daaraan voorafgaande en de daarop volgende dag;
- de dagen tussen de beide Kerstdagen en Nieuwjaarsdag.

30.3.3.2 Beslag op zaken bij derden

Als roerende zaken zich bij derden bevinden, legt de belastingdeurwaarder hierop zoveel mogelijk beslag door een beslag op roerende zaken. Dat kan echter alleen als de derde hieraan meewerkt. Als het feitelijk onmogelijk is de zaken zelf te zien of te inventariseren, en/of de derde verleent geen medewerking, legt de belastingdeurwaarder beslag onder die derde.

De derde kan aanvankelijk medewerking verlenen aan het beslag op roerende zaken die zich onder hem bevinden, maar zich er pas na de beslaglegging op beroepen dat hij het beslag niet hoeft te dulden - wegens de vorm ervan of omdat hij een bepaald recht op de zaak heeft. De belastingdeurwaarder legt dan geen afzonderlijk derdenbeslag. Hij moet wel binnen 3 dagen volgend op de dag nadat de derde zich erop heeft beroepen dat hij het beslag niet behoeft te dulden een verklaringsformulier, behorende bij een derdenbeslag, aan de derde betekenen.

30.3.3.3 Cumulatief beslag

Als op de roerende zaken van de belastingschuldige al beslag is gelegd, kan de belastingdeurwaarder opnieuw beslag leggen op diezelfde zaken zolang de executoriale verkoop nog niet is aangevangen. De belastingdeurwaarder legt het cumulatief beslag alsof het een 1e beslag op roerende zaken is.

Als de belastingdeurwaarder cumulatief beslag legt, betekent hij dit zo spoedig mogelijk aan de deurwaarder die het eerste beslag heeft gelegd en aan de eventuele bewaarder.

De belastingdeurwaarder stelt de plaats, dag en uur van verkoop vast en/of via welke website en gedurende welke periode geboden kan worden in het cumulatief beslag. Net als in een eerste beslag op roerende zaken, kan deze datum niet eerder worden gesteld dan 4 weken volgend op de dag van betekening van het proces-verbaal van beslag aan de geëxecuteerde. Dit laat onverlet dat de verkoop eerder kan plaatsvinden als de eerste beslaglegger tot verkoop overgaat.

Als bij het cumulatief beslag zaken in beslag zijn genomen die niet in het eerdere beslag zijn begrepen, is voor die zaken geen sprake van cumulatie. Als de eerste beslaglegger overgaat tot verkoop op een eerdere datum dan door de latere beslaglegger vastgesteld, zullen de zaken gewoon worden verkocht op de datum die door de latere beslaglegger is vastgesteld. Als de ontvanger deze zaken binnen de termijn van 4 weken wil verkopen, kan hij de termijn door een overeenkomst met de belastingschuldige verkorten.

30.3.3.4 Afvoeren in beslag genomen zaken

Voor het afvoeren van in beslag genomen roerende zaken is toestemming nodig van de directeur van het organisatieonderdeel van de

Belastingdienst waar de belastingdeurwaarder die de ruimte wil afsluiten werkzaam is. De toestemming kan ook worden verkregen van de plaatsvervanger van de desbetreffende directeur of van een andere door die directeur of zijn plaatsvervanger daartoe aangewezen functionaris. Dit geldt ook voor het afvoeren van een motorrijtuig gedurende een ANPR-actie.

Na de verkregen toestemming en nadat het beslag is gelegd, kan de belastingdeurwaarder overgaan tot het wegvoeren van de in beslag genomen zaken. Dat doet hij met name in de volgende bijzondere omstandigheden:
- Wegvoeren is voor behoud van de zaken redelijkerwijs noodzakelijk, bijvoorbeeld omdat de zaken dreigen te worden verduisterd of beschadigd.
- De belastingdeurwaarder verwacht dat zonder het wegvoeren de invorderbaarheid van de schuld in ernstig gevaar komt.
- De ontvanger heeft na marginale toetsing geconstateerd dat de belastingaanslagen materieel verschuldigd moeten worden geacht.

Voor het afvoeren van een motorrijtuig in het kader van een ANPR-actie geldt nog het volgende. Als de schuld waarvoor beslag is gelegd hoger is dan € 2.000, wordt in elk geval aangenomen dat het voor het behoud van de in beslaggenomen zaak redelijkerwijs noodzakelijk is dat het wordt afgevoerd

Als het noodzakelijk is zaken weg te voeren die onder douaneverband zijn opgeslagen, neemt de belastingdeurwaarder vooraf contact op met het betreffende douanekantoor.

Het inventariseren, wegvoeren en opslaan van de zaken geschiedt onder verantwoordelijkheid van ten minste 2 ambtenaren (de belastingdeurwaarder en bijvoorbeeld zijn collega). De zaken worden in een daarvoor geschikte, veilige ruimte opgeslagen en zo nodig verzekerd.

Als de belastingdeurwaarder roerende zaken wegvoert, gaat hij als volgt te werk:
- Hij stelt een bewaarder aan.
- Hij maakt een proces-verbaal op van het wegvoeren van de zaken en het aanstellen van de bewaarder.
- Hij betekent het proces-verbaal aan de belastingschuldige en aan de bewaarder, binnen 3 dagen volgend op de dag van het wegvoeren van de zaken.

30.3.3.5 Roerende zaken in een af te voeren voertuig

Om misverstanden te voorkomen registreert de belastingdeurwaarder bij de beslaglegging op een voertuig dat wordt afgevoerd:
- of hij zaken in het voertuig heeft aangetroffen
- wat er met die zaken is gebeurd

De volgende situaties zijn mogelijk:
- de in het voertuig aanwezige roerende zaken hebben een voor beslag relevante waarde
- de in het voertuig aanwezige roerende zaken hebben geen voor beslag relevante waarde

Zaken met een relevante waarde
De in het voertuig aanwezige zaken met een relevante waarde neemt de belastingdeurwaarder in beslag en voert hij af.

Zaken zonder relevante waarde
Als zaken zonder relevante waarde in het voertuig worden aangetroffen, zorgt de belastingdeurwaarder er voor dat deze zaken ter beschikking worden gesteld aan de bestuurder van het voertuig. De belastingdeurwaarder vermeldt vervolgens in het proces-verbaal van beslag, of in een apart ambtsbericht bij het beslag, dat hij de zaken ter beschikking heeft gesteld en of de bestuurder de zaken ook daadwerkelijk heeft meegenomen.

Als een door een andere instantie afgevoerd voertuig in beslag wordt genomen, waar op dat moment geen bestuurder (meer) aanwezig is, vermeldt de belastingdeurwaarder op het proces-verbaal van beslag of op een apart ambtsbericht bij het beslag of al dan niet zaken zonder relevante waarde door hem in het voertuig zijn aangetroffen.

30.3.3.6 Afsluiten ruimte in beslag genomen zaken
Als zich omstandigheden voordoen waarbij de belastingdeurwaarder niet kan overgaan tot het wegvoeren van de in beslag genomen zaken, kan hij in plaats daarvan besluiten om de ruimte af te sluiten. Dat doet hij met name als:
- het wegvoeren niet kan plaatsvinden, of slechts tegen naar verhouding zeer hoge kosten
- de zaken zich in een afsluitbare ruimte van de onderneming van de belastingschuldige bevinden

Voor het afsluiten van de ruimte is toestemming nodig van de directeur van het organisatieonderdeel van de Belastingdienst waar de belastingdeurwaarder die de ruimte wil afsluiten werkzaam is. De toestemming kan ook worden verkregen van de plaatsvervanger van de desbetreffende directeur of van een andere door die directeur of zijn plaatsvervanger daartoe aangewezen functionaris.

Als de belastingdeurwaarder de ruimte afsluit, gaat hij als volgt te werk:
- Hij bespreekt met de ontvanger hoe en door wie de ruimte wordt afgesloten en of inschakeling van derden nodig is (zoals een sleutelsmid).
- Hij stelt een bewaarder aan.
- Hij maakt van de afsluiting van de ruimte en de aanstelling van de bewaarder een proces-verbaal op.
- Hij betekent dit proces-verbaal aan de belastingschuldige en aan de bewaarder, binnen 3 dagen volgend op de dag van de afsluiting.

30.3.3.7 Aanstellen bewaarder in beslag genomen zaken
Voor het aanstellen van een bewaarder over in beslag genomen roerende zaken heeft de belastingdeurwaarder toestemming van de ontvanger nodig.

Het aanstellen van een bewaarder ontheft de ontvanger niet van zijn verantwoordelijkheid voor de in beslag genomen zaken. De ontvanger

kan namelijk aansprakelijk worden gesteld voor schade als gevolg van gedragingen van de bewaarder die ten opzichte van de beslagene onrechtmatig zijn. De ontvanger geeft bij zijn toestemming dan ook instructies aan de bewaarder en legt deze vast.

30.3.4 ***Beslag op bijzondere roerende zaken***

Voor beslag op bijzondere roerende zaken gelden afwijkende regels. Dit is het geval als de belastingdeurwaarder beslag legt op:

- bedrijfsinventaris
- handelsvoorraad
- zaken onder bijzonder overheidstoezicht
- geld en geldswaardige papieren
- voorwerpen van edelmetaal
- namaakzaken
- illegale zaken
- zaken van derden
- verpande zaken
- computerapparatuur
- frankeermachines
- wit- en bruingoed

Tot slot gelden afwijkende regels als de belastingdeurwaarder gebruikmaakt van het bijzondere verhaalsrecht voor motorrijtuigenbelasting.

30.3.4.1 Beslag op bedrijfsinventaris

Als de belastingschuldige uitdrukkelijk verzoekt de inventarisatie buiten de bedrijfs- of kantooruren te laten plaatsvinden, komt de belastingdeurwaarder daaraan slechts tegemoet als de ontvanger daarmee instemt. Uitstel van de inventarisatie schept immers gelegenheid om in beslag te nemen zaken te verduisteren.

De belastingdeurwaarder mag alleen op bepaalde dagen en tijdstippen exploten uitbrengen.

Bij de beslaglegging kan de belastingdeurwaarder gebruikmaken van een inventarislijst of taxatierapport van de inventaris van de onderneming. Hij moet wel constateren dat die zaken inderdaad aanwezig zijn. Daarbij kan hij ook constateren dat er meer zaken zijn waarop hij beslag kan leggen dan de inventarislijst of het taxatierapport aangeeft. Het kan daarbij bijvoorbeeld gaan om zaken die recent zijn aangeschaft of zaken die eigendom zijn van derden.

30.3.4.2 Beslag op handelsvoorraad

De belastingdeurwaarder legt alleen beslag op de handelsvoorraad na overleg met, en in opdracht van de ontvanger.

30.3.4.3 Beslag op taken onder bijzonder toezicht

Als de belastingdeurwaarder beslag heeft gelegd op zaken die aan enig bijzonder overheidstoezicht zijn onderworpen, zoals meet- en weegapparatuur, informeert hij de ontvanger daarover. De ontvanger neemt zo nodig contact op met de desbetreffende instantie.

30.3.4.4 Beslag op geld en waardepapieren

Gelden en geldswaardige papieren zijn:

- in Nederland geldende valuta en daarmee op 1 lijn te stellen cheques aan toonder op een bekende Nederlandse bankinstelling
- vreemd geld (ook geld dat door invoering van de euro niet langer courant is)
- aandeelbewijzen en effecten
- andere geldswaardige papieren

Als de belastingdeurwaarder tijdens de beslaglegging euro's aantreft, mag hij die niet uit eigen beweging tot betaling van de schuld aanwenden. Hij bevordert wel zoveel mogelijk dat de beslagene dit doet. Als met het aangetroffen geld de te vorderen som wordt voldaan, blijft de beslaglegging verder achterwege. De beslagene is wel de kosten van de beslaglegging verschuldigd. De belastingdeurwaarder vermeldt in het proces-verbaal van beslag dat het in beslag genomen geld met toestemming van de belastingschuldige wordt aangewend ter voldoening van de schuld, inclusief kosten en rente, en dat de beslaglegging daarom wordt beëindigd. De belastingdeurwaarder schrijft een kwitantie uit voor het bedrag dat hij incasseert.

Bij gedeeltelijke betaling wordt de inbeslagneming uiteraard voor zover nodig voortgezet en afgerond.

Als de beslagene niet met het aangetroffen geld wil betalen, neemt de belastingdeurwaarder het geld in beslag tot het bedrag dat nodig is om de schuld te voldoen. In het proces-verbaal van beslag vermeldt hij aantal, soort en waarde van de bankbiljetten en geldstukken.

Als de belastingdeurwaarder bij de beslaglegging vreemd geld, geldswaardige papieren of vervallen Nederlandse guldens aantreft, omschrijft hij deze zo nauwkeurig mogelijk in het proces-verbaal van beslag.

Geld (inclusief vreemde valuta), aandeelbewijzen, effecten en andere waardepapieren geeft de belastingdeurwaarder in bewaring bij een bank. De belastingdeurwaarder maakt hiervoor gebruik van de bankrekening van de ontvanger en vermeldt bij storting het beslag, de executant (de ontvanger) en de belastingschuldige.

Bovenstaande geldt ook voor vreemde valuta. De belastingdeurwaarder wisselt deze om en stort het op de speciaal geopende rekening.

In onderling overleg kunnen de ontvanger en de belastingschuldige afwijken van de wettelijk omschreven deponeringswijze.

Uit praktische overwegingen neemt de belastingdeurwaarder contant geld niet mee in een eventuele verkoop ten laste van belastingschuldige. De ontvanger zorgt voor afboeking op de openstaande belastingschuld van die belastingschuldige.

30.3.4.5 Beslag op voorwerpen van edelmetaal

Beslaglegging

Als de belastingdeurwaarder voorwerpen van edelmetaal in beslag neemt, zal hij deze vrijwel altijd direct na de beslaglegging afvoeren, vanwege de waarde in combinatie met de mogelijkheid van onttrekking.

De belastingdeurwaarder omschrijft voorwerpen van edelmetaal zeer zorgvuldig en gedetailleerd in het proces-verbaal van beslag. Als hij twijfelt over de metaalsoort van een beslagen voorwerp, brengt hij dat in de omschrijving tot uitdrukking, bijvoorbeeld 'een vermoedelijk gouden broche, voorstellende een hangende druiventros, gewicht circa 20 gram'.

Vaststellen van de waarde van een voorwerp
Een indicatief onderzoek naar gehalte, gewicht en stempeling (en waarde) kan bijvoorbeeld bij een erkend taxateur plaatsvinden. Dit indicatieve onderzoek kan ook plaatsvinden bij een waarborginstelling . De belastingdeurwaarder kan dan voldoende informatie krijgen om tijdens de kijkdag(en) het publiek goed te kunnen informeren.

Inschakelen waarborginstelling
Het inschakelen van een waarborginstelling vindt in de regel pas plaats als redelijkerwijs mag worden aangenomen dat de executoriale verkoop doorgaat. Waarborginstellingen verrichten keuringen en geven adviezen over voorwerpen van edelmetaal. Zij brengen ook stempeltekens aan. Bovendien verrichten zij keuringen van voorwerpen van edelmetaal in geval van vermoedelijk valse stempeltekens.De waarborginstelling wordt eerder ingeschakeld indien:
- een indicatief onderzoek naar gehalte en gewicht nodig is om de waarde (beter) te kunnen bepalen;
- het vereist stempelteken ontbreekt of sprake is van een vermoedelijk vals stempelteken.

Als de belastingdeurwaarder (of de ontvanger) vermoedt dat de in beslag genomen zaken een vals stempelteken hebben, laat hij de betreffende zaken keuren bij een waarborginstelling. Als er werkelijk sprake is van valse stempeltekens worden deze zaken strafrechtelijk in beslag genomen. De belastingdeurwaarder ontvangt dan via de waarborginstelling of het Agentschap Telecom een kopie van het proces-verbaal van strafrechtelijke inbeslagname. Dat is nodig om zich te vrijware tegenover de beslagene.

Als de belastingdeurwaarder de voorwerpen van edelmetaal naar het kantoor van de waarborginstelling wil brengen, gaat hij als volgt te werk:
- hij bespreekt zijn voornemen met de ontvanger en gaat volgens diens aanwijzingen te werk.
- hij neemt de voorwerpen onder zich, voor zover dat al niet gebeurd is.
- hij stelt een schriftelijke verklaring op met een andere belastingdeurwaarder waarin hij verklaart dat hij de voorwerpen onder zich heeft genomen.
- hij overhandigt een kopie van de verklaring aan de bewaarder.

Er zijn in Nederland 2 waarborginstellingen:
Waarborg Holland
Stationsplein 9ª
2801 AK Gouda
Postbus 1075
2800 BB Gouda
Telefoon: 0182-589300

Fax: 0182-526876

Edelmetaal Waarborg Nederland BV
Polderbosdijk 13ª
8501 ZJ Joure
Postbus 17
8500 AA Joure
Telefoon: 0513-468111
Fax: 0513-468112

Kosten
Eventueel waarborgrecht en de kosten van het versturen naar en van het kantoor van de waarborginstelling komen ten laste van de beslagene.

Ontvanger informeren
Als de belastingdeurwaarder voorwerpen van edelmetaal in beslag heeft genomen licht hij direct de ontvanger in.

30.3.4.6 Beslag op namaakzaken
Het is verboden om een vals handelsmerk op zaken aan te brengen. Als de belastingdeurwaarder dergelijke zaken in beslag heeft genomen, meldt hij dit aan de ontvanger die vervolgens contact op neemt met de FIOD.

30.3.4.7 Beslag op illegale zaken
Als de belastingdeurwaarder voor beslag vatbare zaken aantreft waarvan de vervaardiging, het bezit of het gebruik strafbaar is (of ook als het vermoeden van strafbaarheid bestaat), belt de belastingdeurwaarder ter plekke de politie waarna de beslaglegging tijdelijk wordt gestaakt. Als de politie aangeeft dat er geen strafrechtelijke maatregelen worden getroffen, in die zin dat voormelde zaken verbeurd worden verklaard of worden onttrokken aan het verkeer, vermeldt de belastingdeurwaarder dit in het proces-verbaal van beslag, omdat de beslaglegging dan op normale wijze doorgang vindt. De ontvanger neemt contact op met het ministerie van Financiën. Afhankelijk van de uitkomst van dat contact kan de belastingdeurwaarder maatregelen treffen om tot een executoriale verkoop van de in beslag genomen zaken over te gaan.

30.3.4.8 Beslag op zaken van derden
Bij de inbeslagname van roerende zaken kan de belastingschuldige beweren dat bepaalde zaken niet van hem zijn. Alleen als er in relatie met de hoogte van de belastingschuld overduidelijk voldoende verhaal is, laat de belastingdeurwaarder die zaken buiten het beslag. In beginsel neemt de belastingdeurwaarder dus alle voor beslag vatbare zaken in beslag. Dit geldt in het bijzonder voor het beslag op bodemzaken. Tegen een beslag op bodemzaken kan een derde zich namelijk niet verzetten.

De belastingdeurwaarder kan onder omstandigheden ook op niet-bodemzaken van derden beslag leggen. Gefinancierde zaken zoals auto's zijn eigendom van de financieringsinstelling. De ontvanger kan deze zaken verkopen nadat hij de auto van de financiering heeft ontlast door voldoening van de financieringsmaatschappij.

Als stukken worden overlegd waaruit rechten van derden blijken, vraagt de belastingdeurwaarder om afschriften. Hij stelt deze afschriften vervolgens ter beschikking aan de ontvanger. Als melding wordt gemaakt van rechten van derden zonder dat stukken worden overlegd, noteert de belastingdeurwaarder namen en adressen van de derden. Hij geeft deze namen en adressen door aan de ontvanger.

De belastingdeurwaarder stelt de belastingschuldige en de rechthebbende derde (als deze aanwezig is), op de hoogte van de mogelijkheid zich tegen de beslaglegging te verzetten of tegen de beslaglegging in beroep te gaan. Voor nadere inlichtingen verwijst de belastingdeurwaarder naar de ontvanger.

Als de belastingdeurwaarder een roerende zaak in beslag heeft genomen die eigendom is van een ander dan de belastingschuldige, betekent hij het proces-verbaal van beslag aan de derde, binnen 8 dagen na de beslaglegging of direct als het hem later bekend wordt. Deze betekening kan achterwege blijven als het een zogenaamd zekerheidsbeslag betreft zoals bedoeld in art.25.6.2a.LI.

Als de belastingschuldige failliet wordt verklaard, kan de belastingdeurwaarder geen beslag meer leggen op goederen die eigendom van belastingschuldige zijn. Beslagen die al zijn gelegd op goederen van belastingschuldige vervallen. Het faillissement omvat echter alleen het hele vermogen van de failliet zelf; het beslag blijft dus in stand voor zover de belastingdeurwaarder bodembeslag heeft gelegd op zaken van derden.
Deze zaken worden niet getroffen door het faillissement. Ook kan de belastingdeurwaarder na de faillissementsuitspraak nog bodembeslag leggen op zaken van derden.

30.3.4.9 Beslag op verpande zaken
Zaken van de belastingschuldige die hij heeft verpand, blijven zijn eigendom. Daarom kan de belastingdeurwaarder zonder meer beslag leggen op roerende zaken die verpand zijn. Gevraagd naar meer informatie over de afwikkeling van het beslag op verpande zaken, kan de belastingdeurwaarder verwijzen naar de ontvanger.

30.3.5 ***Beslag op computerapparatuur***
Als de belastingdeurwaarder bij beslag roerende zaken ook computerapparatuur in beslag heeft genomen, kan deze niet zonder meer worden verkocht. Naast de hardware vallen immers ook geïnstalleerde programma's (software) onder dit beslag. Voorafgaand aan de verkoop zal de ontvanger er voor moeten zorgen dat de software (behalve de normale installatieprogramma's) en andere bestanden van de computerapparatuur worden verwijderd. Zo is de privacy van de belastingschuldige beschermd en kunnen schadeclaims worden voorkomen.

De Leidraad Invordering 2008 vermeldt dat de belastingdeurwaarder hiervoor verantwoordelijk is. Uit praktische overwegingen wordt de uitvoering van die taak bij de ontvanger neergelegd. Deze weet al in een vroeg stadium dat de verkoop gaat plaatsvinden. Daarnaast moet de ontvanger de verslaglegging van de genomen maatregelen zorgvuldig vastleggen in het invorderingsdossier en in de digitalebes

invorderingssystemen. Dit doet hij mede voor het geval er bij een schadeclaim bewijsstukken moeten worden overgelegd.

30.3.5.1 Beslag op frankeermachines
Als de belastingdeurwaarder beslag heeft gelegd op een frankeermachine, moet deze vóór de (executoriale) verkoop buiten gebruik worden gesteld. Dit is om te voorkomen dat de frankeermachine wordt gebruikt zonder het frankeren te betalen. De belastingdeurwaarder neemt daarvoor contact op met het organisatieonderdeel Frama, via e-mail (frama@frama.nl) of telefonisch, via nummer (0183) 63 57 77. Deze afdeling neemt de tellerstand op en stelt de frankeermachine buiten gebruik.

30.3.5.2 Beslag op witgoed
De belastingdeurwaarder mag geen beslag leggen op:
- (H)CFK houdende koel- en vriesapparaten die tot een handelsvoorraad behoren
- afgedankt witgoed dat in bezit is van de leverancier die de nieuwe apparatuur heeft geleverd

In alle overige gevallen kan hij deze zaken gewoon in beslag nemen, tenzij het witgoed valt onder het beslagverbod van art. 447 Rv. Mocht tijdens de executoriale verkoop blijken dat het in beslag genomen witgoed onverkoopbaar is, dan kan hij alsnog besluiten dit niet te verkopen. Hij vermeldt dit in het proces-verbaal van verkoop.

30.3.5.3 Bijzonder verhaalsrecht motorrijtuigenbelasting
Als de motorrijtuigenbelasting niet wordt betaald en er zijn onvoldoende alternatieve verhaalsmogelijkheden, kan de belastingdeurwaarder beslag leggen op elk motorvoertuig waarvan het kenteken op naam is gesteld van de belastingschuldige. Als de eigenaar een ander is dan de belastingschuldige, wordt het recht van die derde (of het recht van andere derden) ondergeschikt gemaakt aan het verhaalsrecht van de ontvanger. Als de derde alleen betaling biedt voor de verschuldigde belasting op de in beslag genomen auto, mag de belastingdeurwaarder alleen akkoord gaan als alle andere aanslagen motorrijtuigenbelasting die openstaan ten name van de belastingschuldige, ook worden betaald. Uitwinning van een dergelijk motorrijtuig is niet mogelijk als degene die enig recht daarop heeft goederen van de formele belastingschuldige aanwijst, waarop diens belastingaanslagen geheel kunnen worden verhaald.

Motorrijtuigen die toebehoren aan autoverhuurbedrijven of leasemaatschappijen neemt de belastingdeurwaarder niet in beslag op grond van het bijzondere verhaalsrecht van artikel 22a van de wet, tenzij sprake is van misbruik of als de belasting die betrekking heeft op het betreffende motorrijtuig niet is betaald. In het laatste geval blijft de toepassing van het verhaalsrecht beperkt tot die belasting. De Rijksdienst voor het wegverkeer tekent auto's van leasemaatschappijen in het kentekenregister met een 'RTL-code' aan. In de app eVoertuig is een leaseovereenkomst te herkennen door de vermelding van een verstrekkingsvoorbehoud.

30.3.6 ***Beslagverboden***
De belastingdeurwaarder mag geen beslag leggen op:

- goederen bestemd voor de openbare dienst:
- de inboedel in de woning van belastingschuldige, zoals bedden en beddengoed, tafel, stoelen, gordijnen, bestek, servies en ander keukengerei, kasten, koelkast en wasmachine;

Onder inboedel valt bijvoorbeeld niet een verzameling van boeken en kunst, een zeepjesverzameling of een verzameling van Swarovski-kristal, munten of postzegels.

- de kleding van de belastingschuldige en zijn huisgenoten;
- de aanwezige levensmiddelen in de woning;
- zaken voor de dagelijkse levensbehoeften van de belastingschuldige en zijn huisgenoten, zoals toiletartikelen, scheergerei, föhn, rollator of andere hulpstukken, aangepaste auto, fiets, mobiele telefoon, computer en kinderspeelgoed;
- zaken in de woning die nodig zijn voor het werk, school of studie;
- zaken van hoogstpersoonlijke aard, zoals een trouwring of fotoboek;
- gezelschapsdieren van de belastingschuldige of zijn huisgenoten, die in de woning worden gehouden;

Wel kan beslag gelegd worden op zaken die bovenmatig zijn.
Ook kan beslag worden gelegd op zaken die nodig zijn voor het werk, indien deze zich buiten de woning bevinden, zoals zaken die zich in een bestelbus of werkplaats bevinden.

De belastingdeurwaarder kan beslag leggen op een bovenmatige zaak die de beslagene niet kan missen. Hij moet de schuldenaar wel in de gelegenheid stellen de bovenmatige zaak te vervangen.
Dit kan bijvoorbeeld spelen bij een dure bontjas. De bontjas zal op grond van de bovenmatigheid in beslag genomen kunnen worden, terwijl de schuldenaar wel moet kunnen blijven beschikken over een winterjas.
De ontvanger kan de beslagene tijd geven om een vervangende zaak aan te schaffen. Indien de beslagene niet genoeg geld heeft kan een deel van de executieopbrengst afgegeven worden aan de beslagene om de vervangende zaak te kopen.

*30.3.7 **Conservatoir beslag***

Als de ontvanger de belastingdeurwaarder opdracht geeft conservatoir beslag op roerende zaken te leggen, maakt de belastingdeurwaarder de beslagstukken op. Na de beslaglegging gaat de belastingdeurwaarder over tot de betekening van het conservatoir beslag op roerende zaken.

Als de belastingdeurwaarder conservatoir beslag op zaken van derden (bodemzaken) legt, handelt hij net als bij conservatoir beslag op roerende zaken van de belastingschuldige.

30.3.7.1 Conservatoir beslag op zaken van derden

Als de belastingdeurwaarder conservatoir beslag heeft gelegd op zaken van derden, betekent hij het beslag aan die derde, binnen 8 dagen volgend op de dag van beslaglegging.

Als de belastingdeurwaarder het recht van die derde op de zaak niet kent, betekent hij direct aan die derde nadat hij van dat recht kennis heeft gekregen.

30.3.7.2 Opmaken beslagstukken
In opdracht van de ontvanger legt de belastingdeurwaarder conservatoir beslag op roerende zaken, overeenkomstig de voorschriften voor het leggen van executoriaal beslag. In plaats van de executoriale titel vermeldt de belastingdeurwaarder in het proces-verbaal van beslag echter het verlof van de voorzieningenrechter om op deze roerende zaken beslag te leggen.

30.3.7.3 Betekenen conservatoir beslag
Nadat de belastingdeurwaarder conservatoir beslag heeft gelegd, betekent hij het proces-verbaal van beslag aan de beslagene, tegelijk met het verlof van de voorzieningenrechter en het verzoekschrift waarop het verlof is gegeven. Als hij conservatoir beslag heeft gelegd op goederen van derden, betekent hij het beslag aan die derde binnen 8 dagen volgend op de dag van beslaglegging. Als hij het recht van die derde op de zaak niet kent, betekent hij direct aan die derde nadat hij van dat recht kennis heeft gekregen.

30.3.7.4 Overgang naar executoriaal beslag
Om over te kunnen gaan tot uitwinning van de roerende zaken in conservatoir beslag, moet het conservatoire beslag eerst overgaan in een executoriaal beslag. Dat gebeurt zodra de beslaglegger in de hoofdzaak een executoriale titel heeft verkregen die voor tenuitvoerlegging vatbaar is en zodra de belastingdeurwaarder die titel aan de beslagene heeft betekend.

*30.3.8 **ANPR-acties***

ANPR-acties zijn acties waarbij gebruik wordt gemaakt van apparatuur met automatische nummerplaatherkenning (Automatic numberplate recognition - ANPR). De politie en de Belastingdienst voeren deze acties vaak gezamenlijk uit. Genoemde apparatuur scant de nummerplaten van passerende motorrijtuigen. Als blijkt dat verkeerswetgeving is overtreden en/of er een (of meerdere) belastingaanslag(en) onbetaald is of zijn gebleven, houdt de politie de bestuurder van het motorrijtuig staande. Bovendien kan een ambtenaar van de Belastingdienst, of een opsporingsambtenaar, de bestuurder van een motorrijtuig verplichten het motorrijtuig stil te zetten voor de tenuitvoerlegging van een dwangbevel. Dit is mogelijk voor alle belastingen en toeslagen.

Bij ANPR-acties kan de belastingdeurwaarder te maken krijgen met complexe situaties die hij op correcte wijze moet behandelen. De menselijke maat en het gebrek aan doenvermogen bij belastingschuldige spelen ook bij ANPR een belangrijke rol. Vaak komt bij een ANPR-actie de belastingschuldige voor het eerst in persoonlijk contact met de Belastingdienst. In beginsel moet de belastingdeurwaarder in dit eerste contact zich vooral dienstverlenend opstellen. Hij geeft uitleg over de betalingsachterstand en vraagt hoe belastingschuldige deze denkt op te lossen. Hij biedt daarbij de mogelijkheden hoe de belastingschuld kan worden betaald (bieden van handelingsperspectieven). De belastingdeurwaarder vraagt aan de belastingschuldige of hij ook schulden heeft bij andere schuldeisers. In dat geval zal de belastingdeurwaarder de belastingschuldige attent maken op de gemeentelijke schuldhulpverlening. De belastingdeurwaarder moet bij de ANPR-actie handelingen combineren die op diverse plaatsen in deze Instructie Invordering en Belastingdeurwaarders zijn beschreven.

Dit onderdeel beschrijft de manier waarop de belastingdeurwaarder deze handelingen toepast bij ANPR-acties. Het gaat daarbij om de volgende onderwerpen:
- Tijdstip ANPR-acties en de gevolgen daarvan
- Staande houden bij ANPR
- Hernieuwd bevel tot betaling bij ANPR
- Versnelde invordering bij ANPR
- Beslag bij ANPR
- Motorrijtuig en aanhangwagen
- Betekenen beslag bij ANPR
- Wegvoeren van het motorrijtuig
- Informatieverstrekking gedurende een ANPR-actie
- Wijze van beslaglegging; administratief beslag of zichtbeslag

30.3.8.1 Tijdstip ANPR-actie en de gevolgen daarvan

De belastingdeurwaarder mag in beginsel geen exploten uitbrengen op de volgende dagen:
- zondagen
- algemeen erkende feestdagen
- Goede Vrijdag
- dagelijks tussen 20.00 en 07.00 uur

Tijdens een ANPR-actie kan de tenuitvoerlegging van een dwangbevel, op grond van artikel 18 Invorderingswet 1990, plaatsvinden op alle dagen en uren van de week.

30.3.8.2 Staande houden bij ANPR

Als uit de ANPR-scan blijkt dat verkeerswetgeving is overtreden, houdt de politie de bestuurder van het motorrijtuig staande. Bovendien kan de politie de bestuurder van het motorrijtuig staande houden als uit de ANPR-scan blijkt dat de motorrijtuigenbelasting voor de motorrijtuig onbetaald is gebleven.

Een ambtenaar van de Belastingdienst of een opsporingsambtenaar kan de bestuurder van een motorrijtuig verplichten het motorrijtuig stil te zetten voor de tenuitvoerlegging van een dwangbevel. Dit is mogelijk voor alle belastingen en toeslagen.

30.3.8.3 Hernieuwd bevel tot betaling

Als de belastingdeurwaarder beslag wil leggen voor een per post betekend dwangbevel waarvoor nog geen hernieuwd bevel tot betaling is betekend, moet hij dit hernieuwde bevel alsnog betekenen. Dit mag bij een ANPR-actie ook aan de bestuurder van het motorrijtuig als hij niet de belastingschuldige is en kan ook plaatsvinden op alle dagen en uren. Alleen in de situatie dat er redenen zijn versnelde invordering toe te passen, kan betekening van het hernieuwde bevel achterwege blijven.

De volgende situaties komen het meest voor:
- Betekening hernieuwd bevel aan natuurlijk persoon
- Betekening hernieuwd bevel aan rechtspersoon, v.o.f. of c.v.

Betekening hernieuwd bevel aan natuurlijk persoon

De belastingdeurwaarder kan dit aan een natuurlijk persoon betekenen op de volgende locaties:
- aan belastingschuldige zelf: op elke plaats

- in andere gevallen: aan de woonplaats van de belastingschuldige

De belastingdeurwaarder kan het hernieuwde bevel tot betaling ook aan de bestuurder betekenen als hij niet de belastingschuldige is. Dit mag hij alleen als de belastingschuldige niet in of bij het motorrijtuig aanwezig is.

Betekening hernieuwd bevel aan rechtspersoon, v.o.f. of c.v.
De belastingdeurwaarder kan een exploot aan een rechtspersoon op de volgende locaties betekenen:
- aan de bestuurder van de rechtspersoon: op elke plaats
- in andere gevallen: aan het kantoor van de rechtspersoon of aan de woonplaats van een bestuurder van de rechtspersoon

De belastingdeurwaarder kan een exploot aan een vennootschap onder firma (v.o.f.) of een commanditaire vennootschap (c.v.) op de volgende locaties betekenen:
- aan de beherende vennoot van de v.o.f. of c.v.: op elke plaats
- in andere gevallen: aan het kantoor van de v.o.f. of c.v. of aan de woonplaats van een beherende vennoot van de v.o.f. of c.v.

De belastingdeurwaarder kan het hernieuwde bevel tot betaling ook aan de bestuurder van het motorrijtuig betekenen. Dit mag hij alleen als de bestuurder van de rechtspersoon of beherende vennoot niet in of bij het motorrijtuig aanwezig is.

30.3.8.4 Versnelde invordering bij ANPR

Als de belastingdeurwaarder reden heeft om versneld in te vorderen kan hij direct beslag leggen zonder eerst een hernieuwd bevel tot betaling te betekenen. Er zal wel een betekend dwangbevel moeten zijn, of eventueel alsnog - ter plekke - betekend moeten worden.
In de volgende gevallen is in het algemeen reden om versneld in te vorderen:
- De belastingschuldige is in staat van faillissement of de wettelijke schuldsaneringsregeling is voor deze belastingaanslag van toepassing;
- De ontvanger kan aannemelijk maken dat gegronde vrees voor verduistering bestaat van goederen van de belastingschuldige;
- De belastingschuldige wil Nederland metterwoon verlaten, of wil zijn plaats van vestiging overbrengen naar een plaats buiten Nederland. Versnelde invordering vindt niet plaats als de belastingschuldige aannemelijk maakt dat de belastingschuld kan worden verhaald;
- De belastingschuldige woont of is gevestigd buiten Nederland, of heeft in Nederland geen vaste woon- of verblijfplaats en de ontvanger kan aannemelijk maken dat gegronde vrees bestaat dat de belastingschuld niet kan worden verhaald;
- Op goederen waarop een belastingschuld van de belastingschuldige kan worden verhaald, is al beslag gelegd voor zijn belastingschuld;
- Goederen van de belastingschuldige worden verkocht ten gevolge van een beslaglegging namens derden;
- Ten laste van de belastingschuldige wordt een vordering artikel 19 van de Invorderingswet 1990 gedaan, tenzij hij aannemelijk maakt dat de belastingschuld kan worden verhaald.

Faillissement of WSNP bij ANPR

Als belastingschuldige failliet is of als de wettelijke schuldsaneringsregeling (WSNP) van toepassing is verklaard, is dat een reden om versneld in te vorderen. De belastingdeurwaarder kan echter geen beslag leggen op motorrijtuigen van de failliet of saniet voor schulden die zijn ontstaan vóór het faillissement of WSNP. Beslag op motorrijtuigen is echter wel mogelijk voor boedelschulden. In beginsel wendt de ontvanger zich bij het ontstaan van boedelschulden echter eerst tot de curator of bewindvoerder om langs minnelijke weg alsnog voldoening van de schuld te bewerkstelligen.

Vrees voor verduistering en ANPR
Als de vrees bestaat dat verhaalsobjecten aan het verhaal van de ontvanger worden onttrokken, wordt dat aangeduid met vrees voor verduistering. Als vrees voor verduistering bestaat is dat een reden om versneld in te vorderen.

De aard van de in beslag te nemen zaak brengt met zich mee dat vrees voor verduistering eerder kan worden aangenomen dan bij veel andere zaken. Een motorrijtuig is immers bestemd om van plaats tot plaats te gaan. Dit levert in combinatie met bijvoorbeeld een belastingschuldige zonder vaste woon- of verblijfplaats vrees voor verduistering op.

Een motorrijtuig kan worden weggevoerd en in bewaring worden gegeven, mits de belastingschuld waarvoor tijdens een ANPR-actie beslag wordt gelegd > € 2.000. Er kan worden aangenomen dat het voor het behoud van het motorrijtuig noodzakelijk is dat deze in bewaring wordt gegeven, zie verder pararagraaf 31.3.8.9.

Vrees voor verduistering is een belangrijke reden om over te gaan tot wegvoeren van het motorrijtuig.

30.3.8.5 Beslag bij ANPR

De staandehouding zal niet altijd in de eerste plaats gericht zijn op het leggen van beslag op het motorrijtuig. Uitgangspunt is dat er een (verplicht) contactmoment is geweest met de klant. Is er recent (afgelopen kwartaal) geen contact geweest, dan is dit het eerste contactmoment. Dit heeft de volgende doelen:

- zichtbaarheid.
- "menselijke maat"/ het goede gesprek.
- geef de handelingsperspectieven aan.
- de belastingschuldige kan gelijk betalen of binnen 14 dagen een betalingsregeling treffen met kantoor, verzoeken om kwijtschelding etc.
- als de belastingschuldige heeft aangegeven actie te ondernemen, wordt dit vastgelegd in de invorderingssystemen. De ontvanger controleert de naleving hiervan en zal, als daar aanleiding voor is, de belastingdeurwaarder opdracht kunnen geven voor het leggen van administratief beslag op het motorrijtuig.
- tijdens de actie ook kijken naar de waarde van het voertuig om te bepalen of administratief beslag zinvol is.

Als er nog geen contactmoment is geweest, wordt de ANPR gebruikt als eerste contactmoment.

Van bovenstaande lijn kan worden afgeweken als de ontvanger dat in de specifieke omstandigheden van het geval noodzakelijk vindt.

Is er wel recent contact geweest, dan is er in beginsel geen sprake van een dienstverlenend gesprek met de belastingschuldige. Als de betaling van de belastingschuld uitblijft kan de belastingdeurwaarder het motorrijtuig in beslag nemen en zo nodig laten afvoeren. Dit geldt ook als het motorrijtuig nog niet op eerder verzoek van de belastingdeurwaarder is afgegeven, zie paragraaf 30.3.8.9.

In het geval dat er geen sprake is van een dienstverlenend gesprek met de belastingschuldige en als de betaling van de belastingschuld uitblijft, kan de belastingdeurwaarder het motorrijtuig in beslag nemen en zo nodig laten wegvoeren, als het motorrijtuig nog niet op eerder verzoek van de belastingdeurwaarder is afgegeven, zie paragraaf 30.3.8.9.

Beslag en executie van roerende zaken moet in beginsel achterwege blijven als voorzienbaar is dat de kosten van beslag- en executie de baten overstijgen. Het gaat hierbij om de kosten die bij de belastingschuldige in rekening worden gebracht. Deze kosten bedragen ± € 360 als het motorrijtuig wordt weggevoerd en ± € 180 als het niet wordt weggevoerd. Als in dit geval tot executie wordt overgegaan, zal de schuldeiser niet gebaat zijn bij de beslaglegging, omdat bij executie zijn vordering op de schuldenaar niet zal afnemen. Hiervoor gelden 2 uitzonderingen:

- Belastingschuldige kan wel betalen, maar betaalt niet. De ontvanger zal in dit geval moeten aantonen dat belastingschuldige over vermogensbestanddelen beschikt die bijvoorbeeld in het buitenland zijn.
- als door het beslag en executie voorkomen wordt dat de schuld verder oploopt (bijvoorbeeld MB).

De belastingdeurwaarder legt administratief beslag op het motorrijtuig als hij deze niet laat wegvoeren. Hij legt ‘zichtbeslag’ als hij het motorrijtuig wel laat wegvoeren.

Bij de ANPR-actie zijn de volgende situaties mogelijk:

- De belastingschuldige is aanwezig bij de beslaglegging.
- Een ander dan de belastingschuldige is aanwezig bij een beslag voor MB.
- Een ander dan de belastingschuldige is aanwezig bij een beslag voor een andere schuld dan MB.
- Bij de beslaglegging is niemand meer aanwezig.
- Het motorrijtuig is geleased.
- Het motorrijtuig is onttrokken aan een eerder gelegd beslag

De belastingschuldige is aanwezig bij de beslaglegging

De belastingdeurwaarder kan een motorrijtuig in beslag nemen als de belastingschuldige de eigenaar is. Meestal is degene op wiens naam het motorrijtuig staat geregistreerd bij de Rijksdienst voor het wegverkeer ook de eigenaar van het motorrijtuig. Als het motorrijtuig niet op naam staat van belastingschuldige kan de belastingdeurwaarder het motorrijtuig ten laste van de belastingschuldige in beslag nemen (het bezit geldt als vermoeden van eigendom, artikel 3:109 jo 119 BW). De

belastingdeurwaarder doet dit niet als hij ervan overtuigd is dat de belastingschuldige niet de eigenaar is.

Als de belastingschuldige motorrijtuigenbelastingschuld heeft, kan de belastingdeurwaarder ook beslag leggen op een motorrijtuig dat geen eigendom is van belastingschuldige, maar dat wel op zijn naam staat geregistreerd bij de Rijksdienst voor het wegverkeer (RDW). Dat kan zelfs als die schuld betrekking heeft op een ander motorrijtuig dan het motorrijtuig dat bij de ANPR-actie is aangehouden.

Als de belastingdeurwaarder het motorrijtuig niet afvoert, legt hij administratief beslag. Als de belastingdeurwaarder het motorrijtuig wel afvoert, legt hij zichtbeslag. Zo nodig doet hij eerst het hernieuwde bevel tot betaling.

Als een ander dan belastingschuldige eigenaar is van het motorrijtuig, betekent de belastingdeurwaarder het beslag binnen 8 dagen na het leggen van het beslag aan die ander.

Een ander dan de belastingschuldige is aanwezig bij een beslag voor MB

De belastingdeurwaarder kan een motorrijtuig in beslag nemen als de belastingschuldige de eigenaar is. Meestal is degene op wiens naam het motorrijtuig staat geregistreerd bij de rijksdienst voor het wegverkeer ook de eigenaar van het motorrijtuig. Dat is echter niet altijd het geval.

Als de belastingschuldige motorrijtuigenbelastingschuld heeft, kan de belastingdeurwaarder ook beslag leggen op een motorrijtuig dat geen eigendom is van belastingschuldige, maar dat wel op zijn naam staat geregistreerd bij de Rijksdienst voor het wegverkeer. Dat kan zelfs als die schuld betrekking heeft op een ander motorrijtuig dan het motorrijtuig dat bij de ANPR-actie is aangehouden.

Ook kan zich de situatie voordoen dat de belastingschuldige de auto heeft uitgeleend, of dat een werknemer van belastingschuldige in de auto rijdt. De belastingdeurwaarder neemt het motorrijtuig in beslag door een zichtbeslag of een administratief beslag.

> **Let op!**
> De auto kan in deze gevallen in beslag genomen worden als het hernieuwde bevel tot betaling al betekend is aan belastingschuldige. Als dat niet het geval is kan het hernieuwde bevel aan de bestuurder van het motorrijtuig worden betekend. In situaties dat er redenen zijn de versnelde invordering toe te passen is een hernieuwd bevel echter niet nodig.

Het motorrijtuig is geleasd

Als blijkt dat het inbeslaggenomen motorrijtuig eigendom is van een leasemaatschappij geldt het volgende:

a. Leasemotorrijtuigen met MB-schuld kan de belastingdeurwaarder altijd in beslag nemen en na toestemming wegvoeren als aan de criteria daarvoor voldaan wordt. Voor de € 2.000-grens voor de gerechtelijke bewaring geldt alleen het bedrag aan MB waarvoor beslag is gelegd en niet eventuele andere belastingschulden. Dit

beslag betekent de belastingdeurwaarder aan de leasemaatschappij binnen 8 dagen na het leggen van dit beslag.
b. Leasemotorrijtuigen zonder MB-schuld neemt de belastingdeurwaarder niet in beslag.

Op grond van artikel 22a Iw 1990 kan de ontvanger zich verhalen op het motorrijtuig als sprake is van openstaande MB-schuld die betrekking heeft op dat specifieke motorrijtuig. Dit kan worden voorkomen na betaling van de verschuldigde MB, inclusief de bijkomende bedragen, zoals de eerder in rekening gebrachte vervolgingskosten en rente plus de kosten van beslag en eventueel de kosten van afvoer.

Als de invorderaar het motorrijtuig na betaling van de volledige (MB) schuld vrijgeeft aan de leasemaatschappij stelt hij de belastingschuldige per brief hiervan in kennis. In deze brief vermeldt de invorderaar:
- de datum van het beslag;
- het merk, type en kenteken van het motorrijtuig;
- dat hij het beslag heeft opgeheven;
- dat het motorrijtuig is opgeëist door de leasemaatschappij.

Voor verdere informatie verwijst de invorderaar de belastingschuldige naar de leasemaatschappij. Als een ander dan belastingschuldige eigenaar is van het motorrijtuig, betekent de belastingdeurwaarder het beslag binnen 8 dagen na het leggen van het beslag aan die ander.

Een ander dan de belastingschuldige is aanwezig bij een beslag voor andere schuld dan MB

Meestal is degene op wiens naam het motorrijtuig staat geregistreerd bij de Rijksdienst voor het wegverkeer ook de eigenaar daarvan. Dat is echter niet altijd het geval.

Als de belastingschuldige niet één van de inzittenden van het motorrijtuig is, bevindt het motorrijtuig zich ‘onder een derde’. In beginsel wordt de bestuurder van het motorrijtuig geacht ‘de derde’ te zijn onder wie het motorrijtuig zich bevindt.

Als het hernieuwd bevel tot betaling al is betekend aan belastingschuldige kan de belastingdeurwaarder het motorrijtuig in beslag nemen met een proces-verbaal van beslag op roerende zaken. Het proces-verbaal wordt ter plaatse ingevuld en binnen 3 dagen aan de belastingschuldige betekend. In situaties dat er redenen zijn de versnelde invordering toe te passen is een hernieuwd bevel echter niet nodig.

Bij een ANPR-actie kan het hernieuwd bevel tot betaling worden betekend aan de bestuurder van het motorrijtuig als die niet de belastingschuldige is. Dit kan alleen als de belastingschuldige niet in of bij het motorrijtuig aanwezig is. In verband met de geheimhoudingsplicht is het niet mogelijk een gesprek te voeren in het kader van de menselijke maat met de bestuurder. De belastingdeurwaarder vraagt aan de bestuurder het telefoonnummer van belastingschuldige en probeert met hem in contact te komen. Na betekenen van het hernieuwd bevel tot betaling kan de belastingdeurwaarder het motorrijtuig in beslag nemen.

Het proces-verbaal van beslag moet binnen 3 dagen na inschrijving aan belastingschuldige worden betekend.

Als deze bestuurder echter verklaart één of meer rechten op het motorrijtuig te hebben zal de belastingdeurwaarder in beginsel beslag onder derden moeten leggen. Hierbij wijst de belastingdeurwaarder de bestuurder er op dat hij:
- het motorrijtuig onder zich moet houden,
- na 2 weken een schriftelijke verklaring moet afleggen;
- vervolgens het motorrijtuig aan de deurwaarder beschikbaar moet stellen.
- als hij het motorrijtuig niet meer aan de belastingdeurwaarder kan afgeven, hij de waarde van het motorrijtuig als schadevergoeding aan de ontvanger moet betalen.

De bestuurder kan dit voorkomen als hij afstand doet van zijn rechten. Als de derde afstand doet van zijn rechten, neemt de belastingdeurwaarder het motorrijtuig in beslag met een proces-verbaal van beslag op roerende zaken. In het beslag vermeldt de belastingdeurwaarder dat de derde heeft verklaard afstand te doen van alle rechten op het motorrijtuig. Het proces-verbaal moet binnen 3 dagen na inschrijving aan belastingschuldige worden betekend.

Als de derde geen afstand van zijn rechten doet kan de belastingdeurwaarder meteen derdenbeslag leggen. In het proces-verbaal vermeldt hij dat het beslag alle goederen betreft die de derde van belastingschuldige onder zich heeft, waaronder het betreffende motorrijtuig.

De politie of een daartoe aangewezen belastingambtenaar kan een motorrijtuig wegvoeren als dat nodig is om te onderzoeken of de verkeerswetgeving of de Wet op de motorrijtuigenbelasting wordt nageleefd. Als het motorrijtuig is weggevoerd, bevindt het zich niet meer ‘onder de derde’, zodat in deze situatie de belastingdeurwaarder beslag kan leggen met een exploot van beslag op roerende zaken.

30.3.8.6 ANPR-actie en administratief beslag motorrijtuigen op andere motorrijtuigen

Artikel 18 Invorderingswet 1990 is slechts van toepassing als een motorrijtuig wordt staande gehouden om een dwangbevel ten uitvoer te leggen (bijvoorbeeld ANPR-acties). Op grond van het tweede lid kan dit op alle dagen en uren.

Als tijdens een ANPR-actie een motorrijtuig op grond van artikel 18 lid 2 Invorderingswet 1990 in beslag is genomen, kan dat artikel niet gebruikt worden om vervolgens op andere motorrijtuigen van belastingschuldige een administratief beslag (art. 442 Rv) te leggen. Deze motorrijtuigen trof de deurwaarder niet rijdend aan.

Administratief beslag op andere motorrijtuigen kan uitgevoerd worden tijdens een ANPR-actie, maar niet met toepassing van artikel 18 lid 2 Invorderingswet 1990. Er kan daarom tijdens een ANPR-actie geen administratief beslag op andere motorrijtuigen worden gelegd tussen 20:00 uur en 07:00 uur of op een zondag, een algemeen erkende feestdag of een daaraan gelijkgestelde dag.

30.3.8.7 Motorrijtuig en aanhangwagen

Het kan zijn dat een motorrijtuig wordt aangehouden met een aanhangwagen achter het motorrijtuig. Een aanhangwagen is een voertuig, niet zijnde een motorrijtuig, dat kennelijk is bestemd om te worden voortbewogen door een motorrijtuig.

De volgende situaties kunnen zich dan voordoen:

1. het kenteken van het motorrijtuig en de aanhangwagen staan op dezelfde naam; de deurwaarder kan beide ten laste van belastingschuldige in beslag nemen;
2. het kenteken van het motorrijtuig en de aanhangwagen staan niet op dezelfde naam:
   - Houder van het kenteken van het motorrijtuig heeft schuld (belastingschuldige) en de houder van het kenteken van aanhangwagen niet. De deurwaarder kan het motorrijtuig en de aanhangwagen ten laste van de belastingschuldige in beslag nemen (het bezit geldt als vermoeden van eigendom, artikel 3:109 jo 119 BW). De deurwaarder neemt de aanhangwagen niet in beslag als hij ervan overtuigd is dat de belastingschuldige niet de eigenaar is. Als de deurwaarder de aanhangwagen in beslag neemt, wordt dit beslag aan de houder van het kentekenbewijs betekend. Als deurwaarder het motorrijtuig laat wegvoeren en de aanhangwagen niet in beslag neemt, wordt de aanhangwagen niet achtergelaten, maar meegenomen door de berger. De eigenaar wordt z.s.m. geïnformeerd en in de gelegenheid gesteld de aanhangwagen op te halen. Kosten van wegvoeren en opslag van de aanhangwagen komen voor rekening Rijk.
   - Houder van het kenteken van het motorrijtuig heeft geen schuld en de houder van het kenteken van de aanhangwagen wel. De deurwaarder kan de aanhangwagen ten laste van de houder van het kentekenbewijs van de aanhangwagen in beslag nemen.

     Let op!
     Een aanhangwagen is geen motorrijtuig zoals bedoeld in artikel 18 Iw 1990; op deze inbeslagname is artikel 18 Iw 1990 dus niet van toepassing.

   - Houder van het kenteken van het motorrijtuig heeft schuld en de houder van het kenteken van de aanhangwagen ook (twee belastingschuldigen). De deurwaarder kan het motorrijtuig en de aanhangwagen ten laste van de belastingschuldige (motorrijtuig) in beslag nemen (het bezit geldt als vermoeden van eigendom, artikel 3:109 en 119 BW). Als de aanhangwagen in beslag wordt genomen ten laste van de houder van het kenteken van het motorrijtuig, wordt dit beslag aan de houder van het kentekenbewijs van de aanhangwagen betekend. Als de deurwaarder ervan overtuigd is dat de eigendom van de aanhangwagen niet bij belastingschuldige (motorrijtuig) berust, kan de deurwaarder de aanhangwagen alleen ten laste van de houder van het kentekenbewijs van de aanhangwagen in beslag nemen. Een aanhangwagen is geen motorrijtuig zoals bedoeld in artikel 18 Iw 1990; op deze inbeslagname is deze bepaling dus niet van toepassing.

30.3.8.8 Betekenen beslag bij ANPR

Als de belastingdeurwaarder bij een ANPR-actie beslag heeft gelegd, zijn de volgende situaties mogelijk:

- Betekenen beslag roerende zaken aan natuurlijk persoon
- Betekenen beslag roerende zaken aan rechtspersoon, v.o.f. of c.v.

Betekenen beslag roerende zaken aan natuurlijk persoon

Als de belastingschuldige aanwezig is betekent de belastingdeurwaarder het beslag aan de belastingschuldige. Als de belastingschuldige niet aanwezig is betekent de belastingdeurwaarder het procesverbaal binnen 3 dagen na inschrijving (administratief beslag), of binnen 3 dagen na het zichtbeslag aan belastingschuldige.

Betekenen beslag roerende zaken aan rechtspersoon, v.o.f. of c.v.

Als de bestuurder van de rechtspersoon of de beherend vennoot van de v.o.f. of c.v. aanwezig is betekent de belastingdeurwaarder het beslag aan deze. Als genoemde bestuurder of beherend vennoot niet aanwezig is betekent de belastingdeurwaarder proces-verbaal binnen 3 dagen na inschrijving (administratief beslag), of binnen 3 dagen na het zichtbeslag aan het kantoor van de rechtspersoon, v.o.f. of c.v, of aan het woonadres van een bestuurder of beherend vennoot.

Betekenen beslag onder derden

Als de belastingdeurwaarder bij een ANPR-actie is overgegaan tot het leggen van een beslag onder derden moet hij dit beslag binnen 8 dagen na het leggen van het beslag aan de belastingschuldige betekenen.

30.3.8.9 Wegvoeren van het motorrijtuig

De belastingdeurwaarder legt administratief beslag op het motorrijtuig als hij deze niet laat wegvoeren. Hij legt zichtbeslag als hij motorrijtuig wel laat wegvoeren.

Wegvoeren bij ANPR algemeen

Uitgangspunt is dat de belastingschuldige feitelijk over het het motorrijtuig kan blijven beschikken. De belastingdeurwaarder kan het motorrijtuig direct na de beslaglegging wegvoeren en inbewaring geven als dit voor het behoud van de zaak redelijkerwijs noodzakelijk is. Daar is onder andere sprake van als:

- gevreesd moet worden voor verduistering van het motorrijtuig;
- gevreesd moet worden voor beschadiging van het motorrijtuig;
- als er gegronde vrees bestaat dat verhaal op het motorrijtuig ernstig bemoeilijkt wordt of feitelijk onmogelijk is, als het niet wordt weggevoerd.

Het wegvoeren en inbewaringgeven is een bevoegdheid en geen verplichting. De ontvanger/belastingdeurwaarder besluit alleen tot afvoer als dat voor het behoud van de in beslaggenomen zaken redelijkerwijs noodzakelijk is. De machtiging tot afvoer wordt schriftelijk verstrekt. Uit de machtiging blijkt niet alleen dat aan de voorwaarden tot afvoer is voldaan, maar ook waarom. Er kan niet volstaan worden met de constatering, dat:

- het wegvoeren redelijkerwijs noodzakelijk is voor het behoud van de beslagen auto·en/of;

- er gegronde vrees bestaat dat verhaal op de zaken ernstig bemoeilijkt wordt, of feitelijk onmogelijk is, als de zaken niet worden weggevoerd,

maar er moet concreet aangegeven worden, waarom ten aanzien van deze belastingschuldige afvoer noodzakelijk is.

Van het wegvoeren maakt de belastingdeurwaarder een proces-verbaal van inbewaringgeving op dat hij binnen 3 dagen na de beslaglegging betekent aan de belastingschuldige en de bewaarder.

Het wegvoeren van motorrijtuigen bij een beslaglegging en/of een ANPR-actie vindt slechts plaats na verkregen toestemming van een daartoe door het managementteam aangewezen functionaris.
De belastingdeurwaarder informeert het centrale bergingsbedrijf over het af te voeren motorrijtuig. De belastingdeurwaarder vermeldt de onderstaande gegevens in het BDX-portaal:

- de reservering (geplande of niet gepland)
- zijn naam, telefoonnummer en organisatieonderdeel
- het merk, type en kenteken van het motorrijtuig
- de volledige adresgegevens waar het motorrijtuig moet worden opgehaald
- of het motorrijtuig in rijdende staat is en of de sleutels aanwezig zijn
- het centrale bergingsbedrijf zet de opdracht door naar het lokaal aangewezen bergingsbedrijf onder opgaaf waar het motorrijtuig moet worden gestald.

Als op het motorrijtuig beslag is gelegd middels een beslag onder derden, kan de belastingdeurwaarder niet overgaan tot wegvoeren. De mogelijkheid tot wegvoeren geldt namelijk slechts voor zaken die met een proces-verbaal van beslag op roerende zaken in beslag zijn genomen. De politie of een daartoe aangewezen belastingambtenaar kan echter altijd overgaan tot wegvoeren als een controle moet worden ingesteld naar de naleving van de Wet op de motorrijtuigenbelasting of een onderzoek moet worden ingesteld naar de toepasselijkheid van de ‘katvangersbepaling’ van artikel 22a Invorderingswet 1990.

Soms legt de belastingdeurwaarder beslag nadat het motorrijtuig in verband met dit onderzoek is weggevoerd. De kosten van het wegvoeren kan de ontvanger dan niet bij de belastingschuldige in rekening brengen. De ontvanger kan de kosten van wegslepen van het motorrijtuig namelijk slechts in rekening brengen bij belastingschuldige als kosten van tenuitvoerlegging, voorzover een en ander plaatsvindt nadat de belastingdeurwaarder beslag heeft gelegd op het motorrijtuig.

De belastingdeurwaarder voert het motorrijtuig ook niet af als al andere maatregelen zijn genomen, waardoor de schuld geheel kan worden voldaan. Hierbij valt bijvoorbeeld te denken aan een loonvordering.

Als de belastingdeurwaarder al eerder voor dezelfde belastingschuld contact met de belastingschuldige heeft gehad - er ligt bijvoorbeeld al beslag op het motorrijtuig - en toen geen reden heeft gehad om het motorrijtuig af te voeren, doet hij dat nu ook niet. Dit kan anders zijn als de omstandigheden sinds het eerdere contact met de belastingschuldige zijn gewijzigd.

Het motorrijtuig is al in beslag genomen en belastingschuldige heeft die niet ingeleverd

Tijdens de ANPR kan ook een motorrijtuig worden getroffen die al in administratief beslag is genomen. Hierbij kunnen zich de volgende situaties voordoen:

1. De eerste inleverdatum is verstreken en de tweede nog niet of die datum heeft de deurwaarder nog niet bepaald. Het feit dat de belastingschuldige het motorrijtuig nog niet heeft ingeleverd is op zichzelf geen reden om het motorrijtuig af te voeren, hij krijgt immers nog een kans. Zo nodig kan de deurwaarder cumulatief beslag op het motorrijtuig leggen. De deurwaarder wijst belastingschuldige op de verstreken inleverdatum en geeft aan dat een tweede volgt.
2. De tweede inleverdatum is nog niet verstreken. De belastingschuldige mag nog over het motorrijtuig beschikken. Zo nodig kan de deurwaarder cumulatief beslag op het motorrijtuig leggen. De deurwaarder wijst belastingschuldige op de inleverdatum.
3. De tweede inleverdatum is verstreken. De belastingschuldige is in gebreke gebleven om het motorrijtuig in te leveren. Dit kwalificeert als een strafbaar feit op grond van artikel 198 Sr (onttrekken aan het beslag). Dit feit rechtvaardigt om het motorrijtuig af te voeren. Zo nodig kan de deurwaarder cumulatief beslag op het motorrijtuig leggen.

Openstaande invorderbare beslagschuld is hoger dan € 2.000

Als de openstaande invorderbare beslagschuld hoger is van € 2.000 kan worden aangenomen dat het voor het behoud van het motorrijtuig redelijkerwijze noodzakelijk is dat deze zaken in gerechtelijke bewaring worden gegeven. Ook hier is sprake van een bevoegdheid en geen plicht. Hierbij geldt hetgeen is opgenomen onder 31.3.8 en hierboven onder het onderdeel ‘Wegvoeren bij ANPR algemeen’. De grens van € 2.000 is geen op zichzelf staande grond zijn om het motorrijtuig af te voeren.

30.3.8.10 Informatieverstrekking gedurende een ANPR-actie

In het algemeen geldt dat de belastingdeurwaarder niet meer informatie verstrekt dan nodig is voor de uitvoering van de Invorderingswet 1990. Daarbij gelden de volgende richtlijnen:

- De belastingschuldige is aanwezig.
  Als de belastingschuldige aanwezig is kan de belastingdeurwaarder aan hem alle informatie verstrekken over de belastingschuld en over de beslaglegging. Hetzelfde geldt bij aanwezigheid van de bestuurder van een rechtspersoon met belastingschuld of een beherend vennoot van een v.o.f. of c.v. met belastingschuld.
- De belastingschuldige is niet aanwezig.
  Als de belastingschuldige niet aanwezig is kan de belastingdeurwaarder informatie verstrekken voor zover die informatie uit het hernieuwd bevel blijkt. De belastingdeurwaarder moet het hernieuwd bevel immers aan die derde betekenen.
- Een derde claimt het eigendom (de belastingschuldige is niet aanwezig).
  Ook als de belastingdeurwaarder een derdenbeslag heeft gelegd, omdat het voertuig zich ‘onder een derde’ bevindt, kan de belastingdeurwaarder informatie verstrekken voorzover die informatie uit het beslag onder derden blijkt. De

belastingdeurwaarder moet het beslag onder derden immers bij die derde achterlaten.

Bij iedere andere derde vermeldt de belastingdeurwaarder niet meer dan dat de ontvanger van de Belastingdienst het motorrijtuig in beslag neemt en de gegevens van de belastingambtenaar met wie de belastingschuldige contact kan opnemen. Als de derde betaling aanbiedt, vermeldt de belastingdeurwaarder ook het totaalbedrag van de achterstallige belastingschuld. Als daadwerkelijk een contante betaling volgt, geeft de belastingdeurwaarder aan de derde een kwitantie. Uit de kwitantie blijken de aard en de bedragen van de belastingen die de derde heeft betaald. Wordt gepind of via internet betaald, dan wordt geen kwitantie afgegeven.

30.3.8.11 Roerende zaken in een af te voeren voertuig

Om misverstanden te voorkomen registreert de belastingdeurwaarder bij de beslaglegging op een voertuig dat wordt weggevoerd:
- of hij zaken in het voertuig heeft aangetroffen;
- welke zaken dat zijn;
- wat er met die zaken is gebeurd.

De volgende situaties zijn mogelijk:
- de bestuurder is de belastingschuldige;
- de bestuurder is niet de belastingschuldige.

De bestuurder is de belastingschuldige

De belastingdeurwaarder handelt dan als volgt:
1. Waardevolle (voor beslag vatbare) zaken neemt hij in beslag en laat die wegvoeren. Als hiervoor afzonderlijk transport naar DRZ nodig is voegt de belastingdeurwaarder deze overige zaken via de webapplicatie toe. Als afzonderlijk transport niet nodig is voegt de belastingdeurwaarder de overige zaken via de webapplicatie toe bij de aanmelding van het motorrijtuig met als omschrijving “overige zaken” onder de goederengroep “overig goed” met de omschrijving van deze overige zaken.
2. Hij stelt de belastingschuldige in de gelegenheid om de overige zaken die niet in beslag worden genomen uit het motorrijtuig te halen, voordat het motorrijtuig wordt weggevoerd.
3. Als belastingschuldige de overige zaken niet wil meenemen vraagt de belastingdeurwaarder hem een afstandsverklaring te tekenen.
4. Als de belastingschuldige die tekent, beoordeelt de belastingdeurwaarder of hiervoor afzonderlijk transport nodig is. Zo ja, dan voegt de deurwaarder deze overige zaken via de webapplicatie toe. Zo nee, dan voegt de belastingdeurwaarder de overige zaken via de webapplicatie toe bij de aanmelding van het motorrijtuig met als omschrijving “overige zaken” onder de goederengroep “overig goed”. De belastingdeurwaarder voegt de afstandsverklaring bij de beslagstukken en levert deze in. De invorderaar zet na ontvangst van de afstandsverklaring de overige zaken op in de webapplicatie op “vernietigen”.
5. Als de belastingschuldige de afstandsverklaring niet ondertekent beoordeelt de belastingdeurwaarder of hiervoor afzonderlijk transport nodig is. Zo ja, dan voegt de belastingdeurwaarder deze overige zaken via de webapplicatie toe. Zo nee, dan voegt de

belastingdeurwaarder de overige zaken via de webapplicatie toe bij de aanmelding van het motorrijtuig met als omschrijving "overige zaken" onder de goederengroep "overig goed". Van deze zaken maakt de belastingdeurwaarder een inventarisatie. De belastingschuldige krijgt de mogelijkheid deze overige zaken bij DRZ op te halen.

De bestuurder is niet de belastingschuldige

In deze situatie wordt het motorrijtuig weggevoerd en weet de belastingdeurwaarder niet van wie de eigendommen in de motorrijtuig zijn. De belastingdeurwaarder handelt als volgt:

1. Hij verzoekt de bestuurder aan te geven welke zaken van hem zijn en deze uit de motorrijtuig te halen voordat het motorrijtuig wordt weggevoerd.
2. Als de bestuurder zijn zaken niet wil meenemen vraagt de belastingdeurwaarder hem een afstandsverklaring te tekenen.
3. Als de bestuurder die verklaring tekent beoordeelt de belastingdeurwaarder of hiervoor afzonderlijk transport nodig is. Zo ja, dan voegt de belastingdeurwaarder deze overige zaken via de webapplicatie toe. Zo nee, dan voegt de belastingdeurwaarder de overige zaken via de webapplicatie toe bij de aanmelding van het motorrijtuig met als omschrijving "overige zaken" onder de goederengroep "overig goed". De belastingdeurwaarder voegt de afstandsverklaring bij de beslagstukken en levert deze in. De invorderaar zet na ontvangst van de afstandsverklaring de overige zaken op in de webapplicatie op "vernietigen". Van deze zaken maakt de belastingdeurwaarder een inventarisatie.
4. Als bestuurder de afstandsverklaring niet tekent beoordeelt de belastingdeurwaarder of hiervoor afzonderlijk transport nodig is. Zo ja, dan voegt de belastingdeurwaarder deze overige zaken via de webapplicatie toe. Zo nee, dan voegt de belastingdeurwaarder de overige zaken via de webapplicatie toe bij de aanmelding van het motorrijtuig met als omschrijving "overige zaken" onder de goederengroep "overig goed". Van deze zaken maakt de belastingdeurwaarder een inventarisatie. De bestuurder krijgt de mogelijkheid deze overige zaken bij DRZ op te halen.
5. De overige zaken worden geacht eigendom te zijn van belastingschuldige.
6. Waardevolle (voor beslag vatbare) zaken neemt de belastingdeurwaarder in beslag en laat die wegvoeren. Als hiervoor afzonderlijk transport nodig is voegt de belastingdeurwaarder deze overige zaken via de webapplicatie toe. Als afzonderlijk transport niet nodig is voegt de belastingdeurwaarder de overige zaken via de webapplicatie toe bij de aanmelding van het motorrijtuig met als omschrijving "overige zaken" onder de goederengroep "overig goed" met de omschrijving van deze overige zaken.
7. Van de resterende zaken van belastingschuldige (niet waardevol/niet voor beslag vatbaar) beoordeelt de belastingdeurwaarder of hiervoor afzonderlijk transport nodig is. Zo ja, dan voegt de belastingdeurwaarder deze overige zaken via de webapplicatie toe. Zo nee, dan voegt de belastingdeurwaarder de overige zaken via de webapplicatie toe bij de aanmelding van het motorrijtuig met als omschrijving "overige zaken" onder de goederengroep "overig goed". Van deze zaken maakt de belastingdeurwaarder een inventarisatie.

De belastingschuldige krijgt de mogelijkheid deze overige zaken bij DRZ op te halen.

Afgesloten kofferbak en dashboardkastje
Als het motorrijtuig naar DRZ is weggevoerd en de kofferbak en/of het dasboardkastje is afgesloten, is DRZ bevoegd deze motorrijtuigen te openen inclusief kofferbak en dashboardkastje. DRZ handelt hierbij in (formele) opdracht en onder verantwoordelijkheid van de belastingbelastingdeurwaarder. Als DRZ hierbij achtergebleven zaken aantreft neemt hij contact op de belastingdeurwaarder. De belastingdeurwaarder maakt een proces-verbaal van beslag op van de aangetroffen zaken als deze voor beslag vatbaar zijn. Niet voor beslag vatbare zaken zullen worden teruggegeven aan belastingschuldige.

30.3.8.12 Specifieke kosten
In rekening brengen van specifieke kosten aan belastingschuldige.

Kosten van wegvoeren
Kosten van wegvoeren kunnen alleen in rekening worden gebracht indien deze worden gemaakt ná een inbeslagname van het motorrijtuig door de belastingdeurwaarder. Worden deze kosten gemaakt vóór de beslaglegging, dan komen ze voor rekening van het Rijk.

Stallingskosten
De stallingskosten die DRZ in rekening brengt kunnen niet bij belastingschuldige in rekening worden gebracht. Stallingskosten die door een derde worden gerekend, kunnen wel in rekening gebracht worden vanaf de dag van beslaglegging tot aan datum einde stalling. Stallingskosten worden niet in rekening gebracht voor de periode waarin de stalling niet is toe te rekenen aan een handelen of nalaten van belastingschuldige.

30.3.8.13 Verwerking betalingen

Uitgangspunten bij en verwerking van betalingen tijdens ANPR-acties

Uitgangspunt
Betaling via pin of iPad verdient de voorkeur boven betaling in contant geld. In de situaties dat de deurwaarder een mobiel pinapparaat tot zijn beschikking heeft, biedt hij allereerst de mogelijkheid om gebruik te maken van het mobiele pinapparaat. De deurwaarder zal daarna belastingschuldige(of derde) uitnodigen via internet (smart device) te betalen.

Richtlijnen internetbankieren via smart device
- Als pinnen niet kan, wordt actief de mogelijkheid van internetbankieren aangeboden.
  Voor de rekeninghouders van ABN AMRO en Rabobank zorgt de deurwaarder voor paslezers;
- Gebruik van de iPad gebeurt op een veilige manier.
  Bij ANPR-acties alleen in de bus (mobiele kantoor). Als

belastingschuldige een eigen iPad of smartphone bij zich heeft, wordt deze bij voorkeur gebruikt;
- Wanneer slechts 1 aanslag openstaat kan betaling plaatsvinden op de centrale rekening in Apeldoorn. Via internet kan een betalingskenmerk worden gegenereerd;
- Als meerdere aanslagen openstaan is het rechtstreeks betalen op de centrale rekening niet te prefereren. Het genereren van de unieke betalingskenmerken kost dan teveel tijd.
  In dat geval vindt de betaling van de verschuldigde belasting in een bedrag plaats op de regionale bankrekening onder vermelding van het BSN/RSIN.

In beide gevallen neemt de deurwaarder alle openstaande kosten en rente mee in het te betalen bedrag.
- De deurwaarder kijkt, bij een betaling via internet, na of de betaling 'verwerkt' is. Er wordt geen kwitantie uitgeschreven.
  Op het schuldoverzicht dat belastingschuldige mee krijgt worden ook geen aantekeningen gemaakt door de deurwaarder die enige vorm van betaling suggereren. Immers wordt geen contant geld in ontvangst genomen;
- De deurwaarder laat een bevestiging naar zichzelf opsturen, waaruit blijkt dat is betaald. Bijvoorbeeld een schermprint van de pagina van de banksite waarop de verwerking is te zien;
- De deurwaarder stuurt dit bericht door naar:
  - (de medewerker van) het supportteam MKB, zodat deze de status bij de aanslag(en) kan wijzigen om te voorkomen dat belastingschuldige voor deze aanslagen wederom wordt geselecteerd voor ANPR.
  - de regionale CP (voor UCC) zodat deze de bankbetaling op de juiste aanslagen kan laten afboeken;
- De deurwaarder geeft aan op welke aanslagen de betaling betrekking heeft;
- Belastingschuldige krijgt het advies thuis nog een schermprint van de betaling te maken en deze samen met het schuldoverzicht dat hij bij de ANPR-actie heeft gekregen in de auto te bewaren. Dit om in de periode tussen betaling en verwerking een betalingsbewijs bij zich te hebben.

Er wordt contant betaald
Vanuit de applicatie AN(P)R wordt een kwitantie aangemaakt. Daarnaast wordt een originele kwitantie uit het kwitantieblok OV 607 uitgeschreven. Het kwitantienummer van de OV 607 wordt ook vermeld op de systeemkwitantie.
De kwitantie uit het systeem wordt meegegeven aan de belastingschuldige dan wel de betaler van de schuld. De drie exemplaren OV 607 worden bij de kwitantie bewaard

30.3.8.14 Auto met buitenlands kenteken
Als de belastingdeurwaarder een motorrijtuig met buitenlands kenteken in beslag wil nemen, moet eerst worden vastgesteld dat het motorrijtuig in eigendom toebehoort aan belastingschuldige. De executiewaarde van dit motorrijtuig moet eerst worden bepaald voordat hij in beslag wordt genomen. Alleen motorrijtuigen met een executiewaarde van meer dan € 5.000,00 worden in beslag genomen. Dit vanwege de vele extra

werkzaamheden en hoge kosten die gepaard gaan met het verkrijgen van een Nederlands kenteken.

Uitzonderingen zijn mogelijk. Bijvoorbeeld als het vermoeden bestaat dat het motorrijtuig ten onrechte een buitenlands kenteken draagt, om BPM of MRB te ontlopen. De grens van € 5.000,00 executiewaarde geldt niet als de het motorrijtuig bij een ANPR-actie als gevolg van een 'politie- of douanehit' staande wordt gehouden. De deurwaarder kan in zo'n situatie het motorrijtuig, ongeacht de executiewaarde, maar binnen wet- en regelgeving, in beslagnemen en wegvoeren.

Na de inbeslagname wordt – indien daar aanwijzingen voor zijn – geïnformeerd bij het LIV (Landelijke Informatie Voertuigcriminaliteit) of mogelijk sprake is van een in het buitenland gestolen voertuig. Daarvoor kan een e-mail worden gestuurd naar liv@liv.nl (onder vermelding van – naast de motorrijtuig gegevens - 'doelbinding: invordering' en welke regio/ locatie het betreft). De LIV Frontoffice is ook telefonisch te benaderen: 0900 – 548 00 00.

30.4 Beslag op gehuurde ruimte bij een derde (safeloket) BDW

De belastingdeurwaarder kan van de ontvanger opdracht krijgen tot het leggen van beslag op zaken die zich bevinden in een gehuurde ruimte van een derde, waarvoor medewerking van de derde nodig is om toegang tot de ruimte te krijgen, zoals bijvoorbeeld een safeloket of een opslagruimte Voordat de belastingdeurwaarder dit beslag kan leggen, moet eerst bevel zijn gedaan om de belastingschuld binnen 2 dagen te betalen. Als het dwangbevel per post is betekend, zal de belastingdeurwaarder een hernieuwd bevel tot betaling moeten doen voordat het beslag kan worden gelegd, tenzij na de betekening van het dwangbevel een situatie is ontstaan waarbij versnelde invordering wordt toegepast.

De belastingdeurwaarder vraagt aan een medewerker van de betreffende instelling (de derde), bijvoorbeeld de bank of een andere particuliere aanbieder, inzage in het register. De betreffende instelling is ingevolge artikel 444a lid 2 en 3 van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering verplicht om, nadat de deurwaarder zijn titel (het dwangbevel) getoond heeft, dit register te overleggen en ook om een eventueel aanwezig gehuurde ruimte aan te wijzen. Als er een kluis of ruimte aanwezig is en de derde weigert opening zegt de deurwaarder de bankmedewerker aan dat niemand de belastingschuldige de toegang mag verlenen tenzij de deurwaarder daarbij aanwezig is, een zogenoemde blokkade. De derde wordt gevraagd of het mogelijk is dat de deurwaarder een verzegeling aanbrengt, zodat aansprakelijkheid van de derde voorkomen wordt. Er is geen verplichting tot verzegeling. Van dit alles maakt de belastingdeurwaarder een proces verbaal op. De inhoud van de gehuurde ruimte zal dan op een bepaalde datum en tijd in het bijzijn van de belastingschuldige in beslag worden genomen. De belastingdeurwaarder nodigt bij exploot de belastingschuldige uit om op de bepaalde datum en tijd bij de bank of het postkantoor aanwezig te zijn om het safeloket in zijn aanwezigheid te openen. De belastingdeurwaarder betekent bij dit exploot het proces verbaal mee.

30.4.1 ***Inzage register***

De belastingdeurwaarder vraagt een medewerker van de derde om inzage in het register. Op vertoon van de titel (het dwangbevel) is ingevolge artikel 444a lid 3 Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering de medewerker desgevraagd verplicht de belastingdeurwaarder inzage te geven.

Als uit het register blijkt dat de belastingschuldige een ruimte huurt, gaat de deurwaarder over tot aanzegging aan de derde dat de belastingschuldige zonder de belastingdeurwaarder geen toegang verleend mag worden tot de kluis. De deurwaarder kan, als dit noodzakelijk is, een bewaarder aanstellen. Een bewaarder is een iedere daartoe geschikte persoon die bereid is deze benoeming te aanvaarden tegen een redelijke loon. De bewaarder is verantwoordelijk dat de kluis niet zonder belastingdeurwaarder wordt geopend. Van dit alles wordt een proces verbaal opgemaakt. De belastingdeurwaarder betekent het proces verbaal met een akte van betekening.

30.4.2 ***Aanzeggen verzegeling safeloket***

De belastingdeurwaarder verzegelt het safeloket van de belastingschuldige met vloeipapier of sticker, met daarop overlappend op het safeloket een afdruk van een dienststempel. De belastingdeurwaarder geeft aan wanneer hij beslag gaat leggen op de inhoud van het safeloket. Tot die tijd mag het safeloket niet worden geopend. De belastingdeurwaarder betekent deze schriftelijke mededeling met een akte van betekening.

30.4.3 ***Mededeling oproepen***

De belastingdeurwaarder deelt de belastingschuldige mee dat een door hem gehuurde ruimte niet zonder hem geopend mag worde. De belastingdeurwaarder verzoekt de belastingschuldige om op een bepaalde datum en tijd naar de bank of het postkantoor te komen om aanwezig te zijn bij de beslaglegging en samen het safeloket te openen. De belastingdeurwaarder betekent deze oproeping aan de belastingschuldige met een exploot van betekening.

30.4.4 ***Openen gehuurde ruimte***

De belastingdeurwaarder neemt vooraf contact op met ASSA ABLOY Nederland B.V. om, als belastingschuldige ondanks afspraak niet aanwezig is, de gehuurde ruimte te open.

ASSA ABLOY Nederland B.V.
Meerval 3-5
4941 SK Raamsdonkveer
Telefoon: 088-639 46 00

De belastingdeurwaarder zorgt dat hij op de afgesproken dag en tijd aanwezig is om het gehuurde ruimte te openen, samen met een collega en de hulpofficier van justitie. Als de belastingschuldige niet aanwezig is, opent een medewerker van ASSA ABLOY Nederland B.V. de gehuurde ruimte. De belastingdeurwaarder legt beslag op de inhoud. Van deze beslaglegging maakt de deurwaarder een proces verbaal op.

De inhoud van de gehuurde ruimte wordt afgevoerd volgens de regels beschreven in het hoofdstuk Beslag op roerende zaken BDW.

30.5 Executoriale verkoop van roerende zaken

De executoriale verkoop van in beslag genomen roerende zaken kan plaatsvinden in het openbaar, maar kan ook uitsluitend of gelijktijdig via het internet plaatsvinden via een algemeen toegankelijke website. In het proces-verbaal van beslag zijn de plaats, dag en het uur van de verkoop opgenomen. Bij een verkoop via het internet wordt in het proces-verbaal aangegeven via welke website en gedurende welke periode er kan worden geboden.
De verkoop kan op een ander moment plaatsvinden bijvoorbeeld door een uitstelregeling of omdat het motorrijtuig niet is ingeleverd.. De belastingdeurwaarder stelt later opnieuw een verkoopdatum met plaats en uur vast en/of geeft aan via welke website en gedurende welke periode kan worden geboden.

De executoriale verkoop moet zoveel mogelijk plaatsvinden voor alle openstaande belastingaanslagen. Voor belastingaanslagen waarvoor nog geen beslag is gelegd, kan de ontvanger - zo nodig met toepassing van de artikelen 10 en 15 van de Invorderingswet 1990 - tot het begin van de verkoop cumulatief beslag laten leggen. Dit geldt niet voor Toeslagen, omdat daarvoor de versnelde invordering niet kan worden ingeroepen.

Een executoriale verkoop heeft een onherroepelijk karakter. Als de belastingschuldige of een derde aan de belastingdeurwaarder meldt dat hij een beroep doet op een van de volgende rechtsmiddelen, moet de belastingdeurwaarder direct contact opnemen met de ontvanger. Het gaat om:

- beroep ex artikel 22 van de Invorderingswet 1990
- verzet op grond van artikel 435, lid 3 van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering
- een kort geding
- een verzoekschrift aan Z.M. de Koning, Minister, Staatssecretaris, Commissie voor de Verzoekschriften uit de Eerste Kamer, Commissie voor de Verzoekschriften en de burgerinitiatieven uit de Tweede Kamer, Nationale ombudsman, enzovoorts

Voordat de ontvanger overgaat tot een executoriale verkoop moet aan een aantal voorwaarden zijn voldaan.

De ontvanger verleent de belastingdeurwaarder schriftelijke toestemming om namens hem te gaan verkopen.

De ontvanger overlegt met de belastingdeurwaarder over het vaststellen van de verkoopplaats en verkoopdatum, uur en tijdstip en welke website gebruikt wordt en gedurende welke periode kan worden geboden.
De belastingdeurwaarder maakt in opdracht van de ontvanger de aankondiging van de plaats, dag en uur en wijze van de verkoop bekend op één of meer algemeen toegankelijke websites. .

De ontvanger kan de te verkopen roerende zaken eventueel laten taxeren.

Als er bij de beslaglegging contant geld wordt aangetroffen, moet dit door de deurwaarder op een aparte bankrekening worden gestort. Het

geld wordt niet verkocht, maar na de verkoop van de andere zaken afgeboekt op de schuld van belastingschuldige.

Bij annulering van de verkoop moeten bepaalde regels in acht worden genomen.

Om een zo hoog mogelijke verkoopopbrengst te realiseren kan de ontvanger een andere belastingdeurwaarder laten optreden als rijksbieder.
Deze biedt dan mee tijdens de verkoop om te voorkomen dat de roerende zaken tegen een te lage prijs verkocht worden.

De executieopbrengst wordt afgeboekt op de openstaande belastingschuld.
Hierbij gelden een aantal regels.

Voor het in rekening brengen van omzetbelasting bij de verkoop gelden bepaalde regels.

Door de verkoop van de roerende zaken eindigt het beslag van rechtswege.
Het beslag kan echter ook eindigen door tussentijdse opheffing.

Tijdens of na het beslag kunnen gegevens worden verstrekt aan de belastingschuldige of een andere belanghebbende.

Ambtenaren van de Belastingdienst mogen bij executoriale verkopingen niet bieden of kopen. Ze mogen ook een derde niet voor hun rekening laten bieden of kopen (zie de Personele Uitvoeringsbepalingen Belastingdienst, PUB).

30.5.1 ***Voorwaarden verkoop***

Een beslissing tot verkoop mag alleen worden genomen door de (plv) directeur van het segment, of een door hem aangewezen medewerker.

Als aan alle 5 hier genoemde voorwaarden is voldaan, gaat de ontvanger over tot verkoop van de in beslag genomen roerende zaken:

- De belastingschuld waarvoor beslag is gelegd, is niet betaald.
- De ontvanger heeft geen nadere regelingen getroffen, of hij heeft deze ingetrokken.
- Een verzoek om kwijtschelding is niet ingewilligd.
- De ontvanger heeft bezwaarschriften tegen de inbeslagneming behandeld en deze hebben niet geleid tot opheffing van het hele beslag.
- Er is geen aanleiding om op beleidsgronden of op andere gronden van de verkoop af te zien.

30.5.2 ***Melding verkoop blanco informatiedragers (beeld- of geluidsdragers, telefoons, hardware of consumentenelektronica)***

In deze paragraaf wordt met beeld- of geluidsdragers, telefoons, hardware of consumentenelektronica (hierna informatiedragers) onder meer bedoeld:

- CD- (r)
- DVD- (r)
- E-reader

- Externe harddisk
- Portable audio/videospeler
- Smartphone/telefoon met MP3-functie
- Tablet
- Desktop/PC/notebook/server/mediacenter
- Settopbox met harde schijf/HDD recorder

Bij fabricage- of import van blanco informatiedragers moet de fabrikant of importeur een vergoeding betalen die bestemd is voor auteursrechthebbenden. Dit betreft de thuiskopieregeling. Stichting de Thuiskopie is door de minister van Justitie aangewezen voor de incasso en verdeling van de vergoeding.

Als de belastingdeurwaarder tijdens beslaglegging blanco informatiedragers aantreft, kan hij deze gewoon in beslag nemen.

Stichting de Thuiskopie gaat er van uit dat de belastingschuldige een handelaar is als bij de beslaglegging meer dan 500 blanco informatiedragers worden aangetroffen.

Als de ontvanger bij een dergelijke belastingplichtige overgaat tot executoriale verkoop, moet hij de verkoop van die blanco informatiedragers vooraf melden bij Stichting de Thuiskopie. Dit moet via een e-mail naar het adres thuiskopie@cedar.nl, ter attentie van het Hoofd Opsporing en Handhaving. Vervolgens ontvangt de ontvanger via de e-mail een meldingsformulier. Dit formulier moet hij ingevuld weer terugmailen naar het Hoofd Opsporing en Handhaving.

Na de melding kan de executoriale verkoop plaats vinden. Omdat de belastingdeurwaarder niet kan nagaan of de vergoeding over de betreffende informatiedragers aan de Stichting de Thuiskopie is betaald, kan hij daarover bij de verkoop geen mededelingen doen. Het risico van eventueel onbetaald gebleven rechten ligt bij de koper. De belastingdeurwaarder deelt dit voorafgaand aan de verkoop mee.

30.5.3 ***Opdracht aan belastingdeurwaarder***

Als de ontvanger besloten heeft om over te gaan tot een executoriale verkoop, verleent hij schriftelijk toestemming aan de belastingdeurwaarder over het ambtsgebied waarbinnen de executoriale verkoop plaatsvindt. Hij legt zijn toestemming vast in het invorderingsdossier.

Het is toegestaan om via de e-mail een opdracht tot verkoop te verstrekken, mits alle relevante info (zie daarvoor model in IHP) is opgenomen èn de e-mail wordt verzonden door iemand die bevoegd is tot het geven van een opdracht tot verkoop. Het is niet persé nodig om een gescande (en ondertekende) verkoopopdracht bij te voegen.

E-mail en opdracht moeten in ieder geval door de deurwaarder in het verkoopdossier gevoegd worden, zodat duidelijk is dat, en door wie de opdracht is verstrekt.

30.5.4 ***Verkoopplaats en -datum vaststellen***

Als de ontvanger besloten heeft om tot executoriale verkoop over te gaan, stelt hij in overleg met de belastingdeurwaarder de plaats van

verkoop, datum en uur vast en/of via welke website en gedurende welke periode er kan worden geboden. De ontvanger is vrij om te bepalen op welke wijze de verkoop moet plaatsvinden. Als op een andere plaats een hogere opbrengst is te verwachten, kan de ontvanger een andere plaats kiezen (Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering, artikel 463).

De belastingdeurwaarder stelt bij de beslaglegging de plaats, datum en uur van verkoop vast of en/of via welke website en gedurende welke periode er kan worden geboden. De verkoop mag niet eerder plaatsvinden dan na 4 weken na het betekenen van het beslag aan de geëxecuteerde. De verkoop moet plaatsvinden tussen 07.00 uur en 20.00 uur.

30.5.5 ***Bekendmaken verkoop***

De belastingdeurwaarder moet de executoriale verkoop bekendmaken op 1 of meer algemeen toegankelijke websites. Op deze website(s) wordt de plaats, de dag en het uur van de verkoop, en/of via welke website en gedurende welke periode er kan worden geboden geplaatst. Bij de aankondiging wordt de aard van de zaken aangeduid zonder vermelding van nadere bijzonderheden.

Tussen de aankondiging en de dag van de verkoop moeten minimaal 4 volle dagen zitten. Dat houdt in dat de verkoop uiterlijk op de 5e dag voor de verkoopdatum moet worden aangekondigd.

Als de verkoop op kortere termijn moet plaatsvinden, kan de ontvanger de voorzieningenrechter van de rechtbank verzoeken de termijn te verkorten. Dit hoeft niet als de ontvanger met de belastingschuldige is overeengekomen dat de verkoop eerder plaatsvindt.

De belastingdeurwaarder verstrekt de ontvanger een opgave van de verrichte handelingen. Dit doet hij met een daarvoor bestemd retourdocument.

30.5.5.1 Adverteren in een dagblad

Uit de door de ontvanger verleende toestemming moet blijken dat de belastingdeurwaarder de advertentie van de verkoop moet bekendmaken op een of meer algemeen toegankelijke websites.

Daarnaast kan op een andere manier worden geadverteerd als daardoor een hogere opbrengst is te verwachten. Hiervan kan sprake zijn als waardevolle zaken worden verkocht waarvoor maar een beperkte kring van gegadigden bestaat, of als belangstelling daarvoor vooral van buiten de regio is te verwachten. Dit is bijvoorbeeld het geval bij verkoop van bijzondere machines en werktuigen, kunstvoorwerpen en bepaalde verzamelingen. Met deze andere manier van adverteren wordt bijvoorbeeld bedoeld: een advertentie in een landelijk dagblad, een vakblad, een tijdschrift voor verzamelaars of internet. Ook hiervoor heeft de belastingdeurwaarder toestemming van de ontvanger nodig.

In de advertentie wordt in ieder geval de aard van de zaken aangeduid zonder vermelding van nadere bijzonderheden, bijvoorbeeld persoonsgegevens en kentekens.

30.5.5.2 Adverteren op internet

Bij een executieverkoop moet de hoogst mogelijke opbrengst worden verkregen, zowel in het belang van de Staat als in het belang van de belastingschuldige. Het is daarom zaak om zo veel mogelijk potentiële kopers te bereiken. In veel gevallen zal dat kunnen worden bereikt door een advertentie op internet te plaatsen. Internet biedt de ontvanger diverse mogelijkheden om te adverteren.

Als de ontvanger op internet adverteert, kan hij evengoed adverteren in een dagblad. De advertentie in het dagblad kan dan echter beperkt van omvang blijven, omdat voor nadere bijzonderheden verwezen kan worden naar de internetadvertentie. De ontvanger kan, indien meerdere verkopen gepland staan, volstaan met bijvoorbeeld het plaatsen van één dagbladadvertentie voor alle op het internet gepubliceerde verkopen voor die week. In de dagbladadvertentie kan de ontvanger de belangrijkste te verkopen zaken dan summier omschrijven.

De ontvanger geeft de belastingdeurwaarder opdracht om de advertentie op internet uit te voeren. De ontvanger brengt de kosten voor de advertentie bij de belastingschuldige in rekening. Dat geldt ook voor de kosten van de dagbladadvertentie die verwijst naar de internetadvertentie(s).

30.5.6 ***Zaken waarderen***

Als de ontvanger twijfelt over de waarde van de te verkopen roerende zaken, of als het om een omvangrijke executie gaat, kan hij deskundige hulp inschakelen van een makelaar of een andere ter zake kundige derde. Op die manier kan hij een zo hoog mogelijke verkoopopbrengst verkrijgen.

30.5.7 ***Contant geld***

In beslag genomen geld (inclusief vreemde valuta) geeft de belastingdeurwaarder in bewaring bij een bank. De bewaring vindt plaats door een rekening te openen ten name van de belastingdeurwaarder, onder vermelding van het beslag, de executant (de ontvanger dus) en de belastingschuldige.

Dit geldt ook voor vreemde valuta. De deurwaarder wisselt deze om en stort ze op de speciaal geopende rekening.

In onderling overleg kunnen de ontvanger en de belastingschuldige afwijken van de wettelijk omschreven deponeringswijze.

Op grond van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering zou in beslag genomen geld executoriaal moeten worden verkocht. Omdat geld uiteraard nooit onder de nominale waarde zou mogen worden verkocht en kopers ook niet meer dan de nominale waarde zullen bieden, zal het geld voor het nominale bedrag aan de rijksbieder blijven hangen. Deze moet dit vervolgens afdragen aan Domeinen. De ontvanger moet het bedrag waarvoor het verkocht is dan toch op de schuld afboeken. Ook zal in voorkomende gevallen een aanzienlijk bedrag contant mee moeten naar de plaats van verkoop, met alle risico’s van dien.

In plaats daarvan schrijft de deurwaarder het tegoed van de betreffende bankrekening na de verkoop over naar de rekening van de ontvanger en

vermeldt daarbij de belastingschuldige. De ontvanger zorgt voor afboeking op de openstaande belastingschuld.

Hoewel deze praktische oplossing niet de formaliteiten volgt, zal dit nooit leiden tot benadeling van de belastingschuldige, omdat het nominale bedrag wordt afgeboekt op zijn schuld (eventueel met inbegrip van de rente die op de bankrekening verkregen is).

Als het contante geld een wettig betaalmiddel is dat daarnaast ook een extra waarde heeft, bijvoorbeeld uit verzamelaarsoogpunt, moet de normale gang van zaken van een executoriale verkoop wel worden gevolgd. In zo'n geval kan namelijk meer dan de nominale waarde worden geboden. Een voorbeeld vormen de apart in Nederland uitgegeven € 5 en € 10-munten.

30.5.8 ***Verkoop annuleren***

Als de ontvanger aanleiding heeft de verkoop te annuleren, informeert hij de belastingdeurwaarder onmiddellijk en geeft hij hem opdracht de aankondiging op de website te verwijderen.

30.5.9 ***Rijksbieder***

Om een zo hoog mogelijke verkoopopbrengst te verkrijgen, kan de ontvanger een andere dan de met de verkoop belaste belastingdeurwaarder opdragen om voor rekening van het Rijk te bieden. De ontvanger geeft deze belastingdeurwaarder zo nodig nadere aanwijzingen.

Als de ontvanger of de rijksbieder twijfel heeft over de hoogte van een bij een executoriale verkoop te bieden bedrag, kan hij zich tot de inspecteur der Domeinen wenden om informatie te krijgen . over een vermoedelijke vraagprijs/biedprijs.

Als het bod van de rijksbieder het hoogste is, worden de betreffende zaken eigendom van de Staat. Het bedrag dat de rijksbieder op de verkoop heeft geboden, wordt op de belastingschuld als opbrengst afgeboekt.

Als de rijksbieder bij een executoriale verkoop zaken voor rekening van het Rijk heeft gekocht, neemt hij de gekochte zaken, met het bedrag van de koopsom, op in een in drievoud op te maken overdrachtsformulier (OV 66).
De rijksbieder draagt de door hem aangekochte zaken zo spoedig mogelijk over aan Domeinen Roerende Zaken. Van het ingevulde overdrachtsformulier houdt hij het derde exemplaar achter. Het eerste en tweede exemplaar geeft hij aan Domeinen Roerende Zaken af, of hij stuurt het aan hen toe. Domeinen Roerende Zaken tekent het tweede exemplaar voor ontvangst van de zaken en stuurt het formulier rechtstreeks aan de ontvanger die de opdracht tot verkoop heeft gegeven.

De belastingdeurwaarder onder wiens verantwoording de verkoop heeft plaatsgehad, neemt het totaalbedrag van het overdrachtsformulier op in het proces-verbaal van verkoop, onder vermelding van de naam van de rijksbieder.

30.5.10 ***Opbrengst verkoop***

Als de verkoop heeft plaatsgevonden, registreert de ontvanger dit in het dossier aan de hand van het door de belastingdeurwaarder ingeleverde proces-verbaal van verkoop, met de bijbehorende stukken.

De belastingdeurwaarder is verantwoordelijk voor de executieopbrengst. Na afloop van de verkoop stort hij de opbrengst op de rekening van de Belastingdienst. De administratieve afwikkeling van de executieopbrengst gebeurt namens de belastingdeurwaarder door de ontvanger.

De opbrengst van de door de rijksbieder gekochte zaken boekt de ontvanger af aan de hand van het getekende 2e exemplaar van het aanbiedingsformulier van de Domeinen. De ontvanger controleert of het daarin opgenomen bedrag overeenstemt met het door de belastingdeurwaarder in het proces-verbaal van verkoop opgenomen bedrag. De dienst Domeinen maakt haar verkoopopbrengst niet over naar de desbetreffende ontvanger(s) of Belastingdienst, maar maakt het over naar B/CAP, afdeling Centrale Concernadministratie (CCA).

Als de verkoop ook heeft plaatsgevonden voor belastingaanslagen van een douanekantoor, moet de ontvanger de netto-opbrengst pondspondsgewijs verdelen. Het aan een douanekantoor toekomende bedrag moet worden overgeschreven naar de rekening van dat douanekantoor onder vermelding van de naam van de belastingschuldige en andere relevante gegevens. Belastingen die bij invoer zijn inbegrepen bij de verkoopprijs en die bij voorrang uit de executieopbrengst moeten worden voldaan, maakt de ontvanger over aan de bevoegde ontvanger voor de belastingen bij invoer.

De ontvanger boekt de executieopbrengst, inclusief de daarin begrepen omzetbelasting, op de openstaande schuld waarvoor hij beslag heeft gelegd. Van de opbrengst worden eerst de executiekosten afgeboekt. Onder de executiekosten vallen alle kosten die de belastingdeurwaarder maakt in de aanloop naar de executieverkoop nà de betekening van het dwangbevel. Tot de executiekosten behoren dus niet de betekeningskosten van het dwangbevel, maar wel de kosten van het hernieuwd bevel tot betaling en de kosten van een beslaglegging.

Als er andere schuldeisers zijn die beslag hebben gelegd, of als er beperktgerechtigden zijn van wie het recht door de executie is vervallen, wordt zoveel mogelijk getracht in der minne overeenstemming te bereiken over de toedeling van de netto-executieopbrengst. Als dit niet mogelijk blijkt, zijn de artikelen 481 e.v. van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering van toepassing.

Op het proces-verbaal van verkoop wordt onder het kopje bijzonderheden een aantekening geplaatst van de schuldeisers en beperkt gerechtigden indien zij zich gemeld hebben.

De ontvanger moet de belastingschuldige inlichten over de opbrengst van de verkoop en hem hiervan een verantwoording geven.

30.5.11 ***Omzetbelasting afrekenen bij verkochte zaken***

Als een belastingdeurwaarder een executieverkoop houdt, bepalen de belastingdeurwaarder en de invorderaar voorafgaand daaraan of sprake

is van omzetbelastingplicht bij de belastingschuldige. Hierbij kan een beroep gedaan worden op de inspecteur omzetbelasting.

Om vast te kunnen stellen of belastingschuldige OB-plichtig is, is het volgende van belang:
- De OB-plicht vloeit voort uit de Wet op de omzetbelasting. Bij twijfel of belastingschuldige een ondernemer is volgens deze wet, is de inspecteur omzetbelasting beslissingsbevoegd.
- De informatie over of een ondernemer vrijgesteld is voor de omzetbelasting, staat in de omzetbelastingsystemen en Beheer van Relaties (bvr). Overleg bij twijfel met de inspecteur omzetbelasting.
- Controleer of de te executeren zaken tot het ondernemings- of privévermogen van de ondernemer behoren. Of de ondernemer nog 'actief' is in de systemen van de belastingdienst, is niet relevant. Over de te verkopen zaken die behoren tot het bedrijfsvermogen van belastingschuldige, berekent de belastingdeurwaarder omzetbelasting. De verkoopopbrengst van een bedrijfsmiddel is dus inclusief omzetbelasting. Alleen als het ondernemingsvermogen na staking is overgebracht naar privé (en er dus al is afgerekend voor de omzetbelasting) hoeft hierover geen omzetbelasting te worden berekend.
- De margeregeling ex artikel 28b van de Wet op de omzetbelasting is alleen van toepassing als de belastingschuldige wederverkoper is volgens de margeregeling (bijvoorbeeld: autohandelaar, kringloopwinkel). Toepassing van de margeregeling wordt niet bepaald door de te verkopen zaken.
- De verleggingsregeling ex artikel 24ba onder d van de Uitvoeringsbesluit omzetbelasting is van toepassing als "Een in zekerheid gegeven roerende of onroerende zaak dan wel een recht waaraan een onroerende zaak is onderworpen wordt geleverd aan een ondernemer tot executie van die zekerheid". Dan wordt op grond van artikel 12 lid 5 van de Wet op de omzetbelasting "de belasting geheven van degene aan wie de levering wordt verricht".
  De verleggingsregeling is alleen van toepassing als (cumulatief):
  - sprake is van executie van een zekerheidsrecht (pandrecht of hypotheekrecht), en
  - geleverd wordt aan een ondernemer.

  De verleggingsregeling is niet van toepassing als:
  - de belastingdeurwaarder een beslag op roerende zaken uitwint, waarop een pandrecht rust, en
  - een veilinghouder een executieverkoop voor de belastingdienst uitvoert.

De belastingdeurwaarder berekent geen omzetbelasting bij:
- de verkoop van privé-zaken van ondernemers
- verkopen ten laste van particulieren
- de verkoop van bodemzaken die eigendom van derden zijn

De belastingdeurwaarder geeft van de verkoop een kwitantie af aan de koper. Als de koper een ondernemer is, kan hij de omzetbelasting die begrepen is in de koopprijs, als voorbelasting in zijn aangifte omzetbelasting opvoeren.

Als de belastingdeurwaarder roerende zaken executoriaal verkoopt op grond van een pandrecht, geldt voor de omzetbelasting de verleggingsregeling.

30.5.11.1 Omzetbelasting bij zaken belastingschuldige

De belastingschuldige die niet is vrijgesteld voor de omzetbelasting moet de verschuldigde omzetbelasting over de levering bij executieverkoop aangeven en afdragen. Hij moet de omzetbelasting over de opbrengst van de executieverkoop zijn verkocht, voldoen op de aangifte die betrekking heeft op de periode waarin die levering heeft plaatsgevonden.

De aan de belastingdeurwaarder berekende omzetbelasting die in de verkoopkosten is begrepen, kan niet worden afgetrokken.

Als op de executieverkoop zaken zijn aangekocht door een ondernemer, heeft deze recht op een factuur in verband met de vooraftrek van omzetbelasting. De belastingdeurwaarder maakt namens de belastingschuldige een factuur op die voldoet aan de eisen van artikel 35 van de Wet op de omzetbelasting.

De belastingdeurwaarder stelt de belastingschuldige schriftelijk op de hoogte van de verkoopopbrengst en vermeldt daarbij de vergoeding en het bedrag van de daarover verschuldigde omzetbelasting. Een kopie van deze brief is voor het invorderingsdossier. De ontvanger informeert de inspecteur omzetbelasting over de verkoop. De inspecteur omzetbelasting legt een naheffingsaanslag op als de verschuldigde omzetbelasting niet wordt afgedragen.

30.5.12 ***Einde beslag***

Als de in beslag genomen zaken zijn verkocht door de belastingdeurwaarder en aan de koper zijn geleverd, is het beslag hierop van rechtswege vervallen. Ook door tussentijdse betaling, verrekening en tenietgaan van de aanslag vervalt het beslag van rechtswege. Als het beslag tussentijds vervalt, bevestigt de ontvanger dit schriftelijk aan de belastingschuldige.

Als de ontvanger om andere redenen tussentijdse opheffing van het beslag wenselijk acht, deelt hij dit schriftelijk mee aan de belastingschuldige. Hij kan er ook voor kiezen om dit bij deurwaardersexploot te laten doen.

Als het een beslag betreft op geld en/of geldswaardige papieren, is opheffing van het beslag bij belastingdeurwaardersexploot altijd vereist (Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering, artikel 445). Hiervoor moet een formulier worden gebruikt. Voor dit exploot brengt de belastingdeurwaarder geen kosten in rekening.

Als er voor de beslagen zaken een bewaarder is aangesteld, anders dan een ambtenaar van de Belastingdienst, deelt de ontvanger dit de bewaarder schriftelijk mee. Het beslag vervalt niet op zaken die onttrokken zijn aan het beslag en die dus niet konden worden verkocht.

30.5.13 ***Gegevensverstrekking tijdens en na beslag***

Als de belastingschuldige of een belanghebbende derde de ontvanger vraagt of een beslag nog ligt, verstrekt de ontvanger deze informatie tenzij het belang van de invordering zich daartegen verzet.

Als de belastingschuldige te kennen geeft dat hij een afschrift van het proces-verbaal van verkoop wil, stuurt de ontvanger hem dit zo spoedig mogelijk toe. De namen en woonplaatsen van de kopers moet de ontvanger onleesbaar maken.

Bij verkoop van een auto zonder kenteken verstrekt de ontvanger aan de belastingschuldige altijd een afschrift van het proces-verbaal.

30.5.14 ***Omzetbelasting bij executieverkoop via een veilinghouder***

De ontvanger kan een veilingbedrijf de opdracht geven om een executieverkoop te houden. Voor de heffing van omzetbelasting geldt de zogenoemde "veilingfictie" (artikel 3 lid 5 van de Wet op de omzetbelasting). De veilingfictie bij een executieverkoop van roerende zaken houdt in dat de zaken voor de heffing van de omzetbelasting eerst aan de veilinghouder moeten worden geleverd door de belastingschuldige. Daarna levert de veilinghouder ze aan de veilingkoper.

De belastingschuldige kan geen factuur voor de levering aan de veilinghouder geven, omdat hij nog niet weet wat de opbrengst van de veiling zal zijn. Daarom stuurt de veilinghouder na de veiling een creditfactuur naar de belastingschuldige ter hoogte van de netto koopprijs van de roerende zaken op de veiling, plus de over de koopsom berekende omzetbelasting. De belastingschuldige is de op de creditfactuur vermelde omzetbelasting verschuldigd. De veilinghouder kan deze omzetbelasting aftrekken.

De veilinghouder geeft ook een factuur aan de veilingkoper. Op deze factuur staat de netto koopprijs en het opgeld dat het veilingbureau berekent. De veilinghouder berekent omzetbelasting over het totaalbedrag van de factuur. De veilinghouder zet de omzetbelasting op de factuur. De veilinghouder zal deze omzetbelasting moeten afdragen, maar mag de omzetbelasting op de creditnota aan belastingschuldige hierop in mindering brengen . Als de veilingkoper een ondernemer is, kan hij de omzetbelasting aftrekken.

De veilinghouder betaalt de netto koopprijs van de op de veiling verkochte zaken inclusief de daarover berekende omzetbelasting aan de ontvanger.

De veilinghouder stuurt de ontvanger een factuur met omzetbelasting voor de geleverde diensten. Het bedrag van deze factuur brengt de ontvanger als kosten in rekening bij de belastingschuldige. De op deze factuur vermelde omzetbelasting moet de veilinghouder afdragen. De ontvanger boekt de hele opbrengst, minus de factuur van de veilinghouder voor de geleverde diensten, af op de belastingschuld.

De belastingdeurwaarder stelt de belastingschuldige schriftelijk op de hoogte van de verkoopopbrengst. Daarbij vermeldt hij de vergoeding en het bedrag van de daarover verschuldigde omzetbelasting. Een kopie van

deze brief is voor het invorderingsdossier. De ontvanger informeert de inspecteur omzetbelasting over de verkoop. De inspecteur omzetbelasting legt een naheffingsaanslag op als de verschuldigde omzetbelasting niet wordt afgedragen.

Voorbeeld
Een veilingkoper koopt een zaak voor een netto koopprijs van € 1.000,-

De veilingkoper betaalt op de veiling

Netto koopprijs op veiling	1.000
Opgeld 16%	160
Subtotaal	1.160
21% omzetbelasting (terug te vragen door veilingkoper mits ondernemer)	244
Totaal	1.404

De belastingschuldige ontvangt de volgende creditnota van het veilingbureau

Netto koopprijs op veiling	1.000
21% omzetbelasting (te voldoen door belastingschuldige)	210
Totaal	1.210

De veilingopbrengst die de ontvanger afboekt op de belastingschuld

Netto koopprijs op veiling	1.000
21% omzetbelasting	210
Totaal	1.210

De veilinghouder stuurt de ontvanger de volgende factuur voor verleende diensten; het totaalbedrag van deze factuur brengt de ontvanger bij belastingschuldige in rekening als kosten

Werkzaamheden veilingverkoop	100
21% omzetbelasting	21
Totaal	121

De veilinghouder moet de volgende omzetbelasting aangeven

Levering van de belastingschuldige aan de veilinghouder (terug te vragen)	-210
Levering van de veilinghouder aan de veilingkoper (te voldoen)	244
Factuur aan ontvanger voor werkzaamheden veilingverkoop (te voldoen)	21
Per saldo af te dragen	55

30.5.14.1 Omzetbelasting bij verkoop van verpande roerende zaken via een veilinghouder

Als een veilinghouder voor de pandhouder het pandrecht uitwint en om die reden bedrijfsmiddelen van een niet vrijgestelde ondernemer executoriaal verkoopt, dan geldt voor de omzetbelasting de verleggingsregeling. De heffing van de omzetbelasting verloopt dan als volgt.

Voor de heffing van omzetbelasting geldt de zogenoemde "veilingfictie" (artikel 3 lid 5 van de Wet omzetbelasting). De veilingfictie houdt bij een verkoop van roerende zaken in dat de zaken voor de heffing van de omzetbelasting eerst aan de houder van de veiling moeten worden geleverd door de belastingschuldige. Daarna levert de veilinghouder de zaken aan de veilingkoper.

De belastingschuldige kan geen factuur voor de levering aan de veilinghouder geven, omdat hij nog niet weet wat de opbrengst van de veiling zal zijn. Daarom stuurt de veilinghouder na de veiling een creditfactuur naar de belastingschuldige met de opbrengst van de roerende zaken op de veiling. Op deze creditfactuur zet de veilinghouder geen bedrag aan omzetbelasting maar "omzetbelasting verlegd". De veilinghouder moet de naar hem verlegde omzetbelasting aangeven en mag tegelijkertijd die omzetbelasting als voorbelasting op zijn aangifte in aftrek brengen.

Als de veilingkoper een ondernemer is, zet de veilinghouder op de factuur geen bedrag aan omzetbelasting, maar "omzetbelasting verlegd". De veilingkoper moet de naar hem verlegde omzetbelasting aangeven en mag tegelijkertijd die omzetbelasting als voorbelasting op zijn aangifte in aftrek brengen. Over het opgeld wordt wel gewoon omzetbelasting berekend.

Als de veilingkoper een particulier of een vrijgestelde ondernemer is, vermeldt de veilinghouder de berekende omzetbelasting op de factuur. Deze omzetbelasting draagt de veilinghouder af op zijn aangifte.

Het veilingbureau draagt de netto opbrengst af aan de ontvanger. Onder netto opbrengst is in dit verband de opbrengst exclusief de omzetbelasting die de veilinghouder verschuldigd is door de levering aan veilingkopers die particulier of vrijgesteld ondernemer zijn. De veilinghouder stuurt de ontvanger een factuur met omzetbelasting voor de geleverde diensten. Het bedrag van deze factuur brengt de ontvanger als kosten in rekening bij de belastingschuldige. De op deze factuur vermelde omzetbelasting moet de veilinghouder afdragen. De ontvanger boekt de hele opbrengst, minus de factuur van de veilinghouder met betrekking tot de geleverde diensten, af op de belastingschuld.

De belastingdeurwaarder stelt de belastingschuldige schriftelijk op de hoogte van de verkoopopbrengst. Hij vermeldt daarbij de vergoeding en het bedrag van de daarover verschuldigde omzetbelasting. Een kopie van deze brief is voor het invorderingsdossier. De ontvanger informeert de inspecteur omzetbelasting over de verkoop. De inspecteur omzetbelasting legt een naheffingsaanslag op als de verschuldigde omzetbelasting niet wordt afgedragen.

30.5.14.2 Omzetbelasting bij verkoop van margegoederen door een veilinghouder

Veilinghouders die margegoederen veilen zijn aan te merken als wederverkoper. Op grond van het Besluit margeregeling kunnen we ervan uitgegaan dat er vaker dan incidenteel sprake is van wederverkoop. Een veilinghouder kan daarom – binnen de wettelijke kaders – de margeregeling op de berekening van de omzetbelasting inzake executieverkoop toepassen.

Een veilinghouder kan de margeregeling toepassen onder de volgende voorwaarden:
1. het aangebrachte goed verkeert kennelijk in gebruikte staat; en
2. de veilinghouder krijgt voor de levering geen factuur waarop de omzetbelasting afzonderlijk staat.

Als het geveilde goed afkomstig is van een ander dan een ondernemer, moet de veilinghouder een inkoopverklaring opmaken en bewaren. De inkoopverklaring hoeft dan niet de verklaring te bevatten van de leverancier dat hij voor dat goed geen belasting in aftrek heeft gebracht. Het is voldoende dat de opdrachtgever van de executieverkoop de inkoopverklaring heeft ondertekend.

Als de veilinghouder gebruikte zaken verkoopt waarbij de margeregeling wordt toegepast, zoals bij gebruikte auto's van een autohandelaar, wordt voor de omzetbelasting als volgt gehandeld.

De belastingschuldige kan geen factuur voor de levering aan de veilinghouder geven, omdat hij nog niet weet wat de opbrengst van de veiling zal zijn. Daarom stuurt de veilinghouder na de veiling een creditfactuur naar de belastingschuldige voor de opbrengst van de roerende zaken op de veiling. Op deze factuur zet de veilinghouder geen omzetbelasting (artikel 28e van de Wet op de omzetbelasting). De belastingschuldige moet over de verkochte "margegoederen" omzetbelasting betalen, berekend over de veilingopbrengst minus de inkoopprijs. Daarom berekent de veilinghouder de door belastingschuldige verschuldigde omzetbelasting over de winstmarge. De winstmarge is het verschil tussen de verkoopprijs bij de executieverkoop en de inkoopprijs van belastingschuldige.

De veilinghouder geeft ook een factuur aan de veilingkoper. Voor de margeregeling wordt de veilinghouder voor deze transactie ook als wederverkoper aangemerkt. Daarom zet de veilinghouder ook op deze factuur geen omzetbelasting (artikel 28e van de Wet op de omzetbelasting). Als de veilingverkoper gebruik maakt van de margeregeling kan hij dus nooit omzetbelasting in vooraftrek brengen.

Op de creditfactuur die de veilinghouder aan de belastingschuldige geeft, staat hetzelfde bedrag als de factuur die de veilinghouder aan de veilingkoper geeft, vermeerderd met het opgeld.

De veilinghouder betaalt de opbrengst van de verkoop, verminderd met het opgeld, aan de ontvanger.De veilinghouder stuurt de ontvanger een factuur met omzetbelasting voor de geleverde diensten. Het bedrag van deze factuur brengt de ontvanger als kosten in rekening bij de belastingschuldige. De op deze factuur vermelde omzetbelasting moet de veilinghouder betalen. De ontvanger boekt de gehele opbrengst, minus de factuur van de veilinghouder voor de geleverde diensten, af op de belastingschuld.

De belastingdeurwaarder stelt de belastingschuldige schriftelijk op de hoogte van de verkoopopbrengst en vermeldt daarbij de vergoeding en het bedrag van de daarover verschuldigde omzetbelasting. Een kopie van deze brief is voor het invorderingsdossier. De ontvanger informeert de

inspecteur omzetbelasting over de verkoop. De inspecteur omzetbelasting legt een naheffingsaanslag op als de verschuldigde omzetbelasting niet wordt afgedragen.

Voorbeeld
Een veilingkoper koopt een zaak voor € 1.000,-.

De veilingkoper betaalt op de veiling

Koopprijs op veiling	1.000
Opgeld 20%	200
Totaal	1.200

De belastingschuldige ontvangt de volgende creditnota van het veilingbureau

Koopprijs op veiling	1.000

De veilingopbrengst die de ontvanger afboekt op de belastingschuld

Koopprijs op veiling	1.000

De veilinghouder stuurt de ontvanger de volgende factuur voor verleende diensten;
het totaalbedrag van deze factuur brengt de ontvanger bij belastingschuldige in rekening als kosten

Werkzaamheden veilingverkoop	100
21% omzetbelasting	21
Totaal	121

De veilinghouder moet de volgende omzetbelasting betalen

Omzetbelasting over opgeld: 21% van €200	42
Factuur aan ontvanger voor werkzaamheden veilingverkoop	21
Totaal af te dragen	63

30.5.14.3 Margeregeling

De margeregeling houdt in dat omzetbelasting wordt gerekend over het verschil tussen de inkoopprijs en de verkoopprijs. De margeregeling is slechts van toepassing op zaken waarbij in de inkoopprijs omzetbelasting zit, die de wederverkoper niet in aftrek kan brengen. Bijvoorbeeld bij de verkoop van een auto door een particulier aan een autohandelaar.

Een wederverkoper is een ondernemer wiens activiteiten helemaal of deels bestaan uit de doorverkoop van gebruikte zaken, kunstvoorwerpen voorwerpen voor verzamelingen of antiquiteiten.

Als de belastingdeurwaarder gebruikte zaken, kunstvoorwerpen voorwerpen voor verzamelingen of antiquiteiten van een wederverkoper (= belastingschuldige) executoriaal verkoopt, kan hij gebruik maken van de margeregeling (artikel 28b van de Wet op de omzetbelasting).

Het toepassen van de margeregeling hangt niet af van de soort zaken die executoriaal verkocht worden, maar van de 'aard' van belastingschuldige. De margeregeling is alleen van toepassing als belastingschuldige een wederverkoper is. De wederverkoper heeft op grond van artikel 28f van de Wet op de omzetbelasting de keuze om de margeregeling al dan niet toe te passen. De belastingdeurwaarder (die als het ware in de plaats treedt van belastingschuldige) heeft bij de executieverkoop deze keuze ook.
De belastingdeurwaarder mag de margeregeling toepassen als de te verkopen roerende zaak aan belastingschuldige is geleverd door:

- een particulier
- een vrijgestelde/kleine ondernemer
- een andere wederverkoper
- ondernemer of wederverkoper uit een andere EU lidstaat

Als de belastingdeurwaarder kiest voor toepassing van de margeregeling, dan moet hij de af te dragen omzetbelasting berekenen over de winstmarge van belastingschuldige . De winstmarge is het verschil tussen de verkoopprijs bij de executieverkoop en de inkoopprijs van belastingschuldige. Indien de deurwaarder tijdens de voorbereiding van de verkoop overweegt de margeregeling toe te passen, overlegt hij dat met de vaco-invordering.

De belastingdeurwaarder kan eventueel de globalisatieregeling van artikel 28d van de Wet op de omzetbelasting toepassen. Deze regeling is onder andere van toepassing bij vervoermiddelen, kleding, meubels en huishoudelijke apparaten en geldt niet voor veilinghouders.

Kopers mogen geen omzetbelasting in vooraftrek brengen als onder de margeregeling wordt geleverd.
Om het bedrag van de door belastingschuldige te betalen omzetbelasting over de verkochte zaken te bepalen, zet de belastingdeurwaarder de omzetbelasting op de kwitantie, ongeacht of de koper een particulier of een ondernemer is.
De belastingdeurwaarder moet er voor zorgen dat de schuldpositie van de belastingschuldige zoveel mogelijk vermindert. De keuze voor het al dan niet toepassen van de margeregeling kan hierop van invloed zijn. Zie onderstaande rekenvoorbeelden.

30.5.15 ***Rekenvoorbeelden***

In de rekenvoorbeelden wordt het omzetbelastingpercentage op 21% en de gewenste (netto) uitgave van de koper op € 12.000 gesteld.

30.5.15.1 Uitwerking toepassing margeregeling; geldt zowel voor verkoop aan particulier als verkoop aan ondernemer

Inkoopprijs zaak belastingschuldige	10.000
Verkoopprijs op veiling	12.000
Investering koper	12.000
Verschuldigde OB belastingschuldige (12.000 - 10.000) x 21% =	420
Per saldo vermindert de schuld van belastingschuldige met 12.000 – 420 =	11.580

De kasopbrengst van de Belastingdienst is € 12.000. De opbrengst van de verkoop is namelijk € 12.000 terwijl het door de belastingschuldige te betalen bedrag omzetbelasting van € 420zeer waarschijnlijk oninbaar is.

30.5.15.2 Uitwerking toepassing belaste levering aan particulier

Inkoopprijs zaak belastingschuldige	10.000
Verkoopprijs op veiling	12.000
Investering koper	12.000
Verschuldigde OB belastingschuldige (12.000 x 21/121)=	2.082
Per saldo vermindert de schuld van belastingschuldige met 12.000 – 2.082 =	9.918

De kasopbrengst van de Belastingdienst is € 12.000. De opbrengst van de verkoop is namelijk € 12.000, terwijl het door de belastingschuldige te betalen bedrag omzetbelasting van € 2.082 zeer waarschijnlijk oninbaar is.

30.5.15.3 Uitwerking toepassing belaste levering aan ondernemer

Inkoopprijs zaak belastingschuldige	10.000
Verkoopprijs op veiling inclusief OB	14.400
Aftrekbare OB voor koper (14.400 x 21/121)=	2.499
Netto investering koper	11.901
Verschuldigde OB belastingschuldige (14.400 x 21/121)=	2.499
Per saldo vermindert de schuld van belastingschuldige met 14.400 – 2.499 =	11.901

De kasopbrengst van de Belastingdienst is € 11.901. De opbrengst van de verkoop is namelijk € 14.400 en de Belastingdienst moet € 2.499 omzetbelasting aan de koper uitbetalen, terwijl het door de belastingschuldige te betalen bedrag omzetbelasting van € 2.499 zeer waarschijnlijk oninbaar is.

30.5.15.4 Conclusie rekenvoorbeelden
De kasopbrengst van de Belastingdienst is in alle gevallen gelijk en is dus niet afhankelijk van het wel of niet toepassen va de margeregeling.

Bij verkoop aan een particulier of vrijgestelde ondernemer is het toepassen van de margeregeling gunstig voor de belastingschuldige. De belastingschuldige moet over de verkoopopbrengst minder omzetbelasting betalen en de kopende particulier of vrijgestelde ondernemer mag geen omzetbelasting terugvragen over zijn aankopen.

Bij verkoop aan een ondernemer is het gunstiger voor de belastingschuldige om de margeregeling niet toe te passen. De verkoopopbrengst van een zaak zal bij verkoop aan een ondernemer meestal hoger zijn als gekozen wordt voor een belaste levering. De kopende ondernemer zal namelijk geneigd zijn een hoger bod uit te brengen als hij de in de koopprijs begrepen omzetbelasting in aftrek kan brengen. Hoewel de belastingschuldige dit omzetbelastingbedrag moet aangeven, is de belastingschuldige per saldo beter af bij een belaste levering als hij uitgaat van een gelijke "netto-investering" door de kopende ondernemer. Het bedrag dat de belastingschuldige per saldo "beter af" is, is het omzetbelastingbedrag dat hij zou moeten betalen bij toepassing van de margeregeling.

30.6 Voorbereiden executoriale verkoop roerende zaken BDW

De belastingdeurwaarder gaat pas over tot een executoriale verkoop van roerende zaken na een schriftelijke opdracht van de ontvanger.

De verkoop moet zoveel mogelijk plaatsvinden voor alle openstaande belastingaanslagen. De belastingdeurwaarder gaat daarom na of alle openstaande belastingaanslagen in het beslag zijn begrepen.

Voor de verkoop van bijzondere beslagobjecten als edelmetalen, computers of namaakartikelen gelden aparte regels.

De belastingdeurwaarder maakt de voorgenomen verkoop bekend.

Voor de waardebepaling van de te verkopen zaken kan hij de zaken, in overleg met de ontvanger, vooraf laten taxeren door een deskundige derde.

Zo nodig kan een rijksbieder worden ingezet.

Bij de voorbereiding van de verkoop plaatst de belastingdeurwaarder de zaken overzichtelijk bij elkaar.

30.6.1 ***Nagaan openstaande vorderingen***

Een executoriale verkoop van roerende zaken moet zoveel mogelijk plaatsvinden voor alle openstaande belastingaanslagen. De belastingdeurwaarder gaat daarom na of alle openstaande belastingaanslagen in het beslag zijn begrepen.
Voor belastingaanslagen waarvoor nog geen beslag is gelegd, kan zo nodig met toepassing van de artikelen 10 en 15 van de Invorderingswet 1990 tot de aanvang van de verkoop cumulatief beslag worden gelegd.

Voor nieuw in beslag genomen zaken mag de verkoop niet plaatsvinden binnen 4 weken na betekening van het proces-verbaal van beslag aan de belastingschuldige.

30.6.2 ***Executoriale verkoop goud, zilver en platina***

Zaken die niet verkocht mogen worden
Het is niet toegestaan gouden, zilveren en platina voorwerpen zonder het vereiste stempelteken in de handel te brengen. Daarom mag de verkopende belastingdeurwaarder die voorwerpen niet in het openbaar veilen of met dat doel tentoonstellen. Als een vereist stempelteken ontbreekt moet de ontvanger door een waarborginstelling het stempelteken laten aanbrengen.

Als de belastingdeurwaarder (of de ontvanger) vermoedt dat de in beslag genomen zaken een vals stempelteken hebben, laat hij de betreffende zaken keuren bij een waarborginstelling of bij de Rijksinspectie Digitale Infrastructuur (RDI). Als werkelijk sprake is van valse stempeltekens, zullen deze zaken strafrechtelijk in beslag worden genomen. De ontvanger ontvangt dan via de waarborginstelling of de RDI een kopie van het proces-verbaal van strafrechtelijke inbeslagname. Dat is nodig om zich te vrijwaren tegenover de beslagene.

Verkoop melden

Tenminste 3 dagen voor de te houden verkoop doet de ontvanger hiervan aangifte bij de RDI. Bij ontbrekende stempeltekens moet uiteraard veel eerder actie worden ondernomen.

De aangifte doet de ontvanger (of na overleg, de deurwaarder) door een e-mail te sturen naar: info@rdi.nl.

In de e-mail vermeldt de ontvanger in ieder geval de volgende gegevens:
- naam, functie en kantooradres van de aangever (ontvanger of belastingdeurwaarder);
- naam, functie en kantooradres van degene die de verkoop organiseert (in de regel dus de belastingdeurwaarder);
- naam, adres en functie van de belastingschuldige voor wie de verkoop plaatsvindt;
- of de werken volgens de ontvanger op grond van artikel 2 van de Waarborgwet 2019 aan waarborg zijn onderworpen;
- de tijdstippen van kijkdagen en verkoop;
- het adres waar de verkoop zal zijn; en
- eventuele overige gegevens die van belang zijn voor de waarborginstelling.

Adresgegevens Rijksinspectie Digitale Infrastructuur:
Postbus 450
9700 AL Groningen
Telefoon: 088 - 041 60 00

30.6.3 ***Contant geld***

In beslag genomen geld (inclusief vreemde valuta), geeft de belastingdeurwaarder in bewaring bij een bank. De bewaring vindt plaats door een rekening te openen ten name van de belastingdeurwaarder, onder vermelding van het beslag, de executant (= de ontvanger) en de belastingschuldige.

Bovenstaande geldt ook voor vreemde valuta. De belastingdeurwaarder wisselt dit om en stort het op de speciaal geopende rekening. In onderling overleg kunnen de ontvanger en de belastingschuldige afwijken van de wettelijk omschreven deponeringswijze.

Op grond van de bepalingen van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering zou in beslag genomen geld executoriaal moeten worden verkocht. Aangezien dit uiteraard nooit onder de nominale waarde zou mogen worden verkocht en kopers ook niet meer dan de nominale waarde zullen bieden, zal het geld voor het nominale bedrag aan de rijksbieder blijven hangen. Deze moet dit vervolgens afdragen aan Domeinen en de ontvanger moet dan toch het bedrag waarvoor het verkocht is, op de schuld afboeken. Daarnaast zul je in voorkomende gevallen een aanzienlijk bedrag contant mee moeten nemen naar de plaats van verkoop, met alle risico's die dat weer met zich meebrengt. Daarom wordt bij in beslag genomen contant geld voor een praktische oplossing gekozen.

Het contante geld wordt niet meegenomen in de verkoop. Nadat de verkoop heeft plaatsgevonden, schrijft de belastingdeurwaarder het tegoed van de betreffende bankrekening over naar de rekening van de ontvanger, met vermelding welke belastingschuldige het betreft. De ontvanger zorgt voor afboeking op de openstaande belastingschuld.

Alhoewel bij deze praktische oplossing niet de formaliteiten worden gevolgd, zal dit nooit leiden tot benadeling van de belastingschuldige, aangezien het nominale bedrag, eventueel met inbegrip van de op de bankrekening verkregen rente, wordt afgeboekt op zijn schuld.

Als het contante geld een wettig betaalmiddel betreft dat ook een extra waarde heeft (bijvoorbeeld uit verzamelaarsoogpunt), zal wel de normale gang van zaken van de executoriale verkoop moeten worden gevolgd.

30.6.4 ***Executoriale verkoop illegale zaken***

Als de belastingdeurwaarder voor beslag vatbare zaken aantreft waarvan de vervaardiging, het bezit of het gebruik strafbaar is (of ook als het vermoeden van strafbaarheid bestaat), kan de beslaglegging op de normale wijze doorgang vinden. Wel schakelt hij zo snel mogelijk na de beslaglegging de politie in. Als geen strafrechtelijke maatregelen worden getroffen, in die zin dat voormelde zaken verbeurd worden verklaard of worden onttrokken aan het verkeer, vermeldt de belastingdeurwaarder dit in het exploot proces-verbaal van beslag. De ontvanger neemt dan eerst contact op met het ministerie van Financiën.
Afhankelijk van de uitkomst van dat contact kan de belastingdeurwaarder maatregelen treffen om tot een executoriale verkoop van de in beslag genomen zaken over te gaan.

30.6.5 ***Executoriale verkoop computerapparatuur***

Als de belastingdeurwaarder beslag op computerapparatuur heeft gelegd, valt alleen de hardware onder dit beslag. Uit het oogpunt van privacy bescherming en ter voorkoming van schadeclaims moeten vóór de executoriale verkoop alle software en andere bestanden van de computerapparatuur worden verwijderd. In de Leidraad Invordering is vermeld dat de deurwaarder hiervoor verantwoordelijk is. Uit praktische overwegingen is de uitvoering van die taak bij de ontvanger neergelegd. Hij weet al in een vroeg stadium dat de verkoop gaat plaatsvinden. Daarnaast moet ook de verslaglegging van de genomen maatregelen zorgvuldig in het invorderingsdossier en in het geautomatiseerde invorderingssysteem (ETM) worden vastgelegd. Dit is mede noodzakelijk voor het geval er bewijsstukken moeten worden overgelegd vanwege een ingediende schadeclaim.

30.6.6 ***Bekendmaking openbare verkoop***

De executoriale verkoop van roerende zaken moet worden voorafgegaan door bekendmaking op één of meer algemeen toegankelijke websites van de plaats, de dag en het uur van de verkoop, en/of via welke website en gedurende welke periode er kan worden geboden. Bij de aankondiging wordt de aard van de zaken aangeduid zonder vermelding van nadere bijzonderheden. De aankondiging van de verkoop moet geschieden na aanzegging van de verkoop aan de schuldenaar en tenminste 4 dagen vóór de verkoop, tenzij die termijn door de voorzieningenrechter van de rechtbank op verzoek is verkort. Zodra vaststaat dat de executie om welke reden dan ook niet doorgaat, moet de belastingdeurwaarder de bekendmaking op de website zo snel mogelijk verwijderen.

30.6.6.1 Bekendmaking op algemeen toegankelijke website

Bij de advertentie wordt minimaal vermeld:

- de aard van de zaken zonder vermelding van nadere bijzonderheden.

Wel kan vermeld worden:
- de te verkopen zaken met foto(’s) (beknopt maar voldoende wervend en bij verkoop van een motorrijtuig de gegevens van het RDW)
- de exacte aanduiding van de plaats(en) van verkoop
- dag en tijdstip van verkoop
- dag en tijdstip van bezichtiging (de bezichtigingsduur is afhankelijk van de aard en omvang van de te verkopen zaken en de verwachte belangstelling)
- de mededeling dat contant, met pin of met internetbankieren kan worden betaald
- eventuele bijzonderheden over bijvoorbeeld bereikbaarheid en toegang tot de plaats van verkoop
- de opdrachtgever van de verkoop
- de naam en het telefoonnummer van de belastingdeurwaarder

Uit onderzoek blijkt dat advertenties met foto’s ongeveer 10 keer vaker worden bekeken dan advertenties zonder foto’s. De belastingdeurwaarder voegt daarom naast de omschrijving van de kavel(s) foto’s bij.
Bij het publiceren van foto's geldt het volgende:
De kentekens moeten onherkenbaar worden gemaakt. Dit geldt ook voor reclame-uitingen, e-mailadressen en internetsites op bedrijfswagens en dergelijke waarin de naam van een natuurlijk persoon is opgenomen. Telefoonnummers dienen ook onzichtbaar gemaakt te worden.

30.6.6.2 Advertentie op de website
De aankondiging van de verkoop op de website dient tenminste 4 dagen voor de verkoop plaats te vinden.

30.6.7 ***Vaststelling omzetbelastingplicht***
Als een belastingdeurwaarder een executieverkoop houdt, bepalen de belastingdeurwaarder en de invorderaar voorafgaand daaraan of sprake is van omzetbelastingplicht bij belastingschuldige. Hierbij kunt u een beroep doen op de inspecteur omzetbelasting.

Om vast te kunnen stellen of belastingschuldige OB-plichtig is, is het volgende van belang:
- De OB-plicht vloeit voort uit de Wet op de omzetbelasting. Bij twijfel of de belastingschuldige een ondernemer is volgens deze wet, is de inspecteur omzetbelasting beslissingsbevoegd.
- De informatie of een ondernemer vrijgesteld is voor de omzetbelasting, staat in de omzetbelastingsystemen en Beheer van Relaties (bvr). Overleg bij twijfel met de inspecteur omzetbelasting.
- Controleer of de te executeren zaken tot het ondernemings- of privévermogen van de ondernemer behoren. Of de ondernemer nog ‘actief’ is in de systemen van de belastingdienst, is niet relevant. Over de verkopen zaken die behoren tot het bedrijfsvermogen van belastingschuldige berekent de belastingdeurwaarder omzetbelasting. De verkoopopbrengst van een bedrijfsmiddel is dus inclusief omzetbelasting. Alleen als het ondernemingsvermogen na staking is overgebracht naar privé (en er dus al is afgerekend voor de omzetbelasting) hoeft over die zaken geen omzetbelasting te worden berekend.

- De margeregeling ex artikel 28b van de Wet op de omzetbelasting is alleen van toepassing, als de belastingschuldige wederverkoper is in de zin van de margeregeling (bijvoorbeeld: autohandelaar, kringloopwinkel). Toepassing van de margeregeling wordt niet bepaald door de te verkopen zaken.
- De verleggingsregeling ex artikel 24ba onder d van de Uitvoeringsbesluit omzetbelasting is van toepassing als "Een in zekerheid gegeven roerende of onroerende zaak dan wel een recht waaraan een onroerende zaak is onderworpen wordt geleverd aan een ondernemer tot executie van die zekerheid". Dan wordt op grond van artikel 12 lid 5 van de Wet op de omzetbelasting "de belasting geheven van degene aan wie de levering wordt verricht". De verleggingsregeling is alleen van toepassing als (cumulatief):
  - sprake is van executie van een zekerheidsrecht (pandrecht of hypotheekrecht), en
  - geleverd wordt aan een ondernemer.
- De verleggingsregeling is niet van toepassing als:
  - de belastingdeurwaarder een beslag op roerende zaken uitwint, waarop een pandrecht rust, en
  - een veilinghouder een executieverkoop voor de belastingdienst uitvoert.
- De belastingdeurwaarder berekent geen omzetbelasting bij:
  - de verkoop van privézaken van ondernemers
  - verkopen ten laste van particulieren
  - de verkoop van bodemzaken die eigendom van derden zijn

De belastingdeurwaarder geeft van de verkoop een kwitantie af aan de koper. Als de koper een ondernemer is, dan kan hij de omzetbelasting die begrepen is in de koopprijs, als voorbelasting in zijn aangifte omzetbelasting opvoeren.
Als de belastingdeurwaarder roerende zaken executoriaal verkoopt op grond van een pandrecht, geldt voor de omzetbelasting de verleggingsregeling.

30.6.8 ***Waardebepaling te verkopen roerende zaken***

Als de belastingdeurwaarder de waarde van de te verkopen roerende zaken niet kan inschatten, of als het een omvangrijke verkoping betreft, kan hij er in overleg met de ontvanger voor kiezen de zaken vooraf te laten taxeren door een taxatie- of veilingbedrijf.

In die gevallen kunnen zij de verkoop laten uitvoeren door het veilingbedrijf.
De belastingdeurwaarder kan ook de dienst der Domeinen inschakelen voor meer informatie over de vermoedelijke vraag- en biedprijzen.
De belastingdeurwaarder kan de ontvanger voorstellen de te verkopen roerende zaken te laten schoonmaken of herstellen, als hij daardoor een hogere opbrengst verwacht.

30.6.9 ***Inzetten rijksbieder***

Om bij de verkoop van roerende zaken een zo hoog mogelijke opbrengst te verkrijgen, kan de ontvanger voor rekening van het rijk een andere belastingdeurwaarder laten bieden dan die die met de verkoop is belast. Dit is de zogenaamde rijksbieder.

De met de verkoop belaste belastingdeurwaarder zal dan in overleg met de ontvanger afspraken maken over te realiseren minimumopbrengsten en de maximaal door de rijksbieder te bieden bedragen.

30.6.10 ***Kavelen***

Bij de voorbereiding van een verkoop van roerende zaken en bij de bezichtiging daarvan, gaat de belastingdeurwaarder als volgt te werk:

- Hij plaatst de te verkopen zaken tijdig, overzichtelijk en in duidelijk afgescheiden gedeelten bij elkaar (het zogenaamde kavelen).
- Als het om veel kavels gaat, maakt hij kavellijsten waarop hij de zaken praktisch rubriceert, met vermelding van het kavelnummer. Hij geeft daarbij een korte omschrijving van de zaken. In deze kavellijsten kunnen ook de (bijzondere) verkoopvoorwaarden worden opgenomen.
- Hij brengt het kavelnummer met een sticker op de kavels aan.
- Hij informeert de rijksbieder tijdig over plaats en tijdstip van verkoop.

30.7 Executoriale verkoop roerende zaken houden BDW

De executieverkoop vindt plaats in het openbaar, nadat de verkoopvoorwaarden zijn voorgelezen.

De belastingschuldige heeft de mogelijkheid om de volgorde van verkoop aan te geven.

De belastingdeurwaarder verkoopt bij opbod of bij opbod gevolgd door afmijning.

Hij anticipeert op te lage en niet serieuze hoge biedingen.

De koper moet de koopsom contant, via pinbetaling of via internetbankieren betalen aan de belastingdeurwaarder.

Als iemand de roerende zaken onderhands wil kopen, deelt de belastingdeurwaarder hem mede dat dit niet mogelijk is.

In bepaalde gevallen brengt de belastingdeurwaarder omzetbelasting in rekening.

Namens de belastingschuldige maakt de belastingdeurwaarder voor de aangekochte zaken een factuur op die voldoet aan de eisen van artikel 35 van de Wet op de omzetbelasting 1968.

Voor aankopen van de rijksbieder waarbij omzetbelasting in rekening wordt gebracht wordt een factuur opgemaakt voor de Domeinen Roerende Zaken. De factuur dient verzonden te worden naar;
Domeinen Roerende Zaken
ter attentie van Financiële Administratie,
Postbus 9043, 7300 GD Apeldoorn.

Bij de verkoop van bodemzaken geldt een bijzondere regeling.

Verkoop van zaken waarvoor de belastingen bij invoer nog niet zijn voldaan, vindt als hoofdregel plaats exclusief deze belastingen.

30.7.1 ***Openbare verkoop***

De belastingdeurwaarder is verantwoordelijk voor de verkoop van de in beslag genomen roerende zaken. Hij verkoopt de zaken in het openbaar of uitsluitend of gelijktijdig via het internet via een algemeen toegankelijke website. Als de verkoop in het openbaar plaatsvindt, zijn daarbij meestal 2 of meer belastingdeurwaarders aanwezig, waarbij iedere belastingdeurwaarder een taak op zich neemt.
Er is 1 belastingdeurwaarder die verkoopt; andere belastingdeurwaarders kunnen hem ondersteunen met bijvoorbeeld de taak van kassier of rijksbieder. De met de verkoop belaste belastingdeurwaarder blijft verantwoordelijk voor de verkoop, ook als er voor gekozen is om de verkoop te laten plaatsvinden door een veilingbedrijf.

30.7.2 ***Verkoop via een internetveiling***

Als de verkoop via een internetveiling plaatsvindt moet de ontvanger rekening houden met enkele aanvullende zaken.

Start en sluiting veiling

In overleg met het veilinghuis stelt de ontvanger de locatie van de te veilen zaken en het tijdstip van de start van de veiling vast. Voor het aanzeggen van de (nadere) datum en plaats van verkoop sluit de deurwaarder hierbij aan. Het bijzondere aan een internetveiling is dat de verkoop niet op één dag plaatsvindt, maar dat er gedurende meerdere dagen kan worden geboden.

De deurwaarder zet de volgende standaardtekst op het proces-verbaal:

Plaats van verkoop:	adres van de verkoop van de in beslag genomen roerende zaken
Aanvang veiling:	datum en tijdstip (het moment vanaf wanneer geboden kan worden)
Sluiting veiling:	datum (de dag waarop de veiling sluit) Sluiting vanaf uur

Bij het sluiten van de veiling vermeldt de deurwaarder geen tijdstip, omdat die niet altijd vaststaat. Het veilinghuis hanteert meestal de '5-minutenregel'. Als in de laatste 5 minuten vóór sluiting een hoger bod wordt uitgebracht, dan wordt de sluitingstijd met 5 minuten verlengd. Bij nieuwe biedingen herhaalt dit proces zich.

De belastingdeurwaarder verwijst in het proces-verbaal naar de toegankelijke website van het veilinghuis en de tijd dat geboden kan worden. Op de website staan:
- het aanvangstijdstip
- het (voorgenomen) tijdstip van sluiting
- de kijkdag(en)
- de ophaaldag(en)

Op de website van het veilinghuis wordt aangegeven dat de ontvanger de opdrachtgever is. Daarnaast zal de belastingdeurwaarder verwijzen naar het veilinghuis op de eigen website).

Fysieke aanwezigheid van de belastingdeurwaarder op het kantoor van het veilinghuis is niet nodig. Het fysieke en digitale toezicht is door het veilinghuis gewaarborgd, zodat het realiseren van een zo hoog mogelijke opbrengst geen gevaar loopt.

In overleg met het veilinghuis stelt de belastingdeurwaarder de startprijs per kavel vast. Het gebruik van een 'rijksbieder-account' is mogelijk, maar niet per se nodig. Als bepaalde zaken onverkocht dreigen te blijven, kan de verantwoordelijke belastingdeurwaarder besluiten om:
- de startprijs tegen het einde van de veiling in overleg met het veilingbureau naar beneden bij te stellen
- de zaken onverkocht te laten en met een nieuwe veiling mee te nemen
- de zaken tegen startprijs door de rijksbieder aan te laten kopen

Gekochte zaken niet afgehaald
Als het veilinghuis dit contractueel heeft geregeld met de koper, neemt het veilinghuis dit voor haar rekening. Is dit niet het geval dan komen de niet afgehaalde zaken opnieuw in de verkoop en verhaalt de deurwaarder het eventuele verlies op de koper.

*30.7.3 **Verkoopvoorwaarden***

Voordat de belastingdeurwaarder met de executieverkoop van de in beslag genomen roerende zaken begint, worden de verkoopvoorwaarden voorgelezen. De verkoopvoorwaarden worden aangeplakt, bekend gemaakt of ter inzage gelegd.

In de verkoopvoorwaarden moet vermeld staan dat de zaken worden verkocht in de staat waarin zij zich bevinden.

Over de verkochte zaken zijn soms nog rechten verschuldigd aan derden, zoals Stichting de Thuiskopie. Dit is de ontvanger of de belastingdeurwaarder niet bekend. Daarom mag de belastingdeurwaarder geen verklaring verstrekken aan de koper dat alle rechten zijn betaald. Als er nog rechten verschuldigd zijn aan derden, komen deze voor rekening van de koper.

Bij verkoop van in beslag genomen voertuigen is het maken van proefritten niet mogelijk.

De koper van een zaak moet zelf zorgdragen voor eventuele demontage. De kosten die hij daarvoor maakt komen voor eigen rekening. De koper is aansprakelijk voor schade die hij bij demontage veroorzaakt. Op grond van artikel 7:19 van het Burgerlijk Wetboek kan de koper op een executoriale verkoop zich niet beroepen op gebreken aan de verkochte zaak, tenzij de belastingdeurwaarder hiervan wist en dus te kwader trouw was.

De standaard verkoopvoorwaarden die de deurwaarder bekend maakt zijn:
1. U koopt voor eigen risico. Dit betekent dat ik de zaken of de kavels verkoop in de staat waarin zij zich bevinden. Ik ben niet aansprakelijk voor zichtbare of onzichtbare afwijkingen en gebreken aan die zaken of kavels. Een proefrit maken met een te koop aangeboden voertuig is niet mogelijk.
2. De verkoop vindt plaats bij opbod per zaak of kavel. De zaken of kavels worden aan u toegewezen als u het hoogste bedrag hebt geboden.

3. Ik kan bij het begin van de verkoop de gelegenheid geven om, naast de afzonderlijke biedingen, op alle zaken of kavels gezamenlijk een bod te doen. Als dit kan, deel ik dit bij aanvang van de verkoop mee. Ik kan ook bepalen dat na afloop van alle biedingen kan worden geboden op alle zaken gezamenlijk. Als dit tot een hogere opbrengst leidt dan de biedingen die afzonderlijk zijn gedaan, worden de zaken toegewezen aan de bieder op alle zaken gezamenlijk. Leidt dit tot een lagere opbrengst dan worden die zaken toegewezen aan de oorspronkelijke bieders.
4. Ik bepaal de volgorde waarin de zaken worden verkocht.
5. Als ik tijdens het bieden vermoed dat er bieders zijn die het geboden bedrag niet zullen betalen, geldt het volgende:
   - het geboden bedrag moet meteen, dat wil dus zeggen voordat het bieden verder gaat, aan mij worden overhandigd;
   - iemand die het geboden bedrag niet meteen betaalt, mag tijdens de verkoop niet meer meebieden;
   - degenen aan wie de zaak uiteindelijk niet wordt toegewezen, krijgen hun geld terug.
6. De biedingen vinden plaats inclusief omzetbelasting. Dit betekent dat als er omzetbelasting is verschuldigd, deze is begrepen in het bedrag dat u hebt geboden. Als u ondernemer bent, kunt u van mij een factuur krijgen waarop de omzetbelasting is vermeld.
7. De Belastingdienst is niet aansprakelijk als rechten op de aangeboden zaken niet zijn voldaan.
8. Ik breng u geen kosten, zoals opgeld, voor de verkoop in rekening.
9. Als ik een zaak aan u is toewijs, moet u betalen. Als u niet betaalt, dan zal de ik de zaak opnieuw verkopen. Brengt de verkoop dan meer op, dan krijgt u het meerdere niet uitbetaald. Brengt de verkoop minder op dan moet u wel het verschil bijbetalen.
10. U kunt betalen met contant geld, pinautomaat (geen creditcard) of via internetbankieren.
11. Ik staak de verkoop als het bedrag van de openstaande belastingschuld inclusief de verschuldigde rente en kosten is bereikt.
12. Na de verkoop draagt u het risico van een door u gekochte zaak of kavel. U moet de zaak of kavel op eigen kosten en binnen een door mij te bepalen termijn wegvoeren. U kunt pas over de zaak beschikken als u de koopprijs, inclusief eventuele omzetbelasting, volledig hebt betaald.
13. Als u bij het afvoeren schade veroorzaakt aan zaken van derden, dan bent u daarvoor aansprakelijk.
14. Ik kan aanvullende verkoopvoorwaarden stellen. Deze zal ik voor verkoop bekendmaken.
15. Bij mogelijke problemen waarin de verkoopvoorwaarden niet voorzien en waarvoor de wet geen oplossing biedt, beslis ik.

30.7.4 Melding verkoop blanco informatiedragers (beeld- of geluidsdragers, telefoons, hardware of consumentenelektronica)

In deze paragraaf wordt met beeld- of geluidsdragers, telefoons, hardware of consumentenelektronica (hierna informatiedragers) onder meer bedoeld:

- CD- (r)
- DVD- (r)
- E-reader
- Externe harddisk
- Portable audio/videospeler

- Smartphone/telefoon met MP3 functie
- Tablet
- Desktop/PC/notebook/server/mediacenter
- Settopbox met harde schijf/HDD recorder

Bij fabrikage- of import van blanco informatiedragers moet de fabrikant of importeur een vergoeding betalen die bestemd is voor auteursrechthebbenden. Stichting de Thuiskopie is door de minister van Justitie aangewezen voor de incasso en verdeling van de vergoeding.

Als de belastingdeurwaarder tijdens beslaglegging blanco informatiedragers aantreft, kan hij deze gewoon in beslag nemen.

Stichting de Thuiskopie gaat er van uit dat de belastingschuldige een handelaar is als er bij de beslaglegging meer dan 500 blanco informatiedragers worden aangetroffen.
Als de ontvanger bij een dergelijke belastingplichtige overgaat tot executoriale verkoop, moet hij de verkoop van die blanco informatiedragers vooraf melden bij Stichting de Thuiskopie. Dit moet via een e-mail naar het adres thuiskopie@cedar.nl, ter attentie van het Hoofd Opsporing en Handhaving. Vervolgens ontvangt de ontvanger via de e-mail een meldingsformulier. Dit formulier moet hij ingevuld weer terugmailen naar het Hoofd Opsporing en Handhaving.

Na de melding kan de executoriale verkoop plaats vinden. Omdat de belastingdeurwaarder niet kan nagaan of de vergoeding over de betreffende gegevensdragers aan de Stichting de Thuiskopie is betaald, kan hij daarover bij de verkoop geen mededelingen doen. Het risico van eventueel onbetaald gebleven rechten ligt bij de koper. De belastingdeurwaarder deelt dit voorafgaand aan de verkoop mee.

*30.7.5 **Verkoop van personenauto's of motorrijwielen die nog niet op kenteken zijn gesteld***

Als de belastingdeurwaarder een voertuig verkoopt dat nog niet is geregistreerd bij de Rijksdienst voor het wegverkeer (RDW), moet de koper bepaalde handelingen verrichten, waaronder de betaling van belasting voor personenauto's en motorrijwielen (BPM). Voorafgaand aan de verkoop informeert de belastingdeurwaarder bij de Douane naar het bedrag van de verschuldigde BPM. Verder handelt de belastingdeurwaarder als volgt.

Een nieuw voertuig
Voorafgaand aan de verkoop van een nieuw voertuig deelt de belastingdeurwaarder het volgende mee:
- het bedrag aan BPM dat verschuldigd is voor tenaamstelling van het voertuig
- om de auto op naam te laten stellen moet de koper zich melden bij de (RDW)
- bij de RDW moet de koper de aankoopkwitantie van de belastingdeurwaarder overleggen
- bij de RDW moet de koper bovendien een certificaat van overeenstemming (CVO) van de importeur of fabrikant overleggen
- de RDW geeft de gegevens door aan de Douane
- de Douane legt een aanslag BPM op
- na betaling van de BPM geeft de RDW het kenteken af

De belastingdeurwaarder heeft dus geen taak in verband met het afgeven van het kenteken en de nog te betalen BPM. Hij verkoopt het voertuig zonder kenteken aan de meest biedende.

Een gebruikt voertuig
Bij een gebruikt voertuig dat nog niet op naam is gesteld, is de verschuldigde BPM lager naarmate het voertuig ouder is. Als een personenauto of motorrijwiel ouder dan 25 jaar is, is zelfs in het geheel geen BPM verschuldigd. Bij een bestelauto is deze termijn 5 jaar. Voorafgaand aan de verkoop deelt de belastingdeurwaarder het volgende mee:

- het bedrag aan BPM dat verschuldigd is voor tenaamstelling van het voertuig
- om de auto op naam te laten stellen moet de koper zich melden bij de RDW
- bij de RDW moet de koper de aankoopkwitantie van de belastingdeurwaarder overleggen
- bij de RDW moet de koper bovendien informatie van het buitenlandse bestuursorgaan voor kentekenregistratie overleggen. Deze informatie omvat gegevens over het buitenlandse kenteken, leeftijd en waarde.
- de RDW geeft de gegevens door aan de Douane
- de Douane legt een aanslag BPM op
- na betaling van de BPM geeft de RDW het kenteken af

Het kan zijn dat de belastingdeurwaarder bovengenoemde informatie van het buitenlandse bestuursorgaan voor kentekenregistratie niet aan de koper kan verstrekken, omdat hij deze niet van de belastingschuldige heeft kunnen verkrijgen. In dat geval moet de koper zelf deze informatie bij het buitenlandse bestuursorgaan opvragen. Soms kan de RDW aan de hand van het chassisnummer het land van herkomst van het voertuig achterhalen.

De belastingdeurwaarder heeft dus geen taak in verband met het afgeven van het kenteken en de nog te betalen BPM. Hij verkoopt het voertuig zonder kenteken aan de meest biedende.

30.7.6 Verkoopvolgorde in beslag genomen roerende zaken

Op grond van artikel 470, lid 2 van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering kan de belastingschuldige de volgorde aangeven waarin de in beslag genomen roerende zaken zullen worden verkocht. Als hij van die gelegenheid geen gebruik maakt, bepaalt de belastingdeurwaarder de volgorde van verkoop. De belastingdeurwaarder verkoopt eerst de zaken die van de belastingschuldige zelf zijn, daarna de eventuele bodemrechtzaken en daarna de eventuele bodemzaken.

Er worden niet meer zaken verkocht dan nodig is om de som te kunnen betalen van de schulden, de kosten en de rente waarvoor het beslag is gelegd.

30.7.7 Verkoop bij opbod/afmijning

De belastingdeurwaarder verkoopt de in beslag genomen roerende zaken bij opbod of, als de ontvanger daarvoor kiest, bij opbod gevolgd door afmijning.

Gebruikelijk is de verkoop bij opbod. De belastingdeurwaarder kan de verkoop van een zaak met een bedrag van inzet starten. In de verkoopvoorwaarden kan opgenomen worden dat de biedingen bijvoorbeeld na € 250 steeds met een vast bedrag omhoog gaan, na € 500 met een lager vast bedrag, enzovoorts.

Als de verkoop plaatsvindt bij opbod gevolgd door afmijning, wordt éérst bij opbod verkocht. Het hoogste bod wordt gestald. De belastingdeurwaarder zet daarna in op een bedrag dat hoger ligt dan het voorgaande hoogste bod. Vervolgens wordt deze inzet steeds verlaagd totdat iemand 'mijn' roept.

Als het hoogste bod uit de opbodfase hoger is dan het 'mijn-bedrag', wijst de belastingdeurwaarder de verkochte zaak toe aan deze eerdere hoogste bieder. Als het ‘mijn-bedrag’ daarentegen hoger is dan het hoogste bod uit de opbodfase, wijst de belastingdeurwaarder de verkochte zaak toe aan de koper die het ‘mijn-bod’ deed.

Systeem: Afslag = Koopsom
Het bedrag waarop bij de afslag wordt afgemijnd geldt als hoogste bod. Dit bod moet hoger zijn dan de inzetsom (het hoogste bedrag bij het opbieden). Wordt er niet afgemijnd, dan geldt de inzetsom als hoogste bod.

Voorbeeld:
Bij de inzet is opgeboden tot € 200.000. Vervolgens wordt bij de afslag begonnen met een bedrag van € 400.000, waarna wordt afgemijnd op het moment dat de afslager € 250.000 roept. De koopsom is nu € 250.000.

Systeem: Koopsom = opbod + afslag
Het bedrag van opbod geldt als basis, daar bovenop komt het bedrag van de afslag.

Voorbeeld:
Bij de inzet is opgeboden tot € 200.000. Vervolgens wordt bij de afslag begonnen met een bedrag van € 150.000, waarna wordt afgemijnd op het moment dat de afslager € 80.000 roept. De koopsom is nu € 280.000.

Niet-serieuze biedingen
Bij de executoriale verkoop van in beslag genomen roerende zaken kan preventief worden gehandeld tegen ‘te lage biedingen’ door het inschakelen van de rijksbieder. Als de biedingen blijven steken op een te laag bedrag, moet de rijksbieder een hoger bod doen.

Tegenovergesteld kan de belastingdeurwaarder bij ‘niet-serieuze hoge biedingen’ eisen dat de bieder de geboden koopsom ter hand stelt. De belastingdeurwaarder houdt de koopsom vervolgens onder zich totdat de zaak is toegewezen. Als de bieder de koopsom niet ter hand stelt, laat de belastingdeurwaarder het bod buiten beschouwing. Dit geldt ook voor alle verdere biedingen van deze bieder gedurende de rest van de verkoping.

30.7.8 ***Betaling koopsom***

Bij de executoriale verkoop van inbeslaggenomen roerende zaken kan de koper de koopsom via pin, contant of via internetbankieren aan de belastingdeurwaarder voldoen.

Als de koper de koopsom niet betaalt, worden de aangekochte zaken direct nogmaals verkocht, ten laste van die koper. 'Ten laste van' houdt in dat de aanvankelijk hoogste bieder opdraait voor het verschil bij een daarna eventueel gerealiseerde lagere opbrengst. Een eventueel hogere opbrengst maakt deel uit van de verkoopopbrengst en komt *niet* ten goede aan de niet-betalende hoogste bieder.

Complicaties met niet-betalende hoogste bieders moeten nauwgezet worden vastgelegd in het proces-verbaal van verkoop. Dit proces-verbaal is voor de ontvanger de grondslag voor het verhalen van een nadelig saldo op de niet-betalende hoogste bieder.

Het kan voorkomen dat de hoogste bieder vertrekt voordat er afgerekend is. Als de persoonsgegevens onbekend zijn kan het verkochte natuurlijk niet ten laste van deze persoon opnieuw worden verkocht. Om deze ongewenste situatie te voorkomen is het raadzaam de bieders voorafgaand aan de verkoop te registreren middels hun legitimatiebewijs. Er bestaat geen legitimatieplicht tegenover de belastingdeurwaarder, maar als verantwoordelijke voor een goed verloop van de verkoop kan hij beslissen alleen bieders toe te laten die in staat zijn zich te legitimeren.

30.7.9 ***Omzetbelasting***

Bij de verkoop van roerende zaken ten laste van ondernemers die niet zijn vrijgesteld voor de heffing van omzetbelasting, brengt de belastingdeurwaarder omzetbelasting in rekening, als de verkochte zaken betrekking hebben op de onderneming.

Bij de verkoop van roerende zaken brengt de belastingdeurwaarder geen omzetbelasting in rekening bij verkopen:

- ten laste van particulieren
- van privé-zaken ten laste van ondernemers
- ten laste van ondernemers die zijn vrijgesteld van de heffing van omzetbelasting

De belastingdeurwaarder weigert verzoeken omzetbelasting in rekening te brengen bij de hierboven genoemde verkopen.

Als de belastingdeurwaarder zaken verkoopt die eigendom zijn van de belastingschuldige-ondernemer, worden die zaken geleverd door de belastingschuldige zelf, alshet gaat om de toerekening van de omzetbelasting. De vergoeding voor die levering wordt gesteld op de verkoopopbrengst minus de daarin begrepen omzetbelasting.

De belastingdeurwaarder maakt namens de belastingschuldige een factuur op die aan bepaalde eisen moet voldoen. Alle facturen worden met omzetbelasting opgemaakt, ongeacht of de koper een particulier of een ondernemer is. De rijksbieder wordt in deze aangemerkt als koper.

Als de margeregeling van gebruikte motorrijtuigen en rijwielen van toepassing is, wordt alleen omzetbelasting geheven over de winstmarge van de autohandelaar. In dat geval hoeft de belastingschuldige-ondernemer over de verkoop geen omzetbelasting af te dragen.

Als de belastingdeurwaarder de verpande zaken van een ondernemer verkoopt, moet hij een kopende ondernemer namens de belastingschuldige een factuur geven. Op de factuur moet de belastingdeurwaarder 'omzetbelasting verlegd' vermelden. Voor deze levering geldt namelijk de verleggingsregeling. Op de factuur vermeldt de belastingdeurwaarder in de kolom Omzetbelasting 'Verlegd'. Ook streept hij het %-teken door.

30.7.10 ***Eisen aan factuur***

Bij de verkoop van in beslag genomen roerende zaken waarbij omzetbelasting moet worden voldaan, maakt de belastingdeurwaarder namens de belastingschuldige een factuur op die voldoet aan de eisen van artikel 35 van de Wet op de omzetbelasting 1968:

- datum van levering
- naam en adres van de belastingschuldige die de levering verricht
- naam en adres van de koper aan wie de levering wordt verricht
- een duidelijke omschrijving van de geleverde zaken
- de vergoeding (dus bij een omzetbelastingtarief van 21%: 100/121 x verkoopopbrengst
- het bedrag van de omzetbelasting dat ter zake van de levering verschuldigd is (dus bij een omzetbelastingtarief van 21%: 21/121 x verkoopopbrengst)

De belastingdeurwaarder reikt de factuur uit aan de koper die de daarop in rekening gebrachte omzetbelasting kan terugclaimen.

30.7.11 ***BPM en OB bij verkoop personenauto's en motorrijwielen BDW***

Als op een gebruikte personenauto, bestelauto of motorrijwiel een bedrag aan belasting voor personenauto's en motorrijwielen (de rest-BPM) rust, moet de belastingdeurwaarder daar rekening mee houden als hij omzetbelasting berekent. Hij moet de omzetbelasting berekenen over het verschil tussen de koopprijs en de rest-BPM.

De rest-BPM is afhankelijk van de ouderdom van het voertuig. De belastingdeurwaarder berekent de rest-BPM met behulp van een forfaitaire tabel. Op 'gewone' voertuigen rust na 25 jaar geen bedrag aan BPM meer. Deze termijn blijkt in de praktijk bij berekening met behulp van de forfaitaire tabel korter dan 25 jaar te zijn. De tabel geldt ook voor bestelauto's met dit verschil dat de rest-BPM van een bestelauto na 5 jaar nihil is.

De tabel en de wijze van berekening van de rest-BPM kan de belastingdeurwaarder opzoeken via de website www.belastingdienst.nl. Ook kan de belastingdeurwaarder de inspecteur verzoeken om deze berekening voor hem te maken.

Op taxi's rust na 3 jaar geen BPM meer. Als een taxi-ondernemer een taxi binnen deze termijn verkoopt, begint voor de op dat moment geldende rest-BPM de termijn van 3 jaar opnieuw te lopen. Bij taxi's wordt de rest-BPM naar tijdsgelang vastgesteld.

De rest-BPM vermeldt de belastingdeurwaarder op de kwitantie die hij aan de koper uitreikt. Let wel: de vermelding van de rest-BPM op de kwitantie is alleen van belang om het bedrag aan omzetbelasting te berekenen!

Als een ondernemer of taxiondernemer een bestelauto of taxi verkoopt, moet hij de op de auto rustende rest-BPM op aangifte voldoen. Dit hoeft hij niet als hij gebruik maakt van de 'doorschuifregeling'. De doorschuifregeling is bij bestelauto's van toepassing als zowel de kopende ondernemer als de verkopende ondernemer in hun administratie een verklaring hebben, waarin zij beiden verklaren van de doorschuifregeling gebruik te maken. Als de koper en de verkoper beiden taxiondernemers zijn, kunnen zij gezamenlijk een verzoek aan de inspecteur doen om voor de doorschuifregeling in aanmerking te komen.

Bij een executieverkoop van een bestelauto of taxi kan de belastingdeurwaarder geen gebruik maken van de doorschuifregeling BPM.

30.7.11.1 Bpm en omzetbelasting bij verkoop aan particulieren (voor de BDW)
Bij verkoop aan een particulier zet de belastingdeurwaarder geen omzetbelasting op de kwitantie. Als de belastingdeurwaarder een bestel- of personenauto of motorrijwiel verkoopt voor een bedrag van € 13.900, zet hij de volgende bedragen op de kwitantie ongeacht de aard van het voertuig:

Koopsom auto	13.900		
OB			OB = (totale koopsom auto -/- rest bpm x 21/121)
Rest-Bpm		+	
Totale koopsom auto	13.900		

Bijzonderheden bij verkoop bestelauto of taxi

- De belastingdeurwaarder moet de inspecteur informeren over de executieverkoop van een bestelauto met bpm-vrijstelling. Dat kan via BPM_Postbus. De heffing van bpm voor bestelauto's gebeurt centraal bij de Centrale Administratie in Apeldoorn. Als de ondernemer van wie de bestelauto executoriaal wordt verkocht bpm die nog op de bestelauto rust niet vermeldt op de aangifte, stuurt de inspecteur hem een naheffingsaanslag bpm.
- De belastingdeurwaarder moet de inspecteur informeren over de executieverkoop van een taxi waarop een teruggaaf van de bpm is verleend. De heffing van de bpmvoor taxi's gebeurt bij de afzonderlijke belastingregio's. Als de taxiondernemer van wie de bestelauto executoriaal wordt verkocht de bpm die nog op de taxi rust niet vermeldt op de aangifte, stuurt de inspecteur hem een naheffingsaanslag voor de bpm.

30.7.11.2 Bpm en omzetbelasting bij verkoop ten laste van ondernemer aan ondernemer BDW
Bij verkoop aan een ondernemer zet de belastingdeurwaarder geen omzetbelasting op de kwitantie. Als de belastingdeurwaarder een bestel- of personenauto of motorrijwiel verkoopt voor een bedrag van

€ 14.100, terwijl er een bedrag van € 2.000 rest-bpm op het voertuig rust, zet de belastingdeurwaarder de volgende bedragen op de kwitantie, ongeacht de aard van het voertuig:

Koopsom auto	10.000		
OB	2.100		OB = (totale koopsom auto -/- rest bpm x 21/121)
Rest-bpm	2.000	+	
Totale koopsom auto	14.100		

Bijzonderheden bij verkoop bestelauto of taxi

- De belastingdeurwaarder moet de inspecteur informeren over de executieverkoop van de bestelauto met bpm-vrijstelling. Dat kan via BPM_Postbus. De heffing van bpm voor bestelauto's gebeurt centraal bij de Centrale Administratie in Apeldoorn. Als de ondernemer van wie de bestelauto executoriaal wordt verkocht de bpm die nog op de bestelauto rust niet vermeldt op de aangifte, stuurt de inspecteur hem een naheffingsaanslag bpm . De kopende ondernemer heeft in geen geval recht op teruggaaf van de bpm.
- De belastingdeurwaarder moet de inspecteur informeren over de executieverkoop van de taxi waarop een teruggaaf bpm is verleend. De heffing bpm voor taxi's gebeurt bij de afzonderlijke belastingregio's. Als de taxiondernemer van wie de bestelauto executoriaal wordt verkocht de bpm die nog op de taxi rust, niet vermeldtop de aangifte, stuurt de inspecteur hem een naheffingsaanslag bpm. Omdat de bpm een teruggaafregeling heeft voor taxi's, kan de kopende taxiondernemer mogelijk bpm terug krijgen. Dit kan alleen als de verkopende ondernemer zijn (naheffingsaanslag) bpm betaalt. Bij een executieverkoop ten laste van de verkopende ondernemer is dit onwaarschijnlijk. De kopende taxiondernemer krijgt daarom hoogstwaarschijnlijk geen teruggaaf. De belastingdeurwaarder moet potentiële kopers hierover voorafgaand aan de verkoop informeren. De koper kan hiermee dan rekening houden bij zijn biedingen.

30.7.12 ***Omzetbelasting bij verkoop bodemzaken***

Als de belastingdeurwaarder bodemzaken verkoopt, worden zaken verkocht die eigendom zijn van een derde. Na de executieverkoop geeft de belastingdeurwaarder de koper van de zaken een kwitantie. Op deze kwitantie berekent de belastingdeurwaarder geen omzetbelasting in rekening. De derde is immers geen omzetbelasting verschuldigd, omdat hij niet betrokken is bij de verkoop. De belastingdeurwaarder moet in de verkoopvoorwaarden opnemen dat de bodemzaken zonder omzetbelasting verkocht worden.

30.7.13 ***Verschuldigde invoerbelasting***

Executieverkoop van roerende zaken waarvoor de belastingen bij invoer nog niet zijn voldaan, vindt plaats exclusief deze belastingen. Afgifte van deze zaken aan de koper vindt pas plaats nadat de koper de douaneformaliteiten heeft geregeld en de invoerrechten heeft betaald. Als de belastingdeurwaarder van deze regel af wil wijken, bespreekt hij dit met de ontvanger.

30.8 Afwikkelen executoriale verkoop roerende zaken BDW

Na het afwikkelen van de verkoopactiviteiten en na betaling van de koopsom, geeft de belastingdeurwaarder de zaken af aan de koper.

Als de rijksbieder de roerende zaken heeft gekocht, zijn deze eigendom geworden van het Rijk.

De belastingdeurwaarder maakt een proces-verbaal van verkoop op.

Hij levert het proces-verbaal van verkoop in bij de ontvanger.

Vervolgens draagt de belastingdeurwaarder de verkoopopbrengst af.

Als de belastingdeurwaarder constateert dat in beslag genomen zaken zijn verduisterd, maakt hij een relaas van onttrekking op.

Het gelegde beslag kan op diverse manieren eindigen.

*30.8.1 **Levering verkochte zaken***

Na het afwikkelen van de verkoop van in beslag genomen roerende zaken en na betaling van de koopsom geeft de belastingdeurwaarder de zaken af aan de koper. Afgifte van zaken waarvoor de belastingen bij invoer nog niet zijn voldaan, vindt pas plaats na afwikkeling van de douaneformaliteiten. De belastingdeurwaarder houdt toezicht tijdens het demonteren en afvoeren van zaken.

In het proces-verbaal van verkoop noteert hij de namen en adressen van de kopers. Bij geconstateerde schade legt de belastingdeurwaarder de schade en de gegevens van de verantwoordelijke koper onmiddellijk vast in een proces-verbaal, onder vermelding dat de koper is meegedeeld dat deze aansprakelijk is voor de bij staat op te maken schade.

Bij de verkoop van motorrijtuigen zijn vier situaties mogelijk:
- Het motorrijtuig wordt verkocht met kentekenbewijzen.
- Het motorrijtuig wordt verkocht zonder kentekenbewijzen.
- Het motorrijtuig wordt verkocht met of zonder kentekenbewijzen aan de rijksbieder.
- Het motorrijtuig wordt verkocht met of zonder kentekenbewijzen aan een erkende (Stiba)sloper.

30.8.1.1 Motorrijtuig met kentekenbewijs

Na de verkoop van het in beslag genomen motorrijtuig gaat de belastingdeurwaarder met de koper naar het postkantoor om daar voor wijziging in de tenaamstelling van het kenteken te zorgen. De belastingdeurwaarder verstrekt het originele vrijwaringsbewijs aan de geëxecuteerde. Een afschrift daarvan wordt gevoegd bij het proces-verbaal van verkoop.

30.8.1.2 Motorrijtuig zonder kentekenbewijs

Als er een inbeslaggenomen motorrijtuig is verkocht zonder de volledige kentekenbewijzen, verstrekt de belastingdeurwaarder na betaling van de koopsom een factuur/kwitantie aan de koper en een akte van toewijzing (formulier RDW103). Uit die factuur/ kwitantie blijkt dat de koper uit

hoofde van de executoriale verkoop eigenaar is geworden van het motorvoertuig.

Kan een auto bij een verkoop 'voor de deur' niet direct op naam gezet worden, dan moet deze worden afgevoerd naar de dichtstbijzijnde stallingslocatie tot het moment dat de koper de auto wel op naam heeft gezet en de deurwaarder de auto kan overdragen aan de koper. Uitgangspunt daarbij is dat de kosten voor rekening van de schuldenaar komen.

Om nieuwe kentekenbewijzen te krijgen moet de koper naar een kantoor of keuringsstation van de Rijksdienst voor het Wegverkeer (RDW) met de factuur/kwitantie en het formulier RDW103. De koper moet het verschuldigde bedrag contant of via zijn bankrekening betalen. De koper overhandigt de belastingdeurwaarder vervolgens:
- de vrijwaring welke hij heeft gekregen van het RDW
- een kopie van zijn paspoort of rijbewijs.

Als de koper een rechtspersoon is, overtuigt de belastingdeurwaarder zich ervan dat de natuurlijke persoon tegenover hem bevoegd is namens de rechtspersoon te handelen. Deze overhandigt de belastingdeurwaarder vervolgens:
- de vrijwaring welke hij heeft gekregen van het RDW
- een uittreksel van de Kamer van Koophandel
- een kopie van zijn paspoort of rijbewijs

Nadat de koper deze bescheiden heeft overhandigd, draagt de belastingdeurwaarder het motorrijtuig over aan de koper. De vrijwaring dient zo spoedig mogelijk aan de belastingschuldige overhandigd of verzonden te worden.

30.8.1.3 Verkoop motorrijtuig zonder kentekenbewijs aan rijksbieder
Als de rijksbieder een in beslag genomen motorrijtuig zonder kentekenbewijzen heeft gekocht, is het Rijk door de koop en levering eigenaar geworden. Omdat het motorrijtuig hierna naar de Dienst der Domeinen gaat, handelt deze de kwestie van het kentekenbewijs verder af.

30.8.1.4 Motorrijtuig niet aanwezig bij verkoop
Als blijkt dat een in beslag genomen motorrijtuig bij de executoriale verkoop niet (meer) aanwezig is, maakt de belastingdeurwaarder een relaas van onttrekking op.

30.8.2 ***Door rijksbieder gekochte zaken***
De belastingdeurwaarder draagt de door de rijksbieder aangekochte zaken zo spoedig mogelijk over aan de verkoopunit van Domeinen Roerende Zaken (DRZ) in Soesterberg. De openingstijden zijn van 08.00 uur tot 16.00 uur. Aanlevering van zaken op andere tijdstippen is mogelijk na overleg. Aanlevering kan niet plaatsvinden op de eerste maandag van de maand. Als de belastingdeurwaarder zaken wil aanleveren bij DRZ moet hij dat zo spoedig mogelijk melden:
- per telefoon: 088-1524000
- of per e-mail: roerendezaken@domeinen.org

Als de rijksbieder een motorrijtuig heeft gekocht, zal de transporteur/het bergingsbedrijf het motorrijtuig aanbieden bij DRZ in Soeterberg. DRZ zendt een vrijwaringsbewijs naar de belastingdeurwaarder. Als de rijksbieder een motorrijtuig zonder kentekenbewijzen bij DRZ aanlevert, handelt DRZ de procedures over het kentekenbewijs verder af.

De rijksbieder koopt geen zaken die in verband met milieuregels niet bij DRZ mogen worden aangeleverd. Deze regels veranderen vaak. Actuele informatie is verkrijgbaar bij DRZ.

De roerende zaken die de rijksbieder heeft gekocht, neemt hij op in een overdrachtsformulier (OV 066) dat hij in drievoud opmaakt. Van het overdrachtsformulier houdt de belastingdeurwaarder het derde exemplaar achter en voegt dat bij het proces-verbaal van verkoop. Het eerste en tweede exemplaar geeft hij af aan de transporteur/het bergingsbedrijf die deze exemplaren afgeeft aan DRZ. DRZ ondertekent het tweede exemplaar en stuurt het door naar de ontvanger. Het overdrachtsformulier vermeldt het bedrag waarvoor het Rijk deze zaken heeft gekocht. Dit bedrag en de naam van de rijksbieder worden opgenomen in het proces-verbaal van verkoop.

30.8.3 ***Opmaken proces-verbaal***

Na het afwikkelen van de verkoopactiviteiten van de in beslag genomen roerende zaken, maakt de belastingdeurwaarder een proces-verbaal van verkoop op. In dit proces-verbaal vermeldt hij:

- de datum van het proces-verbaal of de data van het proces-verbaal van beslag
- of er zaken aan het beslag zijn onttrokken en zo ja welke
- dat de verkoopvoorwaarden zijn voorgelezen, aangeplakt of ter inzage zijn neergelegdS
- een opsomming van de verkochte zaken, de namen en woonplaatsen van de kopers en de koopsommen
- of er zich complicaties hebben voorgedaan en zo ja welke
- de voltooiing of staking van de verkoop
- de opbrengst van de verkoop
- onder het kopje bijzonderheden, aantekening van de namen van de schuldeisers die beslag hebben gelegd op goederen of de opbrengst van de tenuitvoerlegging en van de beperkt gerechtigden van wie het recht door de tenuitvoerlegging is vervallen, indien zij zich gemeld hebben.

Deze vermelding wijkt af van de summiere eis van artikel 474 van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering, dat slechts verplicht tot opname van de namen en woonplaatsen van de kopers.

Als de belastingschuldige daarom verzoekt, stuurt de belastingdeurwaarder of de ontvanger hem een afschrift van het proces-verbaal van verkoop, zonder de namen en de woonplaatsen van de kopers.

30.8.4 ***Inleveren proces-verbaal***

Na het afwikkelen van de verkoopactiviteiten van de in beslag genomen roerende zaken, maakt de belastingdeurwaarder een proces-verbaal van verkoop op. Hij levert dit proces-verbaal en de stukken die op de

verkoop betrekking hebben in bij de ontvanger die opdracht heeft gegeven voor de verkoop.

30.8.5 ***Afdracht opbrengst verkoop***

Na afloop van de executoriale verkoop van roerende zaken stort de belastingdeurwaarder de opbrengst op een daarvoor bestemde bankrekening van de ontvanger. De administratieve afwikkeling van de executieopbrengst vindt door de ontvanger plaats.

30.8.6 ***BTW-brief aan belastingschuldige***

In de praktijk zal het regelmatig voorkomen, dat de ondernemer na de executie geen bedrijf meer uitoefent. Toch moet de belastingschuldige, indien hij ondernemer is, formeel over de verkoopopbrengst nog de BTW afdragen in zijn eerstvolgende BTW-aangifte. Dat geldt uiteraard ook voor de belastingschuldige, die na de executie nog steeds zijn bedrijf uitoefent.

Om aan deze in de wet gestelde Abtverplichtingen te kunnen voldoen, stelt de deurwaarder daarom de belastingschuldige per brief op de hoogte van de verkoopopbrengst en vermeldt daarbij de totale vergoeding en het bedrag van de daarover verschuldigde omzetbelasting. Een kopie van deze brief wordt door de deurwaarder aan de ontvanger gegeven om achter te houden in het invorderingsdossier.

De ontvanger licht de inspecteur omzetbelasting in over de verkoop en de hierboven genoemde bedragen.

30.8.7 ***Relaas van onttrekking***

Het onttrekken (verduisteren) van zaken aan een beslag is strafbaar op grond van artikel 198 van het Wetboek van Strafrecht.

Als de belastingdeurwaarder weet dat in beslag genomen zaken zijn verduisterd, maakt hij een relaas van onttrekking op. Als de ontvanger beslist dat het relaas van onttrekking kan worden doorgezonden, wordt met deze verklaring aangifte van het strafbare feit gedaan, op grond van artikel 162 van het Wetboek van Strafvordering.

Omdat een relaas van onttrekking veelal niet aan de nauw luisterende juridische eisen voldoet, kan de belastingdeurwaarder eerst een conceptrelaas voorleggen aan de Boete Fraude Coördinator.

30.8.8 ***Einde van het beslag***

Een beslag op roerende zaken eindigt als volgt:

- door gehele betaling van de schuld waarvoor beslag was gelegd
- door opheffing, bijvoorbeeld als de in beslag genomen zaken achteraf van een derde blijken te zijn (en het bodemrecht niet van toepassing is)
- door executoriale verkoping

Als de ontvanger een beslag opheft, zal hij dat meestal in een brief aan belanghebbende(n) bekend maken. De ontvanger zal de belastingdeurwaarder opdracht geven om het beslag bij deurwaarderexploot op te heffen, als hij dit wenselijk acht of als de belastingschuldige daarom verzoekt. Het opheffen van een beslag op geld en waardepapieren moet altijd bij deurwaardersexploot geschieden.

30.9 Beslag op effecten

Effecten zijn waardepapieren en vormen een vermogensbestanddeel waarop schuldeisers zich kunnen verhalen.

Effecten zijn alle stukken die op een effectenbeurs kunnen worden verhandeld, zoals aandelen, opties, warrants en certificaten.

Er zijn verschillende manieren van beslaglegging en executie voor verschillende soorten effecten. Omdat er ingewikkelde overdrachtsregelingen voor effecten gelden, zijn niet alle effecten vrij overdraagbaar. Daarom hebben beslag op en verkoop hiervan eigen regels. Lidmaatschapsrechten in een vereniging gelden als effecten op naam, mits zij overgedragen kunnen worden.

*30.9.1 **Soorten***

Bij beslaglegging en verkoop van effecten moet gelet worden op het verschil tussen:

- effecten aan toonder
- aandelen op naam in een nv of bv
- aandelen op naam

Het soort effect bepaalt de keuze van beslagleggen. Bij aandelen op naam in een nv of bv kan de ontvanger de belastingdeurwaarder opdracht geven om beslag leggen bij de vennootschap. Bij effecten aan toonder legt de ontvanger beslag onder derden.

De opbrengsten uit in beslag genomen effecten (dividenden, rente, claims, bonussen en stockdividenden) zijn ook vatbaar voor beslag (Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering, artikel 474b). De rechtspersoon die de opbrengsten moet uitbetalen, is verplicht deze te verantwoorden en af te dragen aan de belastingdeurwaarder.

30.9.1.1 Aan toonder

Effecten aan toonder zullen bijna altijd in opdracht van een belastingschuldige door een tussenpersoon - meestal een bankinstelling zijn aangekocht; deze bankinstelling houdt de effecten onder zich.

De ontvanger moet dan onder deze instelling ten laste van de belastingschuldige beslag onder derden leggen. De ontvanger kan kiezen om in plaats van afgifte en executie van de effecten aan toonder de effecten op een effectenbeurs te laten verkopen, gevolgd door levering en afdracht van de opbrengst.

Effecten aan toonder kunnen als roerende zaken ook door de belastingdeurwaarder worden verkocht. Hiervoor dient de belastingdeurwaarder wel in het bezit te zijn van de effecten aan toonder. Als het gaat om effecten die op een beurs verhandelbaar zijn, kan de belastingdeurwaarder de effecten ook laten verkopen door een daartoe bevoegde tussenpersoon, meestal een bank.

Op verzoek van de ontvanger of de belastingschuldige kan de voorzieningenrechter bepalen dat de effecten in bepaalde gevallen toch op de beurs verkocht kunnen worden. Met name als de te verwachten opbrengst bij verkoop op de beurs groter zijn.

30.9.1.2 Aandelen op naam in nv/bv

De ontvanger geeft de deurwaarder opdracht tot het leggen van beslag op aandelen op naam in een nv of bv. Bij het opmaken van het proces verbaal van beslag dienen een aantal vormvereisten in acht te worden genomen waaronder;

- de aanzegging van het beslag aan de vennootschap;
- vermelding van getal en nummers in het proces verbaal;
- vermelding van de titel;
- naam en woonplaats van de belastingschuldige;
- naam en woonplaats van de ontvanger;
- het plaatsen van een aantekening in het register van aandeelhouders die namens de vennootschap ondertekend en door de deurwaarder mede-ondertekend wordt.

Soms is het aandelenregister evenwel niet voorhanden en blijft dit achterwege. De houder van het register kan opgeroepen worden om deze te overleggen.

De deurwaarder zal het beslag zo snel mogelijk schriftelijk mededelen aan de geëxecuteerde. Daarnaast moet het beslag binnen 8 dagen betekend worden. Het te laat betekenen heeft verval van het beslag tot gevolg.

In beslag genomen aandelen kunnen niet bezwaard, vervreemd of onder bewind gesteld worden.
Als er rechten van derden rusten op de aandelen, moet de vennootschap binnen 8 dagen schriftelijk melding maken bij de deurwaarder.

Binnen 1 maand nadat beslag is gelegd, moet de ontvanger de rechtbank verzoeken te beslissen of en wanneer tot verkoop en overdracht van de aandelen kan worden overgegaan. Dit verzoek moet worden gedaan door middel van een verzoekschrift door de Rijksadvocaat. Als het verzoek om een executoriale verkoop niet tijdig wordt gedaan, vervalt het beslag.

De procedure van beslissen op een verzoek om executoriale verkoop gaat als volgt:

1. Voordat de rechtbank een beslissing neemt, worden de volgende personen opgeroepen om gehoord te worden:
   - de belastingdeurwaarder
   - de ontvanger
   - de belastingschuldige
   - de vennootschap
   - zonodig andere belanghebbenden
2. De griffier roept de betreffende personen op door het versturen van een aangetekende brief.
3. In de beschikking bepaalt de rechtbank onder welke voorwaarden en binnen welke termijn de verkoop en de overdracht zullen plaatsvinden. Dit wordt mede bepaald door de wettelijke en statutaire bepalingen betreffende overdracht en vervreemding van de aandelen (zoals bijvoorbeeld de blokkeringsbepalingen). De rechtbank wijkt slechts af van de wettelijke en statutaire bepalingen als deze bepalingen de executoriale verkoop onmogelijk maken.
   In de beschikking van de rechtbank staan de volgende zaken vermeld:
   - of een executoriale verkoop plaatsvindt

- of de aandelen worden overgedragen
- binnen welke termijn de verkoop en de overdracht moet plaatsvinden
- onder welke voorwaarden de verkoop en de overdracht plaatsvindt

4. Als de aandelen conform de beschikking van de rechtbank zijn verkocht, maakt de belastingdeurwaarder proces-verbaal op. Het proces verbaal moet ter registratie worden aangeboden bij de Belastingdienst. De koper moet de verkoopprijs direct aan hem voldoen.
   De levering van de aandelen vindt plaats door betekening van het proces-verbaal van verkoop en betekening van het afschrift van de beschikking van de rechtbank aan de vennootschap. De betekening verplicht de vennootschap de koper als aandeelhouder te erkennen en in te schrijven in het aandeelhoudersregister.

Ondanks het beslag op de effecten, kan de belastingschuldige de rechten die verbonden zijn aan de effecten uitoefenen tot aan de verkoop. Het gaat hier om de volgende rechten:

- stemrecht in de algemene vergadering van aandeelhouders
- recht tot deelname aan de uitgifte van nieuwe aandelen (de claim) zeggenschapsrechten uit prioriteitsaandelen
- de bevoegdheid van de aandeelhouder om te kiezen tussen een dividend in aandelen of een dividend in contanten de omzetting van een obligatie in aandelen

De belastingdeurwaarder of de bewaarder is verplicht een bewijsstuk af te geven en alles te doen wat nodig is om de belastingschuldige de mogelijkheid te bieden om van zijn rechten gebruik te maken. Zo kan van de belastingdeurwaarder of bewaarder worden verlangd dat hij aan de vennootschap meedeelt dat de belastingschuldige houder is van een bepaald aandeel.

Als gevaar bestaat dat activa van de nv of bv worden verduisterd, moet conservatoir beslag worden gelegd op de activa van die nv of bv. Anders bestaat het gevaar dat de in beslag genomen aandelen waardeloos worden.

30.9.1.3 Aandelen naam, geen nv/bv

Effecten op naam die geen aandelen in een nv of bv zijn, worden zo mogelijk op dezelfde wijze verkocht als aandelen op naam in een nv of bv. Het gaat bijvoorbeeld om een overdraagbaar lidmaatschap in een flat- of andere corporatie, aandelen in een cv en aandelen in een maatschap op aandelen.

30.9.2 ***Conservatoir beslag***

Naast de gewone regels die gelden bij het conservatoire beslag, moet de ontvanger een conservatoir beslag op aandelen op naam of op andere effecten op naam rekening houden met onderstaande bijzonderheden.

Als ten tijde van de beslaglegging de eis in hoofdzaak nog niet is ingesteld, moet de ontvanger binnen 8 dagen na het instellen van de eis in hoofdzaak een afschrift van de dagvaarding aan de vennootschap laten betekenen. Als de eis in hoofdzaak wordt ingesteld doordat de inspecteur een belastingaanslag oplegt, betekent de belastingdeurwaarder een afschrift van het aanslagbiljet.

Het kan gebeuren dat de ontvanger meer tijd nodig heeft om de eis in hoofdzaak in te stellen. De voorzieningenrechter kan de termijn van 8 dagen dan op verzoek van ontvanger verlengen. Deze verlenging moet binnen 8 dagen na het verstrijken van de termijn schriftelijk aan de vennootschap zijn meegedeeld. De ontvanger kan deze mededeling doen.

30.10 Beslag op effecten BDW

De belastingdeurwaarder kan van de ontvanger opdracht krijgen om executoriaal beslag te leggen op effecten. Ook kan de belastingdeurwaarder van de ontvanger opdracht krijgen om conservatoir beslag te leggen op effecten. Om conservatoir beslag te mogen leggen, is verlof van de voorzieningenrechter nodig. De ontvanger vraagt dit verlof alleen als er (nog) geen aanslag is, maar wel verhaalsmogelijkheden veilig gesteld moeten worden.

De beslagopdracht wordt voorzien van een schriftelijke toelichting met de gegevens over de effecten en de bijbehorende dwangbevelen of het verlof van de voorzieningenrechter.

Iedere soort effecten kent zijn eigen regeling voor beslaglegging.

De belastingdeurwaarder kan beslag leggen op:
- rechten aan toonder of order
- aandelen op naam in een nv of bv
- aandelen op naam die geen aandelen in een nv of bv zijn
- effecten op naam die geen aandelen zijn (certificaten van aandelen, optierechten, participaties op naam of lidmaatschapsrechten in flat coöperaties)
- lidmaatschapsrechten in verenigingen
- effecten met een notering aan de effectenbeurs
- het aandeel van een belastingschuldige in een verzameldepot
- de vordering tot afgifte van effecten die belastingschuldige heeft op het effectenbewaarbedrijf
- effecten bij het Centrum voor Fondsenadministratie-regeling

Als de in beslag genomen effecten opbrengsten met zich meebrengen, zoals dividenden en rente, is degene die de opbrengsten moet uitkeren verplicht deze opbrengsten te verantwoorden bij de belastingdeurwaarder die het beslag legde en ze aan hem af te dragen.

De belastingdeurwaarder heeft soms wel en soms geen bemoeienis met de executoriale verkoop van effecten. Dit wordt per geval aangegeven.

30.10.1 Beslag op rechten aan toonder of order

Rechten aan toonder of order zijn belichaamd (vormgegeven) in een waardepapier.

Iedereen die het toonderpapier aan de belastingschuldige kan tonen, kan een recht aan toonder geldend maken. Een recht aan toonder wordt geleverd door de verkrijger het toonderpapier te overhandigen.

Ook een recht aan order wordt geleverd door de verkrijger het papier te overhandigen. Daarnaast is voor levering van een recht aan order

endossement vereist. Dus alleen degene aan wie het papier is geëndosseerd, kan een recht aan order geldend maken.

Rechten aan toonder of order zijn niet alleen effecten, maar bijvoorbeeld ook contant geld, cheques en cognossementen.

Afhankelijk van de omstandigheden kan de belastingdeurwaarder overgaan tot een executoriaal beslag op rechten aan toonder of order door een executoriaal beslag op roerende zaken, of door een executoriaal beslag onder derden.

Afhankelijk van de omstandigheden kan de belastingdeurwaarder overgaan tot een conservatoir beslag op rechten aan toonder of order door een conservatoir beslag op roerende zaken of een conservatoir beslag onder derden.

Als het beslag op rechten of toonder moet worden uitgewonnen houdt de belastingdeurwaarder een executieverkoop van rechten aan toonder of order.

Voor het leveren van rechten aan order na de executieverkoop is endossement vereist.

30.10.1.1 Executoriaal beslag roerende zaken
Als de belastingdeurwaarder bij de belastingschuldige waardepapieren aantreft houdende rechten aan toonder of order, legt hij beslag door een executoriaal beslag op roerende zaken.

Als de belastingdeurwaarder bij de beslaglegging vreemd geld, geldswaardige papieren of vervallen Nederlandse guldens aantreft, omschrijft hij deze zo nauwkeurig mogelijk in het proces-verbaal van beslag.

Geld (inclusief vreemde valuta), aandeelbewijzen, effecten en andere waardepapieren geeft de belastingdeurwaarder in bewaring bij een bank. De bewaring vindt plaats ten name van de ontvanger, onder vermelding van het beslag en van de belastingschuldige. De ontvanger en de belastingschuldige kunnen in onderling overleg afwijken van de wettelijk omschreven deponeringswijze.

30.10.1.2 Executoriaal beslag onder derden
Als waardepapieren houdende rechten aan toonder of order zich bij een ander dan de belastingschuldige bevinden, legt de belastingdeurwaarder beslag door een executoriaal beslag onder derden.

30.10.1.3 Conservatoir beslag roerende zaken
Als de belastingdeurwaarder bij een conservatoire beslaglegging waardepapieren houdende rechten aan toonder of order aantreft, legt hij beslag door een conservatoir beslag op roerende zaken.

30.10.1.4 Conservatoir beslag onder derden
Als waardepapieren houdende rechten aan toonder of order zich bij een ander dan belastingschuldige bevinden, legt de belastingdeurwaarder beslag door een conservatoir beslag onder derden. Bij het beslag exploot betekent de belastingdeurwaarder ook het verlof van de

voorzieningenrechter en van het verzoekschrift waarop dit verlof is gegeven.

30.10.1.5 Executieverkoop van rechten aan toonder of order
De belastingdeurwaarder houdt een executieverkoop van rechten aan toonder of order volgens de regels voor executieverkoop op roerende zaken die geen registergoederen zijn. Bij de aankondiging van de executieverkoop vermeldt de belastingdeurwaarder op de aanplakbiljetten:
- de naam tegen wie het recht bestaat
- de aard van het recht
- het bedrag van de vordering waaruit het recht bestaat
- de renten die bij het recht zijn bepaald

Voor uitwinning van goederen in een conservatoir beslag moet dit beslag eerst overgaan in een executoriaal beslag. Dat gebeurt zodra de ontvanger een eis in de hoofdzaak heeft ingesteld en een executoriale titel heeft verkregen die voor tenuitvoerlegging vatbaar is. De belastingdeurwaarder moet die titel eerst aan de beslagene betekenen. Als de ontvanger een executoriale titel heeft verkregen die voor tenuitvoerlegging vatbaar is geworden, en er onder een derde beslag is gelegd, zal hij de belastingdeurwaarderopdracht geven deze binnen 1 maand te betekenen aan de derdebeslagene.
De executoriale titel is bijna altijd een dwangbevel..

30.10.2 ***Recht aan order leveren na executieverkoop***
Om een recht aan order na de executieverkoop te leveren, moet de belastingdeurwaarder het papier aan de verkrijger overhandigen. Bovendien is endossement vereist. Boven de verklaring van endossement schrijft de belastingdeurwaarder: 'Ter executie'. Uit die woorden blijkt dan uit hoofde waarvan de overdracht van het recht heeft plaatsgevonden.

Endosseren is het overdragen van een recht aan order. Dit gebeurt door op de achterzijde van het orderpapier een verklaring van overdracht te schrijven. Deze verklaring kan als volgt luiden: **'**voor mij aan de heer X of order*'.* Hierna volgt de handtekening en de naam van de overdragende partij. Door deze verklaring wordt het recht overgedragen aan de heer X of degene die hem vervangt. Dit houdt in dat meneer X het recht op zijn beurt ook weer kan overdragen.

30.10.2.1 Het vragen van een betaling van een wisselbrief(recht aan order)
De betaling van een wisselbrief moet gevraagd en het daarop volgende protest, gedaan worden bij de woonplaats van de betrokkene. De protesten, zowel van non-acceptatie als van non-betaling, worden gedaan door een belastingdeurwaarder. De belastingdeurwaarders zijn verplicht, op straffe van schadevergoeding, afschrift van het protest te laten, en hiervan melding in het afschrift te maken, en in te schrijven in een bijzonder register, genummerd en gewaarmerkt door de kantonrechter van de rechtbank van het arrondissement waarin hun woonplaats is gelegen.

30.10.3 ***Aandelen op naam in nv of bv***
De ontvanger kan de belastingdeurwaarder opdracht geven tot het leggen van executoriaal beslag op aandelen op naam in een nv of bv.

Als de belastingdeurwaarder beslag legt op aandelen op naam in een nv, moet hij deze in bewaring geven.

Om conservatoir beslag te mogen leggen is verlof van de voorzieningenrechter nodig. De ontvanger vraagt dit verlof alleen als er (nog) geen aanslag is, maar wel verhaalsmogelijkheden veilig gesteld moeten worden. Na verlof van de voorzieningenrechter legt de belastingdeurwaarder conservatoir beslag op aandelen op naam in een nv of bv.

Als het beslag op aandelen op naam in een nv of bv uitgewonnen moet worden, houdt de belastingdeurwaarder een executoriale verkoop.

30.10.3.1 Aandelen op naam in nv

Een aandeel op naam in een nv is een recht op deelname in het vermogen van een nv. De gerechtigde is degene op wiens naam het aandeel is gesteld en wordt aandeelhouder genoemd.

Een nv mag aandelen uitgeven met aandeelbewijzen. Bij het uitbrengen van het beslagexploot vraagt de belastingdeurwaarder de vennootschap of zij voor de in beslag genomen aandelen aandeelbewijzen heeft uitgegeven. De vennootschap is verplicht de belastingdeurwaarder hierover inlichtingen te verstrekken. Als zij dit niet doet, kan zij worden veroordeeld tot betaling van het bedrag van de vordering waarvoor de belastingdeurwaarder beslag wil leggen. De belastingdeurwaarder neemt de aandeelbewijzen zo mogelijk onder zich en geeft ze in bewaring conform een beslag op roerende zaken.

De belastingdeurwaarder vermeldt op straffe van nietigheid in het beslagexploot:
- de aanzegging van de beslaglegging aan de vennootschap van de inbeslagneming
- de ontvanger waarvoor hij beslag legt en diens kantooradres
- de keuze van woonplaats op het kantoor van de belastingdeurwaarder
- of er aandeelbewijzen zijn uitgegeven
- de executoriale titel uit hoofde waarvan het beslag wordt gelegd
- de keuze van woonplaats ten kantore van de belastingdeurwaarder

De belastingdeurwaarder omschrijft aantal, nummers van de aandelen in het beslagexploot. De belastingdeurwaarder laat aan de vennootschap afschriften achter van het beslagexploot en van het dwangbevel of vonnis waarvoor beslag is gelegd.

In het aandeelhoudersregister plaatst de vennootschap meteen een aantekening van het beslag, die de vennootschap en de belastingdeurwaarder zal medeondertekenen. De vennootschap en iedereen die toegang heeft tot de ruimte waar het register van aandeelhouders zich bevindt, moet hieraan medewerking verlenen. Als de vennootschap geen medewerking verleent aan het plaatsen van de aantekening, kan zij worden veroordeeld tot betaling van het bedrag van de vordering waarvoor de belastingdeurwaarder beslag wil leggen.

De aantekening moet inhouden:
- datum en tijdstip van het gelegde beslag

- naam (kantoorgegevens) van de ontvanger
- aantal en zo mogelijk nummers van de in beslag genomen aandelen

Als er geen register bestaat, vermeldt de belastingdeurwaarder dit in het beslagexploot en roept de vennootschap op het register binnen een bepaalde termijn te tonen.

De belastingdeurwaarder moet het beslag dezelfde dag per brief aan beslagene meedelen en binnen 8 dagen na de beslaglegging een afschrift van het beslagexploot aan de belastingschuldige betekenen.

Als vóór de beslaglegging andere rechten op de aandelen zijn gevestigd, deelt de vennootschap dit binnen 8 dagen aan de belastingdeurwaarder mee. In deze mededeling moet de vennootschap naam en woonplaats van de gerechtigde(n) vermelden. Als de belastingdeurwaarder zo'n mededeling ontvangt, geeft hij die direct aan de ontvanger.

30.10.3.2 Aandelen op naam in nv in bewaring geven

Als de belastingdeurwaarder beslag heeft gelegd op aandelen op naam in een nv, moet de belastingschuldige zorgen dat de belastingdeurwaarder in bezit komt van de aandeelbewijzen en de eventueel daarbij behorende stukken, zoals dividendbewijzen. Als daarvoor de medewerking van een derde nodig is, is die derde verplicht mee te werken, tegen vergoeding van zijn kosten. Als de derde geen medewerking verleent, kan hij worden veroordeeld tot betaling van het bedrag van de vordering waarvoor beslag is gelegd.

De aandelen die de belastingdeurwaarder in bezit krijgt, moet hij in bewaring geven bij een bank of effectenbewaarbedrijf. De bewaring geschiedt onder de naam van de belastingdeurwaarder, met vermelding van het beslag, de ontvanger waarvoor hij het beslag gelegd heeft en de naam van de belastingschuldige. De belastingdeurwaarder moet de belastingschuldige direct schriftelijk mededelen dat hij de aandelen in bewaring heeft gegeven.

30.10.3.3 Aandelen op naam in bv

Een aandeel op naam in een bv is een recht op deelname in het vermogen van een bv. De gerechtigde is degene op wiens naam het aandeel is gesteld en wordt aandeelhouder genoemd. Een bv mag geen aandeelbewijzen uitgeven.

De belastingdeurwaarder vermeldt op straffe van nietigheid in het beslagexploot:

- de aanzegging van de beslaglegging aan de vennootschap van de inbeslagneming
- de ontvanger waarvoor hij beslag legt en diens kantooradres
- de naam en woonplaats van de geëxecuteerde
- de executoriale titel uit hoofde waarvan het beslag wordt gelegd
- de keuze van woonplaats ten kantore van de belastingdeurwaarder

De belastingdeurwaarder omschrijft aantal en nummers van de aandelen in het beslagexploot. De belastingdeurwaarder laat aan de vennootschap afschriften achter van het beslagexploot en van het dwangbevel of vonnis waarvoor beslag is gelegd.

In het aandeelhoudersregister plaatst de vennootschap meteen een aantekening van het beslag, die de vennootschap en de belastingdeurwaarder mede zal ondertekenen. De vennootschap en iedereen die toegang heeft tot de ruimte waar het register van aandeelhouders zich bevindt, moet hieraan medewerking verlenen. Als de vennootschap geen medewerking verleent aan het plaatsen van de aantekening, kan zij worden veroordeeld tot betaling van het bedrag van de vordering waarvoor de belastingdeurwaarder beslag wil leggen.

De aantekening moet inhouden:
- datum en tijdstip van het gelegde beslag
- naam (kantoorgegevens) van de ontvanger
- aantal en zo mogelijk nummers van de in beslag genomen aandelen

Als er geen register bestaat, vermeldt de belastingdeurwaarder dit in het proces-verbaal en roept de vennootschap op om het register te tonen.

De belastingdeurwaarder moet het beslag dezelfde dag per brief aan beslagene meedelen en binnen 8 dagen na de beslaglegging een afschrift van het beslagexploot aan de belastingschuldige betekene

Als vóór de beslaglegging andere rechten op de aandelen zijn gevestigd, deelt de vennootschap dit binnen 8 dagen aan de belastingdeurwaarder mee. In deze mededeling moet de vennootschap naam en woonplaats van de gerechtigde(n) vermelden. Als de belastingdeurwaarder zo'n mededeling ontvangt, geeft hij die direct aan de ontvanger.

30.10.3.4 Conservatoir beslag

Om conservatoir beslag te mogen leggen, is verlof van de voorzieningenrechter nodig. Dit verlof en het verzoekschrift daartoe betekent de belastingdeurwaarder samen met het beslagexploot aan de belastingschuldige.

De belastingdeurwaarder maakt een exploot voor conservatoir beslag op aandelen op naam in een nv of bv. In dit exploot vermeldt de belastingdeurwaarder op straffe van nietigheid:
- de aanzegging van de beslaglegging aan de vennootschap
- de ontvanger op verzoek waarvan beslag gelegd wordt en diens kantooradres
- de naam en woonplaats van de geëxecuteerde
- het verlof voor het conservatoir beslag van de voorzieningenrechter van de rechtbank
- de instantie waar de hoofdzaak aanhangig is, of de termijn waarbinnen de hoofdzaak ingesteld moet worden
- de keuze van woonplaats op kantoor van de belastingdeurwaarder

Voor het overige legt de belastingdeurwaarder een conservatoir beslag op aandelen op dezelfde wijze als een executoriaal beslag op aandelen op naam in een nv of bv.

Als de eis in hoofdzaak nog niet is ingesteld, geldt bovendien dat de belastingdeurwaarder binnen 8 dagen na het instellen van de eis in hoofdzaak een afschrift van de dagvaarding aan de vennootschap moet betekenen. Als de eis in hoofdzaak wordt ingesteld doordat de inspecteur

een belastingaanslag oplegt, betekent de belastingdeurwaarder een afschrift van het aanslagbiljet.

Het kan gebeuren dat de ontvanger meer tijd nodig heeft om de eis in hoofdzaak in te stellen. De voorzieningenrechter kan de termijn van 8 dagen dan op verzoek van ontvanger verlengen. Deze verlenging moet binnen 8 dagen na het verstrijken van de termijn schriftelijk aan de vennootschap zijn meegedeeld. De ontvanger kan deze mededeling doen.

30.10.3.5 Executoriale verkoop

Binnen 1 maand nadat beslag is gelegd op aandelen op naam in een nv of bv, moet de ontvanger de rechtbank verzoeken om bij beschikking te bepalen binnen welke termijn deze aandelen executoriaal worden verkocht. De ontvanger laat dit verzoek doen via de Rijksadvocaat. Als het verzoek om een executoriale verkoop niet tijdig wordt gedaan, vervalt het beslag.

Voordat de rechtbank een beslissing neemt, roept zij de volgende personen op om gehoord te worden:
- de belastingdeurwaarder
- de ontvanger
- de belastingschuldige
- de vennootschap
- zo nodig andere belanghebbenden

De rechtbank bepaalt in de beschikking op welke wijze de verkoop zal plaatsvinden. Zij kan bijvoorbeeld bepalen dat de verkoop onderhands zal plaatsvinden. De rechtbank zal ook bepalen onder welke voorwaarden de verkoop zal plaatsvinden. De koper moet de koopprijs direct na de verkoop voldoen.

Na verkoop van de aandelen maakt de belastingdeurwaarder een proces-verbaal van verkoop op. Hiervoor bestaat geen modelformulier.

Om de aandelen aan de koper te kunnen leveren moet de belastingdeurwaarder de volgende handelingen verrichten:
- Hij biedt het proces-verbaal van verkoop ter registratie aan bij de inspecteur der registratie en successie.
- Hij betekent een afschrift van de beschikking van de rechtbank aan de vennootschap.
- Hij betekent het proces-verbaal van verkoop aan de vennootschap.

Voor uitwinning van goederen in een conservatoir beslag moet dit eerst overgaan in een executoriaal beslag. Dat gebeurt zodra de ontvanger een eis in de hoofdzaak heeft ingesteld en een executoriale titel heeft verkregen die voor tenuitvoerlegging vatbaar is. De belastingdeurwaarder moet die titel eerst aan de beslagene betekenen. Als de ontvanger een executoriale titel heeft verkregen die voor tenuitvoerlegging vatbaar is geworden, en er onder een derde beslag is gelegd zal hij de belastingdeurwaarder opdracht geven deze binnen 1 maand te betekenen aan de derdebeslagene.
De executoriale titel is bijna altijd een dwangbevel.

*30.10.4 **Geen aandelen in nv of bv***

Als de ontvanger de belastingdeurwaarder opdracht geeft tot het leggen van executoriaal beslag op aandelen op naam die geen aandelen zijn in een nv of een bv, kan het gaan om beslag op de volgende aandelen:

- aandelen op naam in verenigingen
- aandelen op naam in coöperaties
- aandelen op naam in commanditaire vennootschappen
- aandelen in een maatschap op aandelen

Om conservatoir beslag te mogen leggen is verlof van de voorzieningenrechter nodig. De ontvanger vraagt dit verlof alleen als er (nog) geen aanslag is, maar wel verhaalsmogelijkheden veilig gesteld moeten worden. Op grond van het verlof van de voorzieningenrechter legt de belastingdeurwaarder conservatoir beslag op aandelen op naam die geen aandelen zijn in een nv of een bv.

De belastingdeurwaarder is ook belast met de executoriale verkoop van aandelen op naam die geen aandelen zijn in een nv of bv.

30.10.4.1 Executoriaal beslag

Een aandeel op naam dat geen aandeel is in een nv of een bv, is een recht op deelname in het vermogen. De gerechtigde is degene op wiens naam het aandeel is gesteld en wordt aandeelhouder genoemd.

De belastingdeurwaarder vermeldt op straffe van nietigheid in het beslagexploot:

- de aanzegging van de beslaglegging aan de vereniging, coöperatie, commanditaire vennootschap of maatschap op aandelen
- de ontvanger waarvoor hij beslag legt en diens kantooradres
- de naam en woonplaats van de geëxecuteerde
- de executoriale titel uit hoofde waarvan het beslag wordt gelegd
- de keuze van woonplaats op kantoor van de belastingdeurwaarder

De belastingdeurwaarder omschrijft de aandelen zo nauwkeurig mogelijk in het beslagexploot. Hij vermeldt onder meer het aantal en de nummers van de aandelen.

De belastingdeurwaarder laat aan de vereniging, coöperatie, commanditaire vennootschap of maatschap op aandelen afschriften achter van het beslagexploot en van het dwangbevel of vonnis waarvoor beslag is gelegd.

In het aandeelhoudersregister plaatst de derde meteen een aantekening van het beslag, die de vereniging, coöperatie, commanditaire vennootschap of maatschap op aandelen en de belastingdeurwaarder mede zal ondertekenen. De vereniging, coöperatie, commanditaire vennootschap of maatschap op aandelen en iedereen die toegang heeft tot de ruimte waar het register van aandeelhouders zich bevindt, moet hier medewerking aan verlenen. Als de vereniging, coöperatie, commanditaire vennootschap of maatschap op aandelen geen medewerking verleent aan het plaatsen van de aantekening, kan zij worden veroordeeld tot betaling van het bedrag van de vordering waarvoor de belastingdeurwaarder beslag wil leggen.

De aantekening moet inhouden:

- datum en tijdstip van het gelegde beslag
- de naam (kantoorgegevens) van de ontvanger
- aantal en zo mogelijk nummers van de in beslag genomen aandelen

Als er geen register bestaat, vermeldt de belastingdeurwaarder dit in het proces-verbaal en roept hij de derde op het register op een later tijdstip te tonen.

De belastingdeurwaarder moet binnen 8 dagen na de beslaglegging een afschrift van het beslagexploot aan de belastingschuldige betekenen. Als het beslagexploot te laat betekend wordt, vervalt het beslag.

Als vóór de beslaglegging andere rechten op de aandelen zijn gevestigd, moet de vereniging, coöperatie, commanditaire vennootschap of maatschap op aandelen dit binnen 8 dagen aan de belastingdeurwaarder meedelen. In deze mededeling moet de vereniging, coöperatie, commanditaire vennootschap of maatschap op aandelen de naam en de woonplaats van de gerechtigde(n) vermelden. Als de belastingdeurwaarder zo'n mededeling ontvangt, geeft hij die direct aan de ontvanger.

30.10.4.2 Conservatoir beslag

Om conservatoir beslag te mogen leggen, is verlof van de voorzieningenrechter nodig. Dit verlof en het verzoekschrift daartoe betekent de belastingdeurwaarder samen met het beslagexploot aan de belastingschuldige.

De belastingdeurwaarder stelt zelf een exploot op voor conservatoir beslag op aandelen op naam die geen aandelen zijn in een nv of bv. In het exploot vermeldt de belastingdeurwaarder:

- de aanzegging van de beslaglegging aan de vereniging, coöperatie, commanditaire vennootschap of maatschap op aandelen
- de ontvanger waarvoor hij beslag legt en diens kantooradres
- de naam en woonplaats van de geëxecuteerde
- het verlof voor het conservatoir beslag van de voorzieningenrechter van de rechtbank
- de instantie waar de hoofdzaak aanhangig is, of de termijn waarbinnen de hoofdzaak ingesteld moet worden
- de keuze van woonplaats op kantoor van de belastingdeurwaarder

Voor het overige legt de belastingdeurwaarder het conservatoir beslag op aandelen op dezelfde wijze als executoriaal beslag op aandelen op naam in een nv of bv.

Als de eis in hoofdzaak nog niet is ingesteld, geldt bovendien: de belastingdeurwaarder moet binnen 8 dagen na het instellen van de eis in hoofdzaak een afschrift van de dagvaarding betekenen aan de vereniging, coöperatie, commanditaire vennootschap en maatschap op aandelen. Als de eis in hoofdzaak wordt ingesteld doordat de inspecteur een belastingaanslag oplegt, betekent de belastingdeurwaarder een afschrift van het aanslagbiljet.

Het kan gebeuren dat de ontvanger meer tijd nodig heeft om de eis in hoofdzaak in te stellen. De voorzieningenrechter kan de termijn van 8 dagen dan op verzoek van ontvanger verlengen. Deze verlenging moet

binnen 8 dagen na het verstrijken van de termijn schriftelijk zijn meegedeeld aan de vereniging, coöperatie, commanditaire vennootschap en maatschap op aandelen. De ontvanger kan deze mededeling doen.

30.10.4.3 Verkoop aandelen

Binnen 1 maand nadat beslag is gelegd op aandelen op naam die geen aandelen zijn in een nv of bv, moet de ontvanger de rechtbank verzoeken om bij beschikking te bepalen binnen welke termijn deze aandelen executoriaal worden verkocht. De ontvanger laat dit verzoek doen via de Rijksadvocaat. Als het verzoek om een executoriale verkoop niet tijdig wordt gedaan, vervalt het beslag.

Voordat de rechtbank een beslissing neemt, roept zij de volgende personen op om gehoord te worden:
- de belastingdeurwaarder
- de ontvanger
- de belastingschuldige
- de vereniging, coöperatie, commanditaire vennootschap of maatschap op aandelen
- zo nodig andere belanghebbenden

De rechtbank bepaalt in de beschikking op welke wijze de verkoop zal plaatsvinden. Zij kan bijvoorbeeld bepalen dat de verkoop onderhands zal plaatsvinden. De rechtbank zal ook bepalen onder welke voorwaarden de verkoop zal plaatsvinden. De koper moet de koopprijs direct na de verkoop voldoen.

Na verkoop van de aandelen op naam van de vereniging, coöperatie, commanditaire vennootschap of maatschap op aandelen maakt de belastingdeurwaarder een proces-verbaal van verkoop op. Hiervoor bestaat geen modelformulier.

Om de aandelen aan de koper te kunnen leveren moet de belastingdeurwaarder de volgende handelingen verrichten:
- Hij biedt het proces-verbaal van verkoop ter registratie aan bij de inspecteur der registratie en successie.
- Hij betekent een afschrift van de beschikking van de rechtbank aan de vereniging, coöperatie, commanditaire vennootschap of maatschap op aandelen.
- Hij betekent het proces-verbaal van verkoop aan de vereniging, coöperatie, commanditaire vennootschap of maatschap op aandelen.

Voor uitwinning van zaken in een conservatoir beslag moet dit eerst overgaan in een executoriaal beslag. Dat gebeurt zodra de ontvanger een eis in de hoofdzaak heeft ingesteld en een executoriale titel heeft verkregen die voor tenuitvoerlegging vatbaar is. De belastingdeurwaarder moet die titel eerst aan de beslagene betekenen. Als de ontvanger een executoriale titel heeft verkregen die voor tenuitvoerlegging vatbaar is geworden, en er onder een derde beslag is gelegd, zal hij de belastingdeurwaarder opdracht geven deze binnen 1 maand te betekenen aan de derdebeslagene. De executoriale titel is bijna altijd een dwangbevel.

30.10.5 ***Effecten op naam die geen aandelen zijn***

Als de ontvanger de belastingdeurwaarder opdracht geeft tot het leggen van executoriaal beslag op effecten op naam die geen aandelen zijn, kan het gaan om beslag op de volgende effecten:

- lidmaatschapsrechten in flatcoöperaties
- certificaten
- participaties op naam

Al deze effecten belichamen rechten. De rechten zijn afhankelijk van de voorwaarden waaronder de effecten zijn uitgegeven.

Om conservatoir beslag te mogen leggen is verlof van de voorzieningenrechter nodig. De ontvanger vraagt dit verlof alleen als er (nog) geen aanslag is, maar wel verhaalsmogelijkheden veilig gesteld moeten worden. Op grond van het verlof van de voorzieningenrechter legt de belastingdeurwaarder conservatoir beslag op effecten op naam die geen aandelen zijn.

De belastingdeurwaarder is ook belast met de executoriale verkoop van andere effecten op naam die geen aandelen zijn.

30.10.5.1 Executoriaal beslag

Effecten op naam die geen aandelen zijn, kunnen bijvoorbeeld lidmaatschapsrechten zijn in flatcoöperaties, certificaten of participaties op naam. De gerechtigde is degene op wiens naam het effect is gesteld.

De belastingdeurwaarder vermeldt op straffe van nietigheid in het exploot:

- de aanzegging van de beslaglegging aan de flatcoöperatie of uitgever van de certificaten of participaties op naam
- de ontvanger waarvoor hij beslag legt en diens kantooradres
- de naam en woonplaats van de geëxecuteerde
- de executoriale titel uit hoofde waarvan het beslag wordt gelegd
- de keuze van woonplaats op het kantoor van de belastingdeurwaarder

De belastingdeurwaarder omschrijft de effecten zo nauwkeurig mogelijk in het beslagexploot. Hij vermeldt onder meer het aantal en de nummers van de effecten.

De belastingdeurwaarder laat aan de flatcoöperatie of aan de uitgever van de certificaten of participaties op naam afschriften achter van het beslagexploot en van het dwangbevel of vonnis waarvoor beslag is gelegd.

In het effectenhoudersregister plaatst de derde meteen een aantekening van het beslag, die de flatcoöperatie of namens de uitgever van de certificaten of participaties op naam en de belastingdeurwaarder mede zal ondertekenen. De flatcoöperatie, de uitgever van de certificaten of participaties op naam en iedereen die toegang heeft tot de ruimte waar het register van effectenhouders zich bevindt, moet hier medewerking aan verlenen. Als de flatcoöperatie of de uitgever van certificaten of participaties op naam geen medewerking verleent aan het plaatsen van de aantekening, kan die worden veroordeeld tot betaling van het bedrag van de vordering waarvoor de belastingdeurwaarder beslag wil leggen.

De aantekening moet inhouden:
- datum en tijdstip van het gelegde beslag
- de naam (kantoorgegevens) van de ontvanger
- het aantal en zo mogelijk de nummers van de in beslag genomen effecten

Als er geen register bestaat, vermeldt de belastingdeurwaarder dit in het proces-verbaal.
De belastingdeurwaarder moet binnen 8 dagen na de beslaglegging een afschrift van het beslagexploot aan de belastingschuldige betekenen. Als het beslagexploot te laat betekend wordt, vervalt het beslag.

Als vóór de beslaglegging andere rechten op de effecten zijn gevestigd, moet de flatcoöperatie of de uitgever van de certificaten of participaties op naam dit binnen 8 dagen aan de belastingdeurwaarder meedelen. In deze mededeling moet de flatcoöperatie of de uitgever van de certificaten of participaties op naam, de naam en woonplaats van de gerechtigde(n) vermelden. Als de belastingdeurwaarder zo'n mededeling ontvangt, geeft hij die direct aan de ontvanger.

30.10.5.2 Conservatoir beslag

Om conservatoir beslag te mogen leggen, is verlof van de voorzieningenrechter nodig. Dit verlof en het verzoekschrift daartoe betekent de belastingdeurwaarder samen met het beslagexploot aan de belastingschuldige.

De belastingdeurwaarder maakt een exploot voor conservatoir beslag op effecten op naam die geen aandelen zijn. In dit exploot vermeldt hij op straffe van nietigheid:
- de aanzegging van de beslaglegging aan de flatcoöperaties of aan de uitgever van de certificaten of participaties op naam
- de ontvanger waarvoor hij beslag legt en diens kantooradres
- de naam en woonplaats van de geëxecuteerde
- het verlof voor het conservatoir beslag van de voorzieningenrechter van de rechtbank
- de instantie waar de hoofdzaak aanhangig is, of de termijn waarbinnen de hoofdzaak ingesteld moet worden
- de keuze van woonplaats op het kantoor van de belastingdeurwaarder

Voor het overige legt de belastingdeurwaarder het conservatoir beslag op aandelen op dezelfde wijze als executoriaal beslag op effecten op naam die geen aandelen zijn.

Als de eis in hoofdzaak nog niet is ingesteld, moet de belastingdeurwaarder bovendien binnen 8 dagen na het instellen van de eis in hoofdzaak een afschrift van de dagvaarding betekenen aan de uitgever van de effecten. Als de eis in hoofdzaak wordt ingesteld doordat de inspecteur een belastingaanslag oplegt, betekent de belastingdeurwaarder een afschrift van het aanslagbiljet.

Het kan gebeuren dat de ontvanger meer tijd nodig heeft om de eis in hoofdzaak in te stellen. De voorzieningenrechter kan de termijn van 8 dagen dan op verzoek van ontvanger verlengen. Deze verlenging moet

binnen 8 dagen na het verstrijken van de termijn schriftelijk zijn meegedeeld. De ontvanger kan deze mededeling doen.

30.10.5.3 Verkoop effecten

Binnen 1 maand nadat beslag is gelegd op effecten op naam die geen aandelen zijn, moet de ontvanger de rechtbank verzoeken om bij beschikking te bepalen binnen welke termijn deze effecten executoriaal worden verkocht. De ontvanger laat dit verzoek doen via de Rijksadvocaat. Als het verzoek om een executoriale verkoop niet tijdig wordt gedaan, vervalt het beslag.

Voordat de rechtbank een beslissing neemt, roept zij de volgende personen op om gehoord te worden:
- de belastingdeurwaarder
- de ontvanger
- de belastingschuldige
- de flatcoöperatie of de uitgever van de certificaten of participaties op naam
- zo nodig andere belanghebbenden

De rechtbank bepaalt in de beschikking op welke wijze de verkoop zal plaatsvinden. De rechtbank kan bijvoorbeeld bepalen dat de verkoop onderhands zal plaatsvinden. De rechtbank zal ook bepalen onder welke voorwaarden de verkoop van andere effecten op naam die geen aandelen zijn plaats zal vinden. De koper moet de koopprijs direct na de verkoop voldoen.

Na de verkoop maakt de belastingdeurwaarder een proces-verbaal van verkoop op. Hiervoor bestaat geen modelformulier.
Om de effecten op naam die geen aandelen zijn aan de koper te kunnen leveren, handelt de belastingdeurwaarder als volgt:
- Hij biedt het proces-verbaal van verkoop ter registratie aan bij de inspecteur der registratie en successie.
- Hij betekent een afschrift van de beschikking van de rechtbank aan de flatcoöperatie of de uitgever van de certificaten of participaties op naam.
- Hij betekent het proces-verbaal van verkoop van andere effecten op naam die geen aandelen zijn aan de flatcoöperaties of de uitgever van de certificaten of participaties op naam.

Voor uitwinning van zaken in een conservatoir beslag moet dit eerst overgaan in een executoriaal beslag. Dat gebeurt zodra de ontvanger een eis in de hoofdzaak heeft ingesteld en een executoriale titel heeft verkregen die voor tenuitvoerlegging vatbaar is. De belastingdeurwaarder moet die titel eerst aan de beslagene betekenen. Als de ontvanger een executoriale titel heeft verkregen die voor tenuitvoerlegging vatbaar is geworden, en er onder een derde beslag is gelegd, zal hij de belastingdeurwaarder opdracht geven deze binnen 1 maand te betekenen aan de derdebeslagene. De executoriale titel is bijna altijd een dwangbevel.

30.10.6 ***Lidmaatschapsrecht vereniging***

De belastingdeurwaarder kan alleen beslag leggen op lidmaatschapsrechten in verenigingen als deze voor vervreemding vatbaar zijn.

Als de ontvanger een executoriale titel heeft en de lidmaatschapsrechten zijn voor vervreemding vatbaar, legt de belastingdeurwaarder executoriaal beslag op die rechten.

Om conservatoir beslag te mogen leggen is verlof van de voorzieningenrechter nodig. De ontvanger vraagt dit verlof alleen als er (nog) geen aanslag is, maar wel verhaalsmogelijkheden veilig gesteld moeten worden.

De belastingdeurwaarder is ook belast met de executoriale verkoop van lidmaatschapsrechten in verenigingen.

30.10.6.1 Executoriaal beslag

Een lidmaatschapsrecht in een vereniging kan recht geven op financiële voordelen. De gerechtigde is degene op wiens naam het lidmaatschapsrecht in vereniging is gesteld.

De belastingdeurwaarder vermeldt op straffe van nietigheid in het exploot:
- de aanzegging van de beslaglegging aan de vereniging
- de naam en woonplaats van de geëxecuteerde
- de executoriale titel uit hoofde waarvan het beslag wordt gelegd
- de keuze van woonplaats op het kantoor van de belastingdeurwaarder

De belastingdeurwaarder omschrijft de lidmaatschapsrechten in vereniging zo nauwkeurig mogelijk. De belastingdeurwaarder laat aan de vereniging afschriften achter van het beslagexploot en van het dwangbevel of vonnis waarvoor beslag is gelegd.

In het lidmaatschapsregister plaatst de belastingdeurwaarder meteen een aantekening van het beslag, die hij en iemand namens de vereniging ondertekenen. Iedereen die toegang heeft tot de ruimte waar het register van lidmaatschap zich bevindt, moet hier medewerking aan verlenen. Als de registerhouder van de vereniging geen medewerking verleent aan het plaatsen van de aantekening, kan de vereniging worden veroordeeld tot betaling van het bedrag van de vordering waarvoor de belastingdeurwaarder beslag wil leggen.

De aantekening moet inhouden:
- datum en tijdstip van het gelegde beslag
- de naam (kantoorgegevens) van de ontvanger
- het aantal en zo mogelijk de nummers van de in beslag genomen lidmaatschapsrechten

Als er geen register bestaat, vermeldt de belastingdeurwaarder dit in het proces-verbaal.

De belastingdeurwaarder moet binnen 8 dagen na de beslaglegging een afschrift van het beslagexploot aan de belastingschuldige betekenen. Als het beslagexploot te laat betekend wordt, vervalt het beslag.

Als vóór de beslaglegging andere rechten op de lidmaatschapsrechten zijn gevestigd, moet de vereniging dit binnen 8 dagen aan de

belastingdeurwaarder meedelen. In deze mededeling moet de vereniging naam en woonplaats van de gerechtigde(n) vermelden. Als de belastingdeurwaarder zo'n mededeling ontvangt, geeft hij die direct aan de ontvanger.

30.10.6.2 Conservatoir beslag

Om conservatoir beslag te mogen leggen, is verlof van de voorzieningenrechter nodig. Dit verlof en het verzoekschrift daartoe betekent de belastingdeurwaarder samen met het beslagexploot aan de belastingschuldige.

De belastingdeurwaarder maakt een exploot op voor conservatoir beslag op lidmaatschapsrechten in verenigingen. In het exploot vermeldt de belastingdeurwaarder op straffe van nietigheid:

- de aanzegging van de beslaglegging aan de vereniging
- de ontvanger waarvoor hij beslag legt en diens kantooradres
- de naam en woonplaats van de geëxecuteerde
- het verlof voor het conservatoir beslag van de voorzieningenrechter van de rechtbank
- de instantie waar de hoofdzaak aanhangig is, of de termijn waarbinnen de hoofdzaak ingesteld moet worden
- de keuze van woonplaats op het kantoor van de belastingdeurwaarder

Voor het overige legt de belastingdeurwaarder het conservatoir beslag op lidmaatschapsrechten op dezelfde wijze als executoriaal beslag op lidmaatschapsrechten in verenigingen.

Als de eis in hoofdzaak nog niet is ingesteld, moet de belastingdeurwaarder binnen 8 dagen na het instellen van de eis in hoofdzaak een afschrift van de dagvaarding aan de vereniging betekenen. Als de eis in hoofdzaak wordt ingesteld doordat de inspecteur een belastingaanslag oplegt, betekent de belastingdeurwaarder een afschrift van het aanslagbiljet.

Het kan gebeuren dat de ontvanger meer tijd nodig heeft om de eis in hoofdzaak in te stellen. De voorzieningenrechter kan de termijn van 8 dagen dan op verzoek van ontvanger verlengen. Deze verlenging moet binnen 8 dagen na het verstrijken van de termijn schriftelijk aan de vereniging zijn meegedeeld. De ontvanger kan deze mededeling doen.

30.10.6.3 Verkoop lidmaatschapsrecht

Binnen 1 maand nadat beslag is gelegd op lidmaatschapsrechten in verenigingen, moet de ontvanger de rechtbank verzoeken om bij beschikking te bepalen binnen welke termijn deze rechten executoriaal worden verkocht. De ontvanger laat dit verzoek doen via de Rijksadvocaat. Als het verzoek om een executoriale verkoop niet tijdig wordt gedaan, vervalt het beslag.

Voordat de rechtbank een beslissing neemt, roept zij de volgende personen op om gehoord te worden:

- de belastingdeurwaarder
- de ontvanger
- de belastingschuldige
- de vereniging

- zo nodig andere belanghebbenden

De rechtbank bepaalt in de beschikking op welke wijze de verkoop zal plaatsvinden. Zij kan bijvoorbeeld bepalen dat de verkoop onderhands zal plaatsvinden. De rechtbank zal ook bepalen onder welke voorwaarden de verkoop zal plaatsvinden. De koper moet de koopprijs direct na de verkoop voldoen.

Na verkoop van een lidmaatschapsrecht in een vereniging maakt de belastingdeurwaarder een proces-verbaal van verkoop op. Hiervoor bestaat geen modelformulier.

Om een lidmaatschapsrecht in een vereniging aan de koper te kunnen leveren, verricht de belastingdeurwaarder de volgende handelingen:
- Hij biedt het proces-verbaal van verkoop ter registratie aan bij de inspecteur der registratie en successie.
- Hij betekent een afschrift van de beschikking van de rechtbank aan vereniging.
- Hij betekent het proces-verbaal van verkoop aan de vereniging.

Voor uitwinning van zaken in een conservatoir beslag moet dit eerst overgaan in een executoriaal beslag. Dat gebeurt zodra de ontvanger een eis in de hoofdzaak heeft ingesteld en een executoriale titel heeft verkregen die voor tenuitvoerlegging vatbaar is. De belastingdeurwaarder moet die titel eerst aan de beslagene betekenen. Als de ontvanger een executoriale titel heeft verkregen die voor tenuitvoerlegging vatbaar is geworden, en er onder een derde beslag is gelegd, zal hij de belastingdeurwaarder opdracht geven deze binnen 1 maand te betekenen aan de derdebeslagene. De executoriale titel is bijna altijd een dwangbevel.

*30.10.7 **Effecten met notering op effectenbeurs***

Op de effectenbeurs worden allerlei stukken verhandeld die een economische waarde vertegenwoordigen. Meestal gaat het om aandelen in nv's en om obligaties.

De belastingdeurwaarder legt beslag op toonderstukken die op de beurs zijn genoteerd door een beslag op roerende zaken of door een beslag onder derden.

De meeste effecten met een notering aan de effectenbeurs worden op grond van de Wet Giraal Effectenverkeer geregistreerd met een systeem van giraal effectenverkeer. Wie zijn bank opdracht geeft om effecten te kopen of verkopen, krijgt van de bank een soort dagafschrift van de toename of afname van zijn effectenbezit. Op de rechten die de belastingschuldige op deze effecten heeft, legt de belastingdeurwaarder executoriaal derdenbeslag onder de bank die de effecten voor de belastingschuldige houdt.

Sommige effecten vallen nog onder de 'VABEF-regeling'. Op de rechten die de belastingschuldige op deze effecten heeft, legt de belastingdeurwaarder executoriaal derdenbeslag onder het effectenbewaarbedrijf.

Verder kan de belastingdeurwaarder executoriaal derdenbeslag leggen op effecten onder de CF-regeling.

Om conservatoir beslag te mogen leggen is verlof van de voorzieningenrechter nodig. De ontvanger vraagt dit verlof alleen als er (nog) geen aanslag is, maar wel verhaalsmogelijkheden veilig gesteld moeten worden. Op grond van het verlof van de rechter legt de belastingdeurwaarder - afhankelijk van de hier genoemde omstandigheden - conservatoir derdenbeslag op effecten conform de Wet Giraal Effectenverkeer.

De belastingdeurwaarder kan ook conservatoir derdenbeslag op effecten leggen onder een effectenbewaarbedrijf.

Tot slot kan de belastingdeurwaarder conservatoir derdenbeslag op effecten leggen onder de CF-regeling.

De belastingdeurwaarder heeft geen bemoeienis met de executoriale verkoop van deze effecten, omdat deze plaatsvindt via de effectenbeurs.

30.10.7.1 Derdenbeslag op effecten Wet Giraal Effectenverkeer

Het Nederlands Centraal Instituut voor Giraal Effectenverkeer BV (Necigef) is toezichthouder op het giraal effectenverkeer, zoals neergelegd in de Wet Giraal Effectenverkeer. Het instituut treedt naar buiten onder de naam Euroclear Netherlands (hierna te noemen Euroclear).

Euroclear houdt girodepots. In een girodepot bevinden zich effecten van een bepaalde soort die onder Euroclear berusten of voor Euroclear worden bewaard.

Bij Euroclear zijn instellingen aangesloten, meestal banken, die werk maken van (girale) effectenhandel voor cliënten. Deze banken houden verzameldepots. In een verzameldepot bevinden zich effecten van een bepaalde soort die onder de bank berusten of voor de bank worden bewaard in het girodepot van Euroclear. De bank heeft een aandeel in het girodepot van Euroclear.

Wie effecten koopt via een bank verkrijgt daarmee niet de effecten zelf, maar een aandeel in 1 of meer verzameldepots die de bank houdt.

De belastingdeurwaarder legt beslag op het aandeel van een belastingschuldige in een verzameldepot door derdenbeslag onder de bank die dit aandeel voor de belastingschuldige houdt. Gewoonlijk legt de belastingdeurwaarder een derdenbeslag op alles wat de derdenbeslagene aan de belastingschuldige verschuldigd is of wordt. Onder deze omschrijving valt ook het aandeel van een belastingschuldige in ieder verzameldepot dat de instelling bij het Euroclear houdt.

Om vergissingen bij de bank zoveel mogelijk uit te sluiten, vermeldt de belastingdeurwaarder in het beslagexploot dat hij beslag legt op alle huidige en toekomstige vorderingen en roerende zaken die de bank van de belastingschuldige onder zich heeft, waaronder:

- het saldo op bankrekeningen van de belastingschuldige, onder vermelding van de rekeningnummers (als die bekend zijn)

- het aandeel waartoe de belastingschuldige gerechtigd is in ieder afzonderlijk verzameldepot dat de derdenbeslagene houdt, zoals bedoeld in artikel 9 van de Wet Giraal Effectenverkeer
- effecten die de bank op andere wijze voor de belastingschuldige beheert

30.10.7.2 Conservatoir derdenbeslag op effecten Wet Giraal Effectenverkeer
Om conservatoir beslag te mogen leggen is verlof van de voorzieningenrechter nodig. Dit verlof en het verzoekschrift daartoe betekent de belastingdeurwaarder aan de belastingschuldige, samen met het conservatoir beslag onder derden op effecten waarop de Wet giraal effectenverkeer van toepassing is.

Voor het overige legt de belastingdeurwaarder dit beslag overeenkomstig de regels van een executoriaal beslag onder derden op effecten waarop de Wet Giraal Effectenverkeer van toepassing is.

30.10.8 ***Derdenbeslag onder effectenbewaarbedrijf***
De regeling Vereenvoudigde Administratie en Bewaring van Effecten VABEF) is een voorloper van het giraal effectenverkeer volgens de Wet Giraal Effectenverkeer. Op grond van de VABEF-regeling bestaat er een Stichting Administratiekantoor VABEF. Deze stichting is enig aandeelhoudster van een aantal effectenbewaarbedrijven. Effecten van klanten van banken kunnen zijn ondergebracht bij effectenbewaarbedrijven. Het effectenbewaarbedrijf is eigenaar van de effecten. Wie effecten heeft ondergebracht bij een effectenbewaarbedrijf, kan alleen een vordering doen voor de afgifte van effecten van dezelfde soort en dezelfde nominale waarde als hij heeft overgedragen.
De VABEF-regeling is alleen nog van belang voor effecten die niet passen in het systeem voor giraal effectenverkeer. Een voorbeeld is de premieobligatie, een obligatie met een bepaald nummer waar prijzen op kunnen vallen.

Een derdenbeslag op de vordering van de belastingschuldige op het effectenbewaarbedrijf tot afgifte van effecten, moet de belastingdeurwaarder niet onder de bank leggen maar onder het effectenbewaarbedrijf. De effectenbewaarbedrijven zijn:
- Fortis GBN Effectenbewaarbedrijf nv
- Effectenbewaarbedrijf ING Bank nv
- ABN AMRO Effectenbewaarbedrijf nv
- Effectenbewaarbedrijf van de Hollandsche Bank-Unie nv

30.10.9 ***Conservatoir derdenbeslag onder effectenbewaarbedrijf***
Om conservatoir beslag te mogen leggen is verlof van de voorzieningenrechter nodig. Dit verlof en het verzoekschrift daartoe betekent de belastingdeurwaarder aan de belastingschuldige, samen met het conservatoir derdenbeslag onder het effectenbewaarbedrijf.

Voor het overige legt de belastingdeurwaarder dit beslag overeenkomstig de regels van een executoriaal derdenbeslag onder een effectenbewaarbedrijf.

30.10.9.1 CF-regeling derdenbeslag
Onder de CF-regeling (CF: Centrum voor Fondsenadministratie) kan de toonder van toonderpapier baten uit zijn effecten incasseren.

Het toonderpapier bij de CF-regeling bestaat uit:
- een aandeelbewijs en een dividendblad
- een obligatiebewijs en rentecoupons

Het aandeelbewijs of obligatiebewijs berust bij een bank die is aangesloten bij de nv Centrum voor Fondsenadministratie. Dit Centrum voor Fondsenadministratie incasseert de dividenden centraal voor alle aandelen en obligaties die bij de aangesloten banken zijn geregistreerd. Daarna worden de dividenden verdeeld over de banken, die ze op hun beurt weer uitkeren aan de cliënten. De belastingdeurwaarder legt beslag op de CF-stukken en op de dividenden en renten door het leggen van een derdenbeslag onder de bank.

Om vergissingen bij de bank zoveel mogelijk uit te sluiten, vermeldt de belastingdeurwaarder in het beslagexploot dat hij beslag legt op alle huidige en toekomstige vorderingen en roerende zaken die de bank van de belastingschuldige onder zich heeft, waaronder:
- het saldo op bankrekeningen van de belastingschuldige, onder vermelding van de rekeningnummers (als deze bekend zijn)
- het aandeel waartoe de belastingschuldige gerechtigd is in ieder afzonderlijk verzameldepot dat de derdenbeslagene houdt, zoals bedoeld in artikel 9 van de Wet Giraal Effectenverkeer
- effecten die de bank op andere wijze voor de belastingschuldige beheert

30.10.9.2 CF-regeling conservatoir derdenbeslag

Om conservatoir beslag te mogen leggen is verlof van de voorzieningenrechter nodig. Dit verlof en het verzoekschrift daartoe betekent de belastingdeurwaarder aan de belastingschuldige, samen met het conservatoir derdenbeslag op effecten die onder de CF-regeling vallen.

Voor het overige legt de belastingdeurwaarder dit beslag overeenkomstig de regels van een executoriaal derdenbeslag op effecten onder de CF-regeling.

30.11 Beslag onder derden

De ontvanger kan de belastingdeurwaarder opdracht geven executoriaal beslag onder een derde te leggen als de belastingschuldige roerende zaken bij die derde heeft, of op die derde een vordering heeft of krijgt.

Eerst verzamelt de ontvanger gegevens om na te gaan of dit beslag mogelijk en doeltreffend is. Als dat het geval is, geeft de ontvanger de belastingdeurwaarder opdracht beslag te leggen.

Daarna is de derde verplicht meteen na 2 weken een verklaring af te geven tenzij de schuldenaar een schriftelijk verzoek binnen 2 weken heeft gedaan dat de derde 4 weken na het beslag verklaring doet. Als de derde een verklaring aflegt, moet de ontvanger de verklaring accepteren of binnen 2 maanden betwisten. Als de derde geen verklaring aflegt, kan de ontvanger de derde laten dagvaarden door de Rijksadvocaat.

Als de ontvanger de verklaring van de derde accepteert, zal de derde geld of zaken moeten afdragen aan de ontvanger.

Naast executoriaal beslag onder derden kan de ontvanger conservatoir beslag leggen.

30.11.1 ***Beslag op vorderingen/zaken***

De ontvanger kan beslag onder derden leggen op:

- vorderingen die de belastingschuldige op de derde heeft
- toekomstige vorderingen. Dit zijn vorderingen waarvan de verschuldigdheid nog niet bestaat. Hierop kan de ontvanger beslag leggen. Voorwaarde is dat de belastingschuldige deze vordering rechtstreeks heeft verkregen uit een op het moment van de beslaglegging al bestaande rechtsverhouding tussen hem en de schuldenaar.
- een vordering tot levering van een zaak
- roerende zaken van de belastingschuldige (niet registergoederen) die onder een derde berusten

Door het beslag onder derden mag de derde de belastingschuldige niet (meer) betalen of hem zaken leveren.

30.11.2 ***Algemene uitgangspunten derdenbeslag***

De ontvanger kiest de meest doeltreffende wijze van invordering (Leidraad Invordering 2008, artikel 14.4.2). Daarom zal hij eerder een vordering artikel 19 doen dan beslag onder derden leggen. Als niet aan de vordering wordt voldaan, legt de ontvanger alsnog beslag onder derden. Dan geldt de datum van de vordering als datum van beslaglegging. De belastingdeurwaarder moet die vordering dan wel in het beslagexploot aantekenen.

De ontvanger weegt de belangen zorgvuldig af voordat hij beslag onder derden laat leggen. Dit is belangrijk omdat hierbij de belastingschuld van de belastingschuldige aan de derde bekend wordt gemaakt.

30.11.3 ***Beslaggegevens verzamelen***

Voordat de ontvanger opdracht geeft tot het leggen van beslag onder derden, probeert hij gegevens van de belastingschuldige en van de derde te krijgen.

30.11.3.1 Over belastingschuldige

Voordat de ontvanger opdracht geeft tot het leggen van beslag onder derden, verzamelt hij de volgende gegevens van de belastingschuldige:

- recente overzichten van debiteuren van de belastingschuldige
- bedragen die de belastingschuldige op zijn bankrekeningen heeft staan en bedragen die van derden zijn te vorderen. De ontvanger vraagt daartoe financiële cijfers op bij de belastingschuldige of bij de inspecteur, als bij de inspecteur jaarcijfers zijn ingediend.
- gegevens uit verzoeken om uitstel van betaling of kwijtschelding
- inkomensgegevens, bijvoorbeeld uit Fibase. De ontvanger kan ook de belastingdeurwaarder, die een betekend dwangbevel heeft, vragen deze gegevens bij de belastingschuldige in te winnen
- informatie uit de aangiftes vennootschapsbelasting of inkomstenbelasting
- verhuurgegevens, als uit RIS blijkt dat onroerende zaken in eigendom zijn die niet worden gebruikt door belastingschuldige
- rentegegevens, blijkend uit de rentebase

30.11.3.2 De derde

Als de ontvanger vermoedt dat de derde aan de belastingschuldige periodieke betalingen verricht of verschuldigd is, moet de derde hem inlichtingen geven. Ook de belastingdeurwaarder die een betekend dwangbevel in zijn bezit heeft kan:

- de derde om inlichtingen vragen (Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering, artikel 475g, lid 3 en Invorderingswet 1990, artikel 59.
- de belastingschuldige vragen welke bank geldmiddelen van hem onder zich heeft.

De belastingdeurwaarder is bevoegd de bank te vragen of deze geldmiddelen van die belastingschuldige onder zich heeft. De bank beantwoordt deze vraag direct en licht de belastingschuldige hierover pas in als er beslag is gelegd.

De ontvanger verzamelt de volgende gegevens over de derde:

- de juiste tenaamstelling (bij rechtspersonen raadpleegt de ontvanger het handelsregister van de Kamer van Koophandel)
- de vestigingsplaats (de plaats waar het bedrijf zijn hoofdkantoor heeft)
- of gaat het om een filiaal of een hoofdkantoor
- gegevens die de derde geeft
- gegevens van de belastingschuldige
- informatie van de belastingdeurwaarder

Als de derde een rechtspersoon is, kan de belastingdeurwaarder altijd derdenbeslag leggen op het hoofdkantoor van die rechtspersoon. De ontvanger stuurt de (derden)beslagen bij de Sociale Verzekeringsbank (SVB) naar de SVB vestiging waar de belastingschuldige onder valt. De gegevens van deze vestigingen zijn te vinden op de website van de SVB: www.svb.nl.
De derde kan voor het afgeven van een verklaring en de afwikkeling van het beslag een maximaal bedrag aan kosten in rekening brengen bij de belastingschuldige.

30.11.4 ***Beslagopdracht***

Nadat is voldaan aan de voorwaarden geeft de ontvanger opdracht aan de belastingdeurwaarder om beslag onder derden te leggen.

Bij beslag op loon of op een andere periodieke betaling valt niet het gehele bedrag onder het beslag. Er is een beslagvrije voet. De ontvanger berekent de beslagvrije voet op grond van de normen die genoemd zijn in artikel 475d van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering. Deze normen zijn inclusief vakantieaanspraak. Daarom verhoogt de ontvanger de beslagvrije voet in de maand waarin het vakantiegeld wordt uitbetaald niet.

Bij beslag op een betaalrekening(en) en spaarrekening(en) die een natuurlijk persoon heeft bij een bank valt niet het gehele bedrag onder het beslag. Er is een beslagvrij bedrag. Het bedrag wat per kalendermaand het beslagvrij bedragovertreft moet door de bank worden afgedragen. Het beslagvrije bedrag dat van toepassing is, is opgenomen in artikel 475d lid 4 van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering.

30.11.4.1 Voorwaarden beslaglegging

De ontvanger geeft schriftelijk opdracht aan de belastingdeurwaarder om beslag onder derden te leggen als aan de volgende voorwaarden is voldaan:

- Invordering op een andere manier vindt de ontvanger niet doelmatig.
- Het is aannemelijk dat de derde gelden verschuldigd is aan de belastingschuldige of zaken van deze onder zich heeft.
- De ontvanger beschikt over betekende dwangbevelen.
- Het ministerie heeft toestemming verleend als het derdenbeslag wordt gelegd ten laste van een onderneming met meer dan 50 werknemers.

De ontvanger geeft de belastingdeurwaarder de opdracht het beslag aan de derde te betekenen. De belastingdeurwaarder moet het beslagexploot binnen 8 dagen aan de belastingschuldige betekenen (Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering, artikel 475i).

30.11.4.2 Beslagstukken

De ontvanger voegt de volgende stukken bij de beslagopdracht:

- het betekende dwangbevel
- een kopie van het dwangbevel, met daarop vermeld 'Voor eensluidend afschrift, (datum) de belastingdeurwaarder'

Als de ontvanger op hetzelfde tijdstip meerdere beslag onder derden moet leggen, maakt hij van de originele dwangbevelen afschriften met daarop 'voor eensluidend afschrift, te gebruiken als origineel, <datum>, de ontvanger'.

30.11.4.3 Opdracht aan belastingdeurwaarder ander kantoor

Als de derde in een ander ambtsgebied woont dan de belastingschuldige, stuurt de ontvanger de beslagopdracht met de stukken aan de belastingdeurwaarder van het kantoor waaronder de derde valt. De ontvanger geeft uitdrukkelijk aan dat het beslag onder derden binnen 8 dagen na de beslaglegging moet worden betekend aan de belastingschuldige (Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering, artikel 475i). De dag van beslaglegging telt niet mee voor deze termijn.

30.11.4.4 Beslagvrije voet

Als de ontvanger beslag laat leggen op loon of op een uitkering, stelt hij de beslagvrije voet vast.

30.11.4.4.1 De 5%-regeling

Een belastingschuldige dient in ieder geval 5% van zijn totale netto-inkomsten uit arbeid of uitkering in te zetten voor de aflossing van zijn schulden, ook indien dit percentage bij berekening van de beslagvrije voet hoger zou zijn dan 95%.

De ontvanger past de zogeheten 5%-regeling, bedoeld in artikel 475dc Rv, in beginsel niet toe bij het leggen van derdenbeslag. De ontvanger past die regeling alleen toe als is voldaan aan de voorwaarden van artikel 19, tweede lid, van de wet en artikel 19.1.7 of als de ontvanger van mening is dat de belangen van de Staat worden geschaad als hij de 5%-regeling niet toepast.

30.11.4.4.2 Beslagvrij bedrag

Als de ontvanger beslag laat leggen onder een bank ten laste van een natuurlijk persoon vermeldt de belastingdeurwaarder het beslagvrij bedrag in het beslagexploot.

30.11.4.4.3 Beroep op beslagvrij bedrag

Als de belastingschuldige geen bekende woon en/of verblijfplaats in Nederland heeft en onvoldoende middelen van bestaan heeft, kan de belastingschuldige de ontvanger of de kantonrechter verzoeken een beslagvrij bedrag zoals bedoeld in artikel 475a lid 5 Rv van toepassing te verklaren. Als de belastingschuldige inzicht geeft in zijn leefsituatie en aannemelijk maakt dat hij door het beslag onvoldoende middelen van bestaan overhoudt, kan hij de ontvanger verzoeken alsnog rekening te houden met het voor hem geldende vrij te laten bedrag. De ontvanger stelt in dat geval het voor de leefsituatie van de belastingschuldige geldende vrij te laten bedrag vast. De ontvanger betaalt het verschil tussen het initieel vastgestelde vrij te laten bedrag en het op verzoek vastgestelde vrij te laten bedrag aan de belastingschuldige, nadat op het derdenbeslag is afgedragen.

Voor een belastingschuldige van wie geen woon- of verblijfplaats bekend is, wordt bij beslaglegging het beslagvrije bedrag vastgesteld op de helft van de in art. 475da lid 1 Rv genoemde bedragen.

30.11.4.4.4 Beslagverbod op zorgbonus

Op een bonus die door de zorgaanbieder wordt uitgekeerd aan een zorgprofessional als bedoeld in artikel 1 van de Subsidieregeling bonus zorgprofessionals COVID-19, voor zover aan de zorgaanbieder een subsidie is verstrekt op grond van de Subsidieregeling bonus zorgprofessionals COVID-19 mag geen beslag worden gelegd. Als reeds beslag is gelegd onder de zorgaanbieder, verzoekt de ontvanger niet om afdracht van de bonus of betaalt de ontvanger de bonus alsnog aan de zorgprofessional uit als de zorgaanbieder de bonus al aan de ontvanger heeft afgedragen.

30.11.4.4.5 Beslag op gelden in de consignatiekas

Op in consignatiekas gestorte bedragen mag geen beslag worden gelegd.

30.11.4.4.6 Beslag en energietoeslag

Als de ontvanger bankbeslag legt ten laste van een belastingschuldige die een energietoeslag heeft ontvangen geldt het volgende: op schriftelijk verzoek van de belastingschuldige betaalt de ontvanger het door de bank afgedragen bedrag terug tot maximaal het bedrag van de ontvangen energietoeslag.

30.11.5 ***Specifieke situaties derdenbeslag***

Bijzondere regels gelden voor het leggen van een derdenbeslag:

- op een polis van levensverzekering, spaarverzekering of lijfrente
- op vorderingen van een huwelijkspartner waarmee de belastingschuldige in gemeenschap van
- goederen gehuwd is
- onder de Staat

Als hierdoor een onderneming met meer dan 50 werknemers in haar voortbestaan wordt bedreigd, is toestemming van het ministerie nodig.

Voor het leggen van beslag onder een bank moet de ontvanger de vestigingsplaats van de bank nagaan.

Bij het leggen van beslag onder notarissen en advocaten moet de ontvanger nagaan onder wie hij beslag laat leggen.

30.11.5.1 Beslag op verzekerings- of lijfrentepolis

De ontvanger kan beslag onder derden laten leggen op rechten die voortvloeien uit een polis van levensverzekering, spaarverzekering of lijfrente. De gerechtigde (ook begunstigde genoemd) kan een ander zijn dan degene die de verzekering heeft afgesloten (de verzekeringnemer). De volgende situaties zijn mogelijk:

Beslag ten laste van een verzekeringnemer die geen begunstigde is

Hier gelden de algemene regels van derdenbeslag en de bepalingen uit de Leidraad Invordering 2008, artikel 14.4.9. Bij periodieke uitkeringen houdt de ontvanger rekening met de beslagvrije voet.

Beslag ten laste van een verzekeringnemer die ook begunstigde is

Hier gelden bovendien artikel 479l e.v. van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering. Nadat de verzekeraar verklaring heeft gedaan, kan de ontvanger de levensverzekering afkopen, mits de polis dit toelaat. Ook kan de ontvanger de begunstiging wijzigen naar de verzekeringnemer, als in de polis een andere begunstigde is aangewezen. Dit kan niet als de begunstiging al onherroepelijk (Burgerlijk Wetboek, artikel 7:968) is wanneer het beslag wordt gelegd, wel als de begunstiging pas daarna onherroepelijk wordt.

Ondanks het beslag kan de verzekeringnemer een recht tot belening van de levensverzekering uitoefenen om de ontvanger zoveel mogelijk te betalen. De uitkering die de verzekeraar aan de verzekeringnemer is verschuldigd door afkoop, belening of afloop van de levensverzekering, valt onder het beslag.

Als de ontvanger de verzekering afkoopt of de begunstiging wijzigt, deelt hij dat bij exploot aan de verzekeringnemer mee. Het exploot vermeldt (op straffe van nietigheid) dat de verzekeringnemer bij de voorzieningenrechter een verbod kan vorderen van de afkoop en van de wijziging en de daarvoor gestelde termijn. De ontvanger stuurt een afschrift van het exploot naar de verzekeraar.

Als de ontvanger de levensverzekering afkoopt, moet (op straffe van nietigheid) in het exploot staan dat de verzekeringnemer zijn verzekering kan belenen en dat deze een (voorgenomen) belening moet melden:

- binnen 2 weken na de dag waarop het exploot is betekend
- met een aangetekende brief aan de ontvanger en aan de verzekeraar

De ontvanger kan zijn recht van afkoop en wijziging van begunstiging pas uitoefenen als de 2 weken zijn verstreken. Ook als de verzekeringnemer meldt dat hij zijn levensverzekering wil belenen om de schuld te betalen, kan de ontvanger de levensverzekering afkopen. Daarmee moet hij wachten tot 4 weken na die mededeling, om vervolgens vast te stellen of de verzekering echt is beleend.
Als de ontvanger het bedrag van de afkoop of belening heeft ontvangen, vervalt het beslag.

Als verschillende schuldeisers beslag hebben gelegd op een levensverzekering, gaat de 1e executoriale beslaglegger over tot executie. Als deze de executie niet voortzet, neemt de eerstvolgende beslaglegger die over.

30.11.5.2 Beslag op vorderingen van partners
Als de belastingschuldige in gemeenschap van goederen is gehuwd of geregistreerd partner is in gemeenschappelijk vermogen, laat de ontvanger ook beslag onder derden leggen op vorderingen van de partner. Dit gebeurt niet als de vermogenbestanddelen buiten de gemeenschap van goederen vallen.

De belastingdeurwaarder maakt dit beslag onder derden aan beide echtgenoten/partners bekend, uiterlijk binnen 8 dagen na het leggen van het beslag.

30.11.5.3 Beslag onder de staat
Als de ontvanger derdenbeslag laat leggen onder de Staat of onder een openbaar lichaam, is specificatie verplicht (Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering, artikel 479). Dit geldt ook als een derde beslag legt onder de Staat of onder de ontvanger. Dit betekent dat in de verklaring (na het beslag onder derden) moet staan wat de belastingschuldige of de derde te vorderen heeft van de Staat, de ontvanger of van het openbare lichaam.

30.11.5.4 Beslag onder notarissen/advocaten
Notarissen en advocaten gebruiken soms aparte bankrekeningen waar geld op staat van derden (ook wel kwaliteitsrekening genoemd), of ze gebruiken een stichting derdengelden. De ontvanger gaat daarom precies na wie gelden verschuldigd is aan de belastingschuldige. Als dat niet duidelijk is, legt de ontvanger voor de zekerheid beslag onder de notaris of advocaat onder de stichting derdengelden.

30.11.5.5 Beslag op bankrekeningen
Voor het leggen van beslag op bankrekeningen (hieronder vallen ook spaarrekeningen) moet de ontvanger de juiste gegevens over de bank inwinnen:
- de officiële naam van de bank
- de statutaire vestigingsplaats (de plaats van het hoofdkantoor)
- de vestigingsplaats van het filiaal waar de belastingdeurwaarder beslag onder derden gaat leggen

Ook moet hij zoveel mogelijk gegevens over de bankrekeningen vermelden.

30.11.5.6 Beslag en persoonsgebonden budget
Een zorgkantoor kan op grond van de Algemene Wet Bijzondere Ziektekosten een persoonsgebonden budget toekennen aan een hulpbehoevende. Met dit budget kan de hulpbehoevende zelf zorg inkopen. Voor zover een zorgkantoor het budget nog niet heeft uitbetaald kan de belastingdeurwaarder voor de belastingschuld van de hulpbehoevende beslag leggen onder een zorgkantoor. De zorgkantoren zijn regionaal bevoegd. De ontvanger kan het zorgkantoor dat bevoegd is voor de belastingschuldige vinden op de website van het college voor zorgverzekeringen.

Meestal betaalt het zorgkantoor het budget op een bankrekening van de hulpbehoevende. Voor zover het zorgkantoor het budget al heeft betaald, kan de ontvanger derdenbeslag leggen onder de betreffende bank. Soms betaalt het zorgkantoor het budget aan een wettelijke vertegenwoordiger of aan een organisatie die belast is met de ondertoezichtstelling of met een reclasseringsmaatregel. In dat geval legt de ontvanger beslag onder hen.

De hulpbehoevende huurt met het budget zorg in. Als de zorgverlener belastingschuld heeft kan de ontvanger beslag leggen onder de hulpbehoevende. Als de hulpbehoevende de salarisbetaling heeft uitbesteed aan het Servicecentrum van de Sociale Verzekeringsbank, legt de ontvanger beslag onder de Sociale Verzekeringsbank.

30.11.6 ***Verklaring***
Na beslaglegging onder derden levert de derdebeslagene een verklaring in bij de belastingdeurwaarder.

De ontvanger beoordeelt de verklaring, stuurt een ontvangstbevestiging en vraagt nadere gegevens op of gaat akkoord.

Als de derde geen verklaring inlevert, zal de ontvanger hem eerst sommeren en vervolgens laten dagvaarden.

30.11.6.1 Inleveren verklaring
De derdebeslagene moet – zodra 2 weken na de beslaglegging verstreken zijn - een verklaring inleveren bij de belastingdeurwaarder over de zaken en vorderingen die hij van de belastingschuldige onder zich heeft (Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering, artikel 476a). Hij kan hiervoor gebruikmaken van het formulier dat de belastingdeurwaarder hem uitreikte, maar dat hoeft niet.

De schuldenaar kan binnen 2 weken na het beslag een schriftelijk verzoek doen aan de derde om de verklaringstermijn met twee weken op te schorten.

De belastingdeurwaarder stuurt de verklaring zo snel mogelijk naar de ontvanger. Binnen 3 dagen na ontvangst van de verklaring zendt de ontvanger een kopie aan de belastingschuldige.

Als na 5 weken geen verklaring van de derde is ontvangen, stelt de ontvanger de derde schriftelijk in gebreke. De ontvanger stelt daarbij een termijn van 2 weken waarbinnen de derdebeslagene de verklaring alsnog moet inleveren.

Als de derde niet reageert op deze brief, laat de ontvanger de derde dagvaarden. Bij een bedrag tot € 25.000 dagvaardt de ontvanger de derde zelf voor de sector kanton van de rechtbank.

30.11.6.2 Beoordelen verklaring

Bij de beoordeling van een verklaring van beslag onder derden kunnen zich de volgende situaties voordoen:

- De derde stelt geen geld of zaken onder zich te hebben. Als de ontvanger hiermee instemt, meldt hij de derde binnen 3 dagen na ontvangst van de verklaring weten dat het beslag is opgeheven.
- De derde stelt wel geld of zaken onder zich te hebben. De ontvanger stuurt een ontvangstbevestiging van deze verklaring. Hij deelt mede dat zaken of gelden na de termijn van 4 weken binnen 7 dagen moeten worden afgedragen. De ontvanger meldt de derde dat het beslag na afdracht is opgeheven. Indien beslag is gelegd op een zorgbonus deelt de ontvanger mee dat deze zorgbonus niet hoeft te worden afgedragen.

Als de verklaring onduidelijk of onjuist is, vraagt de ontvanger de derde om nadere gegevens of een nadere toelichting.

Als de ontvanger twijfelt over de juistheid of volledigheid van de verklaring, overlegt hij met de Rijksadvocaat of een dagvaardingsprocedure tegen de derde zinvol is.

Als voor de vordering of verplichting tot afgifte van een beslagen zaak een tijdsbepaling of voorwaarde geldt, kan de belastingdeurwaarder betaling of afgifte eisen. Dit is mogelijk na het aangewezen tijdstip of na de vervulling van de voorwaarde.

Door de beslaglegging verandert de opeisbaarheid van de beslagen vordering niet. De ontvanger mag wel de niet-opeisbare vorderingen opzeggen, die door opzegging opeisbaar gemaakt kunnen worden. Hij maakt gemotiveerd gebruik van deze bevoegdheid en weegt de belangen van de belastingschuldige daarbij mee.

30.11.6.3 Dagvaarden derde

Als de derde geen verklaring doet binnen de gestelde termijn, laat de ontvanger de derde na sommatie door de rijksadvocaat dagvaarden. De ontvanger stuurt de rijksadvocaat de stukken van het beslag. Bij een beslagen vordering met een bedrag tot € 25.000 of bij een beslagen rechtsverhouding waarvan de berechting ongeacht het beloop tot de bevoegdheid van de kantonrechter behoort, dagvaardt de ontvanger de derde zelf voor de kantonrechter van de rechtbank. Hij vordert veroordeling van de derde tot betaling van het bedrag waarvoor beslag is gelegd.

Als de derde een verklaring heeft afgelegd die ondeugdelijk of onvoldoende is, kan de ontvanger de verklaring betwisten of aanvulling daarvan eisen. De ontvanger moet de derde daartoe binnen 2 maanden na de verklaring dagvaarden. Is de beslagen vordering te waarderen op meer dan € 25.000, dan laat de ontvanger de derde dagvaarden door de rijksadvocaat. Is het belang te waarderen op minder dan € 25.000 of is sprake van een beslagen rechtsverhouding waarvan de berechting

ongeacht het beloop tot de bevoegdheid van de kantonrechter behoort, dan kan de ontvanger zelf de dagvaarding uitbrengen.

30.11.7 ***Afgifte goederen/geld***

Nadat de derde de verklaring bij het beslag onder derden heeft ingediend, moet hij gelden of zaken afdragen. Als er verschillende beslagleggers zijn, moet de opbrengst worden verdeeld. Via de rechtbank kan worden verzocht om toezicht hierop.

Als de belastingschuldige failliet wordt verklaard, vervalt het beslag onder derden.

30.11.7.1 Afgifte door derde

Nadat de derde de verklaring bij het beslag onder derden heeft ingediend, moet hij geldsommen of zaken afdragen aan de belastingdeurwaarder. Indien er een zorgbonus is afgedragen, betaalt de ontvanger de bonus alsnog aan de zorgprofessional uit. Bij meerdere beslagen is de derde niet verplicht af te dragen aan de eerste beslaglegger, hij kan dan bevrijdend betalen en afdragen aan de volgende beslaglegger. Deze zorgt vervolgens voor afdracht (Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering, artikel 477) aan de belastingdeurwaarder die de gelden en zaken had moeten ontvangen.

Als de derde na het leggen van het beslag toch aan de belastingschuldige betaalt, kan dat niet aan de beslaglegger worden tegengeworpen. De derde moet dan toch aan de beslaglegger betalen. Dit geldt alleen niet als de derde de betalingsopdracht al voor de beslagdatum had gegeven en deze betalingsopdracht niet op tijd kon intrekken.

Verschuldigde goederen of beslagen zaken mogen onder de derde worden gelaten totdat deze voor verdere executie nodig zijn.

30.11.7.2 Verzoek toezicht verdeling

Bij meerdere beslagleggers wordt de opbrengst verdeeld op grond van preferentie. Bij onenigheid over de verdeling van de opbrengst kan elke beslaglegger de competente voorzieningenrechter vragen een rechter-commissaris aan te wijzen voor toezicht op de verdeling (Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering, artikel 481).

30.11.7.3 Faillissement bij beslag

Als de belastingschuldige failliet wordt verklaard, vervalt het beslag onder derden. Het beslag gaat dan op in het algehele faillissementsbeslag dat in principe het gehele vermogen van de gefailleerde omvat.

Als de derdebeslagene failliet gaat, vervalt het beslag onder derden niet, omdat de eigendom van de beslagen zaken bij de belastingschuldige berust. De ontvanger behoudt in het faillissement dezelfde voorrangspositie als de beslagene bij de derde had. De ontvanger dient de beslagen vordering bij de curator in.

30.11.8 ***Opheffen beslag***

Opheffen van het beslag onder derden gebeurt op verzoek van de derde, op verzoek van de belastingschuldige, of door de ontvanger.

30.11.9 ***Opheffen beslag op verzoek van derde/belastingschuldige***
Als de ontvanger van de belastingschuldige of van de derde een verzoek om opheffing van het beslag onder derden ontvangt, gaat hij na of dit mogelijk is. Zo ja, dan stuurt hij bericht van de opheffing aan de derdebeslagene en aan de belastingschuldige. De ontvanger heft het beslag op als hij meent dat het beslag geen effect heeft, of als dagvaarding van de derde ondoelmatig is.

30.11.9.1 Opheffen beslag door ontvanger
Als de ontvanger meent dat het beslag kan worden opgeheven, stuurt hij bericht van de opheffing aan de derdebeslagene en aan de belastingschuldige. Als de ontvanger wil dat de belastingdeurwaarder de opheffing van het beslag betekent, geeft hij hem schriftelijk opdracht hiervoor. Het exploot wordt gedaan aan de belastingschuldige en de derdebeslagene.

30.11.10 ***Conservatoir beslag onder derden***
Als de ontvanger op het moment van het conservatoire beslag de eis in hoofdzaak nog niet heeft ingesteld, moet hij binnen 8 dagen na het instellen van de eis in hoofdzaak een afschrift hiervan aan de derde betekenen. Als hij dit nalaat is het beslag nietig. Op verzoek kan de voorzieningenrechter de termijn van 8 dagen verlengen. Dit verzoek moet voor het einde van de eerste termijn verzocht zijn. Als de eis in hoofdzaak wordt ingesteld doordat de inspecteur een belastingaanslag oplegt, betekent de belastingdeurwaarder een afschrift van het aanslagbiljet. Omdat het aanslagbiljet centraal is aangemaakt vraagt de ontvanger aan de inspecteur om een duplicaat aanslagbiljet te maken.

Als de ontvanger in de hoofdzaak een executoriale titel heeft verkregen die voor tenuitvoerlegging vatbaar is geworden, laat hij deze binnen 1 maand betekenen aan de derdebeslagene. Als de betekening niet binnen die termijn heeft plaatsgevonden, vervalt het beslag niet. Na die termijn tot aan de betekening van de executoriale titel zijn betalingen van de derdebeslagene aan de belastingschuldige echter wel bevrijdend.

De derde moet – zodra 2 weken na de conservatoire beslaglegging verstreken zijn - verklaring doen, tenzij de schuldenaar een schriftelijk verzoek binnen twee weken heeft gedaan dat de derde 4 weken na het conservatoir beslag verklaring doet. Als er geen of geen juiste verklaring is ingediend, kan de ontvanger pas een procedure instellen 4 weken nadat de executoriale titel in de eis in hoofdzaak aan de derde is betekend.

30.12 Beslag onder derden BDW
Voor de invordering van belastingschuld kan de belastingdeurwaarder executoriaal beslag onder derden leggen. Hij legt dan beslag op:
- de roerende zaken (niet zijnde registergoederen) die de derde van de belastingschuldige onder zich heeft
- de vorderingen die de belastingschuldige op de derde heeft, of uit een bestaande rechtsverhouding zal krijgen

Het derdenbeslag heeft betrekking op:
- het verhaal van de aanslag waarvoor het beslag wordt gelegd
- de invorderingsrente (ook die van na de beslagdatum)

- de ten tijde van de beslaglegging op die aanslag openstaande vervolgingskosten
- de kosten verbonden aan het derdenbeslag

De belastingdeurwaarder krijgt schriftelijk opdracht van de ontvanger om een beslag onder derden te leggen. Hij ontvangt van de ontvanger een geldige executoriale titel voorzien van het juiste verschuldigde bedrag. Op basis van deze gegevens maakt hij het exploot op van beslag onder derden.

Een dwangbevel kan per post worden betekend of door de belastingdeurwaarder. Als het dwangbevel per post is betekend, zal de belastingdeurwaarder een hernieuwd bevel tot betaling moeten doen voordat hij beslag onder derden legt - tenzij na de betekening van het dwangbevel een situatie is ontstaan waarbij versnelde invordering wordt toegepast. Als het dwangbevel door de belastingdeurwaarder is betekend, hoeft geen hernieuwd bevel tot betaling te worden gedaan.

Als er sprake is van versnelde invordering zal de toepassing hiervan worden vermeld op het beslagexploot.

De belastingdeurwaarder zorgt voor tijdige betekening van het beslag onder derden aan de belastingschuldige.

30.12.1 ***Beslag leggen***

Bij het opmaken van een beslag onder derden gebruikt de belastingdeurwaarder een exploot van executoriaal beslag onder derden.

Hij verstrekt daarbij aan de derde meerdere stukken.

De derdebeslagene kan tegenover de belastingdeurwaarder bezwaren opperen tegen het leggen van het beslag, maar dit mag de belastingdeurwaarder niet weerhouden het beslag te leggen.

Als de belastingdeurwaarder de mededeling krijgt dat er voor de belastingschuldige door andere deurwaarders ook 1 of meer beslagen onder de derde zijn gelegd, moet hij hen na de beslaglegging inlichten over het derdenbeslag.

De belastingdeurwaarder betekent het derdenbeslag ook aan de belastingschuldige.

Als de belastingschuldige in een andere belastingregio woont dan de derdebeslagene, levert de belastingdeurwaarder die het beslag onder de derde betekende de stukken onmiddellijk na de beslaglegging in bij de ontvanger. De ontvanger stuurt ze door naar de belastingdeurwaarder van het andere kantoor. Deze moet ze vervolgens betekenen aan de belastingschuldige.

30.12.1.1 Opmaken exploot

Als de belastingdeurwaarder beslag onder derden legt, vermeldt hij behalve de gewone formaliteiten op straffe van nietigheid in het exploot de volgende gegevens:

- het bevel de ‘beslagen gelden’ en/of ‘zaken’ waarop beslag is gelegd onder zich te houden

- de mededeling dat elke betaling of afgifte ten nadele van de beslaglegger ongeldig is
- het kantoor van de opdrachtgevende ontvanger
- naam en woonplaats van de belastingschuldige
- titel en aanslagnummer(s) waarvoor het beslag wordt gelegd
- het openstaande bedrag van de belastingaanslag(en) en de kosten
- de woonplaatskeuze van de ontvanger op het kantoor van de uitvoerende belastingdeurwaarder
- een vermelding dat in weerwil van het beslag de koopsom aan de notaris kan worden betaald, in geval het beslag is gelegd op de vordering tot betaling van de koopsom van een onroerende zaak, nadat de koop van de zaak is ingeschreven in de openbare registers.
- als het beslag wordt gelegd op een vordering, die een natuurlijk persoon op een bank heeft: een vermelding van het beslagvrij bedrag.

Bij een beslag onder de Staat of een ander openbaar lichaam vermeldt de belastingdeurwaarder in het exploot een gespecificeerde opgave en omschrijving van de vordering en zaken waarop het beslag is gelegd. Bij een derdenbeslag gebruikt de belastingdeurwaarder naast het beslagexploot een formulier voor de betekening van het beslag aan de derde. Hiervoor mogen geen extra kosten in rekening worden gebracht. Voor het leggen van het derdenbeslag en de betekening aan de derde wordt dus éénmaal kosten in rekening gebracht.

(Raadpleeg de Kostenwet voor het juiste bedrag).

30.12.1.2 Verstrekken stukken

Als de belastingdeurwaarder beslag onder een derde legt, verstrekt hij de volgende stukken:

- een afschrift van het exploot van beslag onder derden
- een kopie van de executoriale titel waarvoor het beslag onder derden is gelegd, waarop de belastingdeurwaarder de aantekening maakt 'voor eensluidend afschrift'
- het formulier 'Verklaring bij derdenbeslag', waarop is vermeld dat het formulier moet worden teruggezonden zodra 2 weken na de beslaglegging verstreken zijn
- een (portvrije) retourenvelop waarin de derdebeslagene de verklaring kan terugsturen.

30.12.1.3 Eerder beslag

De derdebeslagene heeft een informatieplicht. Hij is desgevraagd verplicht de belastingdeurwaarder te informeren over andere beslagen en, als daarvan sprake is, ook over:

- de naam en gekozen woonplaats van andere beslagleggers
- het bedrag van de vorderingen van andere beslagleggers

Als de belastingdeurwaarder bij het leggen van een beslag onder derden de mededeling krijgt dat er voor de belastingschuldige door andere deurwaarders ook 1 of meer beslagen onder de derde zijn gelegd, moet hij die deurwaarders na de beslaglegging inlichten over het derdenbeslag.

30.12.1.4 Inleveren beslag bij ontvanger
Als een belastingdeurwaarder van een ander kantoor het beslag onder derden moet betekenen aan de belastingschuldige, gaat de belastingdeurwaarder na de beslaglegging over tot 'inlevering' van de stukken bij de ontvanger. De 'inlevering' geschiedt dezelfde dag door de stukken te digitaliseren (in PDF). De gedigitaliseerde stukken worden verwerkt in de geautomatiseerde systemen van de Belastingdienst. De ontvanger krijgt hier een melding van. De systemen zorgen voor de juiste toewijzing aan de belastingdeurwaarder die het beslag onder derden aan de belastingschuldige moet betekenen.

30.12.2 ***Betekenen aan belastingschuldige***
Binnen 8 dagen nadat het derdenbeslag is gelegd, betekent de belastingdeurwaarder het beslag aan de belastingschuldige. De dag van de beslaglegging telt voor deze termijn niet mee. Betekening op de 8ste dag na de datum van beslag is dus ook mogelijk.

Als betekening achterwege blijft, kan de Belastingdienst schadeplichtig zijn. Ook kan de voorzieningenrechter het beslag op de vordering van de belastingschuldige opheffen.
Als een belastingdeurwaarder van een ander kantoor het beslag onder derden moet betekenen aan de belastingschuldige, krijgt hij hiervan een opdracht in zijn werkvoorraad.

Voor de betekening aan belastingschuldige worden door de belastingdeurwaarder kosten in rekening gebracht. (Raadpleeg de Kostenwet voor het juiste bedrag).

30.12.3 ***Afwikkelen beslag***
De derde-beslagene stuurt een ingevulde 'Verklaring bij derdenbeslag' naar het voor ingevulde retouradres met bijgeleverde retourenvelop.

Na verloop van 4 weken moet de derde de verklaarde geldsommen en/of zaken afdragen.

De belastingdeurwaarder zorgt voor een eventuele verkoop van de zaken.

Als bij de afwikkeling van het beslag onder derden blijkt dat ook andere deurwaarders ten laste van belastingschuldige beslag hebben gelegd onder dezelfde derde, houdt de ontvanger daar bij de afwikkeling van het beslag rekening mee.

De ontvanger kan de belastingdeurwaarder bij exploot opdracht geven het beslag onder derden bij exploot op te heffen.

30.12.3.1 Verklaring
Zodra na de beslaglegging 2 weken zijn verstreken, moet de derdebeslagene een verklaring inleveren over de zaken en vorderingen die hij van de belastingschuldige onder zich heeft. Hij kan hiervoor gebruikmaken van het formulier 'Verklaring bij derdenbeslag' dat hij bij de beslaglegging ontving van de belastingdeurwaarder. De derde stuurt de vooringevulde verklaring naar het voor ingevulde retouradres met bijgeleverde retourenvelop. In een enkel geval kan de derde de verklaring bij de behandelend ontvanger of bij de belastingdeurwaarder

inleveren/overhandigen. In het laatste geval stuurt de belastingdeurwaarder de verklaring zo snel mogelijk naar de ontvanger. De ontvanger of de belastingdeurwaarder stuurt een afschrift van de verklaring binnen 3 dagen naar de belastingschuldige.

30.12.3.2 Ontvangst geld

Het is gebruikelijk dat de derde de verschuldigde geldsommen die onder het derdenbeslag vallen, overmaakt aan de ontvanger. In een incidenteel geval zal de derde een geldsom aan de belastingdeurwaarder willen betalen. Als de derde de verschuldigde geldsommen aan de belastingdeurwaarder wil afdragen, verzoekt de belastingdeurwaarder hem te betalen op het rekeningnummer van het kantoor van de ontvanger.
Als de derde de verschuldigde geldsommen contant aan de belastingdeurwaarder wil betalen, maakt de belastingdeurwaarder een kwitantie op. Daarop vermeldt hij dat de derde heeft betaald voor de schuld van de belastingschuldige. De belastingdeurwaarder vermeldt naam, adres en woonplaats van de derde en de gegevens van de belastingschuldige.

30.12.3.3 Ontvangst zaken

Voor zaken die onder het beslag vallen geldt de afdrachtverplichting: ze mogen onder de derde worden gelaten totdat blijkt dat zij voor verdere executie nodig zijn.

30.12.3.4 Verkoop zaken

Voor de executie van de roerende zaken die aan de belastingdeurwaarder afgegeven zijn, volgt hij de regels die voor de executie van roerende zaken gelden. De belastingdeurwaarder zorgt voor deugdelijke opslag.

30.12.3.5 Meerdere deurwaarders

Bij meerdere beslagen onder derden int de belastingdeurwaarder die het eerste beslag heeft gelegd. Deze moet de betalingen en afgifte van zaken door de derde in ontvangst nemen en afdragen.De derde is niet verplicht af te dragen aan de deurwaarder die het eerste beslag heeft gelegd. De derde kan ook bevrijdend betalen of afdragen aan een volgende deurwaarder of beslaglegger. Deze zorgt dan voor afdracht aan de deurwaarder die de gelden of andere zaken had moeten ontvangen.

30.12.3.6 Opheffen beslag

Als de ontvanger het derdenbeslag opheft, stuurt hij een schriftelijke kennisgeving aan de derde (tenzij hij de kennisgeving laat betekenen door de belastingdeurwaarder). Daarnaast stuurt hij de belastingschuldige een afschrift van deze kennisgeving.

In bijzondere gevallen moet de belastingdeurwaarder de kennisgeving betekenen. Dit is het geval als de derde of de belastingschuldige daarom uitdrukkelijk verzoekt, of als de ontvanger dit wenselijk acht. De belastingdeurwaarder betekent de kennisgeving aan de belastingschuldige en de derdebeslagene kosteloos.

30.12.4 ***Beslag in bijzondere gevallen***

In de volgende gevallen moet de belastingdeurwaarder bij het leggen van een beslag onder derden rekening houden met bijzondere formaliteiten:

- De belastingdeurwaarder legt beslag onder derden op vorderingen tot levering.
- De belastingdeurwaarder legt beslag onder derden op effecten.
- De belastingdeurwaarder legt beslag onder derden op rechten uit een levensverzekering.
- De belastingdeurwaarder legt beslag onder derden onder notarissen.
- De belastingdeurwaarder legt beslag onder derden onder advocaten.
- De belastingdeurwaarder legt beslag onder derden onder banken.
- De belastingdeurwaarder legt beslag onder derden op de giro- of bankrekening van de echtgenoot van de belastingschuldige.

30.12.4.1 Beslag op vordering tot levering

De belastingdeurwaarder moet bij beslag op een vordering tot levering van een goed bij welke levering een akte is vereist, de vordering expliciet in het beslagexploot omschrijven. Dit zijn de vorderingen tot levering van:

- een registergoed
- een vordering op naam
- een roerende zaak die niet in de macht van de vervreemder is

Als voor de levering van de beslagen vordering tot levering van een zaak een akte is vereist, moet de zaak schriftelijk aan de belastingdeurwaarder ter beschikking worden gesteld.

De executie vindt plaats volgens de regels die gelden voor het betreffende goed.

Bij executoriale verkoop van een onroerende zaak moet de belastingdeurwaarder de schriftelijke verklaring van de derde, waarin deze hem het goed ter beschikking stelt, overleggen aan de bewaarder van de openbare registers.

30.12.4.2 Beslag op effecten

De regels bij beslag onder derden op effecten zijn beschreven in het hoofdstuk Beslag op effecten. Beslag onder derden op een effectendepot dat de belastingschuldige bij een bank aanhoudt, is beschreven in Beslag onder derden onder banken.

30.12.4.3 Beslag op rechten uit levensverzekering

Bij verhaal op rechten uit een levensverzekering wordt verschil gemaakt tussen:

- een polis waarbij de verzekeringnemer ook de begunstigde is. In dit geval kunnen de rechten uit de levensverzekering alleen dienen tot verhaal voor schulden van de verzekeringnemer
- een polis waarbij sprake is van een derdebegunstigde. In dit geval kunnen de rechten uit de levensverzekering alleen dienen voor schulden van de derdebegunstigde, althans vanaf het moment dat deze de begunstiging heeft aanvaard

Als de belastingschuldige in een verzekeringspolis is aangewezen als derdebegunstigde, legt de belastingdeurwaarder een beslag onder

derden onder de verzekeringsmaatschappij. Hiervoor gelden geen aparte regels.

Als de belastingdeurwaarder beslag onder derden heeft gelegd op de uitkering van een verzekeringspolis waarbij de belastingschuldige zowel de verzekeringnemer als de begunstigde is, gelden de volgende bijzondere regels:

- Nadat de verzekeraar de buitengerechtelijke verklaring heeft gedaan, is de ontvanger bevoegd om de verzekering af te kopen of om de begunstiging te wijzigen.
- De belastingdeurwaarder moet bij exploot aan de belastingschuldige meedelen welke bedoelde rechten de ontvanger wil uitoefenen.
- Als de ontvanger de levensverzekering wil afkopen, moet het exploot op straffe van nietigheid vermelden dat de geëxecuteerde aan de executant en de verzekeraar kan meedelen dat hij de levensverzekering wil belenen om de belastingschuld te voldoen. Dit moet hij doen bij aangetekende brief binnen 2 weken na de dag waarop het exploot is uitgebracht.
- De belastingdeurwaarder betekent dit exploot aan de belastingschuldige.
- Na de betekening aan de belastingschuldige stuurt de belastingdeurwaarder het exploot naar de ontvanger, die een afschrift daarvan naar de verzekeraar stuurt.

30.12.4.4 Beslag onder notarissen en gerechtsdeurwaarders

Notarissen en gerechtsdeurwaarders zijn verplicht om gelden die zij in verband met werkzaamheden voor cliënten onder zich krijgen, op een aparte rekening aan te houden. Dit heet een ‘kwaliteitsrekening’. De belastingdeurwaarder moet bij het leggen van een derdenbeslag onder een notaris aangeven dat dit beslag ziet op het aandeel van de belastingschuldige in deze kwaliteitsrekening. Hij kan dus géén beslag leggen onder de bank waar de kwaliteitsrekening wordt aangehouden.

30.12.4.5 Beslag onder advocaten

Advocaten zijn verplicht een bankrekening ten name van een Stichting derdengelden te hebben. Meestal maken de advocaten hierbij gebruik van een rekening op naam van de door het advocatenkantoor opgerichte ‘Stichting derdengelden’. Als de belastingdeurwaarder onder de advocaat derdenbeslag legt, strekt dit beslag zich niet uit tot bedragen die op de rekening staan ten name van de Stichting derdengelden. Hij moet daarvoor derdenbeslag leggen onder de stichting.

30.12.4.6 Beslag onder banken

Voor het leggen van derdenbeslag onder een bank gelden dezelfde formaliteiten als bij andere derdenbeslagen. Daarnaast moet de belastingdeurwaarder rekening houden met de volgende punten:
De belastingdeurwaarder vermeldt in ieder geval in het beslagexploot de officiële naam van de bank en haar statutaire vestigingsplaats. Hij laat afschrift op de statutaire vestigingsplaats of op een filiaal van die bank. Daarbij maakt het niet uit of de belastingschuldige een rekening houdt bij dat filiaal. Alle rekeningen worden door het beslag getroffen.

De belastingdeurwaarder legt beslag op alle gelden en goederen die de bank onder zich heeft van de belastingschuldige. Om vergissingen bij de bank zoveel mogelijk uit te sluiten, vermeldt de belastingdeurwaarder in

het beslagexploot dat hij beslag legt op alle huidige en toekomstige vorderingen en roerende zaken die de bank van de belastingschuldige onder zich heeft, waaronder:
- het saldo op bankrekeningen van de belastingschuldige, onder vermelding van de rekeningnummers (als die bekend zijn)
- het beslagvrij bedrag indien het een natuurlijk persoon betreft
- het aandeel waartoe de belastingschuldige gerechtigd is in ieder afzonderlijk verzameldepot dat de derdebeslagene houdt, als bedoeld in artikel 9 van de Wet Giraal Effectenverkeer effecten die de bank op andere wijze voor de belastingschuldige beheert

De belastingdeurwaarder vermeldt ook in het beslagexploot:
- het burgerservicenummer of RSIN-nummer van de belastingschuldige
- dag en tijdstip van beslaglegging
- het telefoonnummer waarop de bank de belastingdeurwaarder of de ontvanger kan bereiken

Als de belastingschuldige een natuurlijk persoon is, vermeldt de belastingdeurwaarder in het beslagexploot ook:
- de voorletters en achternaam van de belastingschuldige

30.12.4.7 Beslag op bankrekening echtgenoot

Als de belastingschuldige in gemeenschap van goederen is gehuwd, kan een belastingschuld ook worden verhaald op de bankrekening(en) die op naam staat van de echtgenoot/geregistreerde partner.

Als het geen 'en/of'-rekening is, maar een rekening die uitsluitend op naam van de echtgenoot of echtgenote/ geregistreerd partner staat, legt de belastingdeurwaarder het beslag onder derden ten laste van de echtgenoot of echtgenote/ geregistreerd partner met vermelding van de naam van de echtgenoot of echtgenote en dat sprake is van een gemeenschap van goederen met de belastingschuldige. Hij maakt hierbij gebruik van de executoriale titel die hij heeft ten laste van de belastingschuldige. De belastingdeurwaarder betekent dit beslag onder derden aan beide echtgenoten/ geregistreerde partners, uiterlijk binnen 8 dagen na het leggen van het beslag.

Als niet duidelijk is op welke naam rekening staat, of als het huwelijksgoederenregime niet bekend is, legt de belastingdeurwaarder een beslag onder derden ten laste van de belastingschuldige èn een beslag onder derden ten laste van de echtgenoot.

De belastingdeurwaarder geeft in het beslagexploot aan op grond waarvan hij de rekening kan uitwinnen die op naam van de echtgenoot of geregistreerde partner staat.

30.12.5 ***Conservatoir beslag***

De ontvanger kan de belastingdeurwaarder verzoeken om conservatoir derdenbeslag te leggen. De ontvanger heeft hiervoor verlof nodig van de voorzieningenrechter. De belastingdeurwaarder maakt dan een exploot van conservatoir beslag onder derden op.

Hij geeft ook een Verklaringsformulier derdenbeslag aan de derde af, waarop deze aangeeft welke goederen hij van belastingschuldige onder zich had ten tijde van de beslaglegging.

Bij civiele invordering (bijvoorbeeld TOR-posten) moet de belastingdeurwaarder binnen 8 dagen na het betekenen van de dagvaarding aan de schuldenaar, een afschrift van de dagvaarding aan de derde betekenen. Als de eis in hoofdzaak wordt ingesteld doordat de inspecteur een belastingaanslag oplegt, betekent de belastingdeurwaarder een afschrift van het aanslagbiljet.

30.12.6 ***Exploot conservatoir beslag opmaken***

De belastingdeurwaarder legt een conservatoir derdenbeslag op vrijwel dezelfde wijze als een executoriaal derdenbeslag. In afwijking daarvan vermeldt de belastingdeurwaarder in het beslagexploot:

- het verlof tot het leggen van conservatoir beslag van de voorzieningenrechter
- het bedrag waarvoor het verlof is verleend
- waar de eis in hoofdzaak aanhangig is, of binnen welke termijn de eis in hoofdzaak aanhangig gemaakt moet worden

De belastingdeurwaarder betekent aan de derdebeslagene:

- het beslagexploot
- het verzoek aan de voorzieningenrechter en het daarop verkregen verlof

De belastingdeurwaarder betekent dezelfde stukken aan de belastingschuldige.

30.12.6.1 Verklaringsformulier

Zodra na de beslaglegging 2 weken zijn verstreken, moet de derde-beslagene een verklaring inleveren over de zaken en vorderingen die hij van de belastingschuldige onder zich heeft. Hij kan hiervoor gebruikmaken van het formulier 'Verklaring bij derdenbeslag' die hij bij de beslaglegging ontving van de belastingdeurwaarder. De derde stuurt de ingevulde verklaring naar het vooringevulde retouradres met bijgeleverde retourenvelop. In een enkel geval kan de derde de verklaring bij de behandelend ontvanger of bij de belastingdeurwaarder inleveren/overhandigen. In het laatste geval stuurt de belastingdeurwaarder de verklaring zo snel mogelijk naar de ontvanger. De belastingdeurwaarder of de ontvanger stuurt de verklaring binnen 3 dagen naar de belastingschuldige.
De derde kan voor het afgeven van een verklaring en de afwikkeling van het beslag een maximaal bedrag aan kosten in rekening brengen bij de belastingschuldige.

30.12.6.2 Overgang naar executoriaal beslag

Om zaken uit conservatoir beslag te kunnen uitwinnen, moet dit beslag eerst overgaan in een executoriaal beslag. Dat gebeurt zodra:

- de beslaglegger in de hoofdzaak een executoriale titel heeft verkregen die voor tenuitvoerlegging vatbaar is en
- de belastingdeurwaarder die titel aan de beslagene en aan de derde heeft betekend

Als de ontvanger in de hoofdzaak een executoriale titel heeft verkregen die voor tenuitvoerlegging vatbaar is geworden, zal hij de belastingdeurwaarder opdracht geven deze binnen 1 maand te betekenen aan de derdebeslagene. De executoriale titel is vrijwel altijd een dwangbevel.

30.13 Beslag onder de ontvanger door schuldeisers

Schuldeisers leggen beslag onder de ontvanger voor hun vordering op de schuldenaren, wanneer zij verwachten of weten dat deze belasting zullen terugkrijgen van de Belastingdienst.

Een schuldeiser kan onder de ontvanger beslag leggen op:
- vorderingen die de belastingschuldige op de ontvanger heeft.
- toekomstige vorderingen die een belastingschuldige op de ontvanger krijgt. Deze vorderingen moeten volgen uit een rechtsverhouding die al bestaat op het moment van de beslaglegging. Bij een voorlopige teruggaaf 2008 met dagtekening 15 januari 2008 ontstaat deze rechtsverhouding op de datum van dagtekening.
- roerende zaken van de belastingschuldige (registergoederen) die de ontvanger onder zich heeft.

Door het beslag mag de ontvanger de teruggaaf niet meer aan de belastingschuldige betalen. Wel kan de ontvanger de teruggaaf met een openstaande belastingschuld verrekenen.
Voor een toeslag kan een beperkte groep schuldeisers beslag leggen onder Dienst Toeslagen. Deze groep bestaat uit de verhuurder bij de huurtoeslag, de zorgverzekeraar bij de zorgtoeslag en de kinderopvanginstelling bij kinderopvangtoeslag. Ook kan Dienst Toeslagen zelf beslag leggen op alle toeslagen (voor niet-betaalde terugvorderingsbeschikkingen). Voor het overige geldt een beslagverbod.

De ontvanger kan ook beslag onder zichzelf leggen. Dit wordt het eigenbeslag genoemd. Hij doet dit als hij een aanslag of terugvordering niet kan verrekenen. De ontvanger legt ook beslag onder zichzelf als de belastingschuldige in gemeenschap van goederen is gehuwd/samenleeft en zijn echtgenoot/partner recht heeft op een door de Belastingdienst uit te betalen bedrag, dat niet kan worden verrekend.

30.13.1 Beslag onder de ontvanger door gerechtsdeurwaarder

Als een gerechtsdeurwaarder beslag onder de ontvanger legt, zorgt de ontvanger er meteen dat bedragen niet meer worden uitbetaald.
De ontvanger doet 2 weken na het beslag een schriftelijke verklaring aan de gerechtsdeurwaarder. De ontvanger beoordeelt hiervoor of de schuldenaar op het moment van beslaglegging recht had op teruggaven van belasting. Dit bepaalt de ontvanger aan de hand van de laatste gegevens, zoals ingediende aangiften. Als de ontvanger een teruggaaf van belasting wil verrekenen met openstaande belastingschuld, vermeldt hij dat in zijn verklaring. Als het beslag geen resultaat heeft, zet de ontvanger in zijn verklaring dat hij geen goederen van de schuldenaar onder zich heeft.

Gerechtsdeurwaarders kunnen bij de Belastingdienst navragen of hun schuldenaar recht heeft op een voorlopige teruggave. De ontvanger gaat dan na welke informatie hij mag verstrekken.

De ontvanger van de Belastingdienst Noord/kantoor Emmen behandelt de beslagen onder de ontvanger en de informatieverstrekking aan de gerechtsdeurwaarders. Als de gerechtsdeurwaarder bij een ander kantoor een beslag betekent, stuurt de regionale ontvanger het beslag door naar het adres:

Belastingdienst/Noord
Bureau Beslagen onder Derden (BOD)
Postbus 490
9700 AL Groningen

30.13.1.1 Informatieverstrekking aan beslaglegger
De ontvanger verstrekt schriftelijke informatie aan de gerechtsdeurwaarder die gerechtigd is beslag te leggen. Deze informatieplicht gaat alleen over periodieke betalingen die de Belastingdienst verricht of gaat verrichten op een verleende voorlopige teruggaafbeschikking.

De informatieverplichting gaat over:
- de vraag of een voorlopige teruggave is verleend
- de termijn en de omvang van de betalingen van een voorlopige teruggaaf, onder vermelding van een eventuele verrekening
- de vraag of op de voorlopige teruggaaf al beslag is gelegd door een andere schuldeiser

De ontvanger neemt aan dat de gerechtsdeurwaarder gerechtigd is tot het leggen van beslag tegen de betreffende schuldenaar. De ontvanger gaat wel na of het informatieverzoek echt door een gerechtsdeurwaarder is gedaan.

30.13.1.2 Registreren/blokkeren derdenbeslag
Zodra de ontvanger op de hoogte is van het derdenbeslag, tekent hij dit aan. De ontvanger vermeldt door wie, waarvoor en waarop derdenbeslag is gelegd. De ontvanger brengt meteen signaleringen aan, zodat geen belastingteruggaven worden uitbetaald aan de belastingplichtige. De ontvanger legt van dit derdenbeslag een dossier aan.

Als een ontvanger een derdenbeslag krijgt dat niet voor hem bestemd is, deelt hij dit direct aan de bevoegde collega mee en stuurt hij hem het exploot.

30.13.1.3 Verrekeningen nagaan
De ontvanger kijkt direct nadat het beslag onder hem is gelegd, of verrekening mogelijk is van de belastingteruggaven met belastingschulden. Verrekenen kan ook als de belastingschuld materieel al verschuldigd is, maar er nog geen aanslag is opgelegd. Dan verzoekt de ontvanger de inspecteur zo spoedig mogelijk de aanslag op te leggen. De belastingschuld moet namelijk op de dag van beslaglegging formeel vast komen te staan.

30.13.1.4 Verklaring verstrekken
Een derdenbeslag onder de ontvanger hoeft niet gespecificeerd te zijn. Een niet gespecificeerd beslag treft alle belastingteruggaven die op het moment van het beslag materieel bestaan. Niet noodzakelijk is dat die teruggaven zijn geformaliseerd in een aanslag of een beschikking. Het

beslag kan dus betrekking hebben op een verleende voorlopige teruggaaf inkomensheffing over een lopend jaar, of op een teruggaaf over verstreken tijdvakken/jaren. De ontvanger verklaart binnen 2 weken na de beslaglegging aan de beslaglegger of het beslag volgens zijn informatie doel treft.

Beslag op een voorlopige teruggave over een lopend jaar
Een derdenbeslag treft voorlopige teruggaven over een lopend jaar, als het beslag is gelegd na (of op) de dagtekening van de beschikking voorlopige teruggaaf. Bij een beslag op een verleende voorlopige teruggaaf over een lopend jaar moet de beslaglegger de beslagvrije voet vermelden. Deze beslagvrije voet wordt door de ontvanger aangehouden. Als de ontvanger zelf een beslagvrije voet heeft vastgesteld, bijvoorbeeld in het kader van een verrekening of een overheidsvordering én deze beslagvrije voet wijkt af van de door de beslaglegger aangezegde beslagvrije voet, legt de ontvanger zijn berekening van de beslagvrije voet schriftelijk aan de beslaglegger voor. Daarbij deelt de ontvanger aan de beslaglegger mee dat zonder tegenbericht de door de ontvanger berekende beslagvrije voet zal worden aangehouden. De ontvanger geeft in zijn brief aan de beslaglegger aan dat de beslaglegger hierop schriftelijk kan reageren. Als de beslaglegger de door hem vastgestelde beslagvrije voet met een goede berekening onderbouwt, volgt de ontvanger de beslagvrije voet van de beslaglegger. In alle andere gevallen volgt de ontvanger de door de ontvanger vastgestelde beslagvrije voet. Als derdenbeslag is gelegd op een voorlopige teruggaaf van de partner of echtgenoot van de schuldenaar ten laste van wie derdenbeslag wordt gelegd, is dit beslag geldig wanneer er sprake is van algehele gemeenschap van goederen. Het beslag is ook geldig als in huwelijkse voorwaarden een beperkte gemeenschap van goederen is overeengekomen en belastingteruggaven in die gemeenschap vallen. Als de ontvanger vermoedt dat er geen sprake is van algehele gemeenschap van goederen, vraagt hij de beslaglegger hem uitdrukkelijk te bevestigen dat het beslag rechtsgeldig is. De ontvanger stuurt een afschrift van zijn brieven waarin hij om zo'n bevestiging vraagt aan de belastingplichtige en/of de echtgenoot/partner. Als laatstgenoemde reageert, verwijst de ontvanger hem naar de beslaglegger.

In afwachting van de bevestiging van de beslaglegger op zijn vragen, doet de ontvanger nog geen verklaring. Eventuele teruggaven worden niet uitbetaald maar aangehouden.

Beslag op een teruggaaf over verstreken tijdvakken/jaren
Alle teruggaven die de ontvanger moet uitbetalen aan de belastingplichtige vallen onder het beslag en moeten in de verklaring worden vermeld. Alleen als de beslaglegger zich nadrukkelijk beperkt tot bepaalde teruggaven, treft het beslag slechts die teruggaven. De volgende situaties zijn denkbaar:

- Er zijn teruggaven formeel vastgesteld maar nog niet uitbetaald; deze teruggaven vallen onder het beslag en moeten in de verklaring worden opgenomen.
- Er zijn aangiften ingediend die vermoedelijk tot een teruggave leiden, maar die door de inspecteur nog moeten worden vastgesteld. Ook deze vermoedelijke teruggaven vallen onder het beslag. De ontvanger vermeldt in zijn verklaring dat belastingplichtige met

betrekking tot die middelen over de betreffende tijdvakken aangiften heeft ingediend op grond waarvan volgens belastingplichtige een teruggaaf is te verwachten van € x. Nadat de aanslag is vastgesteld wordt de beslaglegger geïnformeerd of en tot welk bedrag een teruggaaf is verleend. De ontvanger houdt echter wel het recht om te betalen aanslagen te verrekenen met deze teruggaven.
- Er zijn tijdvakken verstreken waarover geen aangiften zijn ingediend en dus ook nog niet vaststaat of die tot teruggaven zullen leiden. De ontvanger kan in zijn verklaring volstaan met de mededeling dat op grond van de op het moment van het doen van de verklaring bekende gegevens geen recht bestaat op belastingteruggaven.

Wanneer de ontvanger kan/zal gaan verrekenen, vermeldt hij dat in de verklaring.

30.13.1.5 Uitbetalen
Als de ontvanger uit te betalen teruggaven niet verrekent met belastingschulden, betaalt hij uit aan de beslaglegger. De teruggaaf moet dan wel geformaliseerd zijn.

Als er een geschil is tussen de beslaglegger en de belastingplichtige, betaalt de ontvanger het bedrag toch uit aan de beslaglegger. De ontvanger deelt dit de belastingplichtige mee. Als de ontvanger heeft voldaan aan het derdenbeslag, betaalt hij daarna een eventueel restant uit aan de belastingplichtige.

30.13.1.6 Beslag op voorlopige teruggaaf inkomstenbelasting
De gerechtsdeurwaarder kan beslag leggen op een voorlopige teruggaaf. Onder het beslag op een voorlopige teruggaaf inkomstenbelasting valt niet alleen de voorlopige teruggaaf van het lopende jaar maar ook die van een volgend jaar. Daarbij gelden echter wel voorwaarden:
- de aanslagbiljetten van de betreffende voorlopige teruggaven hebben een dagtekening die ligt in het jaar waarover de teruggaven zijn vastgesteld,
- de uit te betalen termijnen van de voorlopige aanslagen moeten op elkaar aansluiten, èn
- de schuld waarvoor beslag is gelegd, is niet geheel voldaan.

30.13.1.7 Beslag opheffen
Als aan het derdenbeslag is voldaan, is het beslag niet meer van kracht. De ontvanger heft dan de signaleringen tot blokkering van teruggaven op.

Dit doet de ontvanger ook als de beslaglegger hem meedeelt dat het beslag is opgeheven.

30.13.2 ***Eigenbeslag***
De ontvanger kan beslag onder zichzelf leggen. Dit wordt het eigenbeslag genoemd. Hij doet dit alleen als:
- hij een vordering of aanslag niet kan verrekenen met een uit te betalen bedrag of teruggaaf
- de belastingschuldige in gemeenschap van goederen is gehuwd en zijn echtgenoot/partner recht heeft op een door de Belastingdienst uit te betalen bedrag

De ontvanger geeft de opdracht voor het eigenbeslag aan de belastingdeurwaarder.

Als er eigenbeslag op de uitbetaling van een voorlopige teruggaaf inkomstenbelasting wordt gelegd, komt dit via een omweg feitelijk neer op verrekening van deze voorlopige teruggaaf. De ontvanger houdt in dat geval als beslaglegger ook rekening met de voor de belastingschuldige geldende beslagvrije voet. De ontvanger past paragraaf 11.12 van deze instructie zoveel mogelijk overeenkomstig toe.

30.14 Beslag onder de ontvanger BDW

Als een belastingschuldige een belastingschuld heeft terwijl de ontvanger een bedrag aan hem moet uitbetalen, verrekent de ontvanger het uit te betalen bedrag met de schuld. Er zijn echter omstandigheden waarbij de ontvanger niet kan overgaan tot verrekening. In die gevallen zal de ontvanger de belastingdeurwaarder verzoeken om beslag te leggen op het uit te betalen bedrag door een beslag onder de ontvanger (de Belastingdienst).

De belastingdeurwaarder legt beslag op grond van:
- een beslagopdracht van de ontvanger
- verlof van de voorzieningenrechter

30.14.1 Executoriaal eigenbeslag

Voordat de belastingdeurwaarder executoriaal eigenbeslag legt, moet hij beschikken over een executoriale titel. Dit zal een betekend dwangbevel zijn of een grosse van een vonnis.

Het exploot waarbij hij beslag legt onder de ontvanger bevat in ieder geval:
- de gegevens en de woonplaats van de ontvanger
- de naam en woonplaats van de belastingschuldige
- een gespecificeerde opgave en omschrijving van de vorderingen en/of zaken waarop hij beslag legt
- de gegevens van het dwangbevel waarvoor hij beslag legt, inclusief een opgave van wat de belastingschuldige volgens dat dwangbevel verschuldigd is
- een keuze van woonplaats ten kantore van de belastingdeurwaarder

Als het exploot niet voldoet aan deze formaliteiten, is het nietig.
Bij het opmaken van het exploot moet de belastingdeurwaarder ook de 'gewone' formaliteiten in acht nemen, zoals een juiste datering, zijn voornamen, naam en kantooradres en een opgave van de kosten. Het beslag wordt gelegd door betekening van het beslagexploot aan de belastingschuldige. De belastingdeurwaarder deelt de belastingschuldige mee dat de hij (met dat exploot) beslag legt op de vordering die de belastingschuldige op de ontvanger heeft. Pas vanaf het tijdstip dat het exploot aan belastingschuldige is betekend, heeft de ontvanger beslag onder zichzelf gelegd.

30.14.2 Conservatoir beslag

Voor een conservatoir beslag is een verlof van de voorzieningenrechter van de rechtbank nodig. Als de belastingdeurwaarder opdracht krijgt om conservatoir beslag te leggen, is het verlof van de voorzieningenrechter

van de rechtbank de titel die hij in het proces-verbaal van beslag moet vermelden.

Het exploot waarbij hij beslag legt onder de ontvanger bevat in ieder geval:
- de gegevens en de woonplaats van de ontvanger
- de naam en woonplaats van de belastingschuldige
- een gespecificeerde opgave en omschrijving van de vorderingen waar hij beslag op legt
- de gegevens van het verlof waarvoor hij beslag legt, inclusief een opgave van wat de belastingschuldige volgens dat verlof verschuldigd is
- een keuze van woonplaats ten kantore van de belastingdeurwaarder
- een bevel aan de derde om het verschuldigde of de zaken onder zich te houden op straffe van onwaarde van elke in weerwil van het beslag gedane betaling of afgifte
- een vermelding dat in weerwil van het beslag de koopsom aan de notaris kan worden betaald, in geval het beslag is gelegd op de vordering tot betaling van de koopsom van een onroerende zaak, nadat de koop van de zaak is ingeschreven in de openbare registers
- waar de hoofdzaak aanhangig is of binnen welke termijn, volgens het verlof, de eis in de hoofdzaak moet worden ingesteld.

Als het exploot niet voldoet aan deze formaliteiten, is het nietig.
Bij het opmaken van het exploot moet de belastingdeurwaarder ook de ‘gewone’ formaliteiten in acht nemen, zoals een juiste datering, zijn voornamen, naam en kantooradres en een opgave van de kosten.

De belastingdeurwaarder legt eerst het betreffende beslag en maakt vervolgens het beslag bekend aan de belastingschuldige door betekening van het beslagexploot binnen de daarvoor geldende termijn van betekening. Tegelijk met het beslagexploot betekent hij het verlof van de voorzieningenrechter en het verzoek waarop dit verlof is gebaseerd.

Zowel bij fiscale als bij civiele invordering (bijvoorbeeld TOR-posten) moet de belastingdeurwaarder binnen de in het verlof verleende termijn na het instellen van de eis in hoofdzaak, die eis in de hoofdzaak aan de derde, waaronder conservatoir beslag is gelegd, betekenen. De eis in de hoofdzaak kan worden ingesteld door het uitbrengen van een dagvaarding, naheffings-, of navorderingsaanslag of aansprakelijkstelling.
Indien de ontvanger nalaat de eis in de hoofdzaak in te stellen vervalt het beslag. De ontvanger moet aan de derde daarvan schriftelijk mededeling doen.

Als de ontvanger een executoriale titel heeft (bijvoorbeeld een dwangbevel of vonnis), geeft hij de belastingdeurwaarder opdracht om deze titel te betekenen aan de belastingschuldige. Na deze betekening gaat het conservatoir beslag van rechtswege over in een executoriaal beslag.
Indien er beslag is gelegd onder de derde moet de titel –binnen 1 maand na datum van de executoriale titel- ook aan deze derde betekend worden. Bij overschrijding van deze maandtermijn zullen de door de derde aan de belastingschuldige gedane betalingen van waarde zijn.

30.15 Beslag op onroerende zaken

Beslag op onroerende zaken kan de ontvanger leggen als een belastingplichtige of aansprakelijkgestelde niet aan zijn betalingsverplichting voldoet en in het bezit is van een onroerende zaak. Er zijn diverse soorten onroerende zaken.

De ontvanger gaat de mogelijkheid tot beslaglegging op onroerende zaken na. De ontvanger geeft een schriftelijke beslagopdracht aan de belastingdeurwaarder.

Als er geschillen zijn over de verkoop van onroerende zaken, neemt de ontvanger contact op met de rijksadvocaat.
Executoriale verkoop gebeurt openbaar of onderhands. Opheffing van het beslag onroerende zaken gebeurt door de belastingdeurwaarder, door een vonnis van de rechtbank, of door een notariële verklaring van waardeloosheid.

*30.15.1 **Omschrijving***

Onroerende zaken zijn:
- grond
- nog niet gewonnen delfstoffen
- met de grond verenigde beplanting
- gebouwen en werken die duurzaam met de grond zijn verenigd, rechtstreeks of door vereniging met andere gebouwen (Burgerlijk Wetboek, artikel 3:3)
- bestanddelen van een onroerende zaak, zoals:
  - alles wat volgens de verkeersopvatting onderdeel van een zaak uitmaakt
  - zaken die met de hoofdzaak zodanig verbonden zijn dat zij daarvan niet kunnen worden afgescheiden, zonder dat beschadiging van betekenis wordt toegebracht aan de hoofdzaak (Burgerlijk Wetboek, artikel 3:4, lid 1 en 2)

Daarnaast gaat beslag op onroerende zaken over:
- vruchten en beplantingen die zich op het moment van de inschrijving van het beslag nog op of in de zaak bevinden, of nog op het veld staan en voor de verkoop geoogst worden. Dit geldt niet als hierop rechten of beslagen van derden rusten, waaronder het pandrecht (Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering, artikel 507)
- nog verschuldigde huur of pacht, maar alleen als het beslag betekend is aan de huurder of pachter en als er een notaris is aangewezen aan wie de huur- of pachtsommen moet worden afgedragen (Burgerlijk Wetboek, artikel 3:237, lid 4)
- datgene wat aan de geëxecuteerde verschuldigd is als erfpachtcanon, als retributie, als opstalrecht, als erfdienstbaarheid, of als tegenprestatie voor een kwalitatieve verplichting (Burgerlijk Wetboek, artikel 6:252, lid 4)
- vorderingen tot vergoeding die na de inschrijving in de plaats van de zaak zijn getreden, met inbegrip van vorderingen bij waardeverminderingen van de zaak. De vorderingen moeten worden voldaan aan de aangewezen notaris. Voor het uitvoeren van deze zaakvervangende vordering moet u eventueel derdenbeslag laten leggen onder een verzekeringsmaatschappij.

- voor overdracht vatbare beperkte rechten op onroerende zaken, zoals recht van vruchtgebruik, erfpacht of opstal
- appartementsrechten (Burgerlijk Wetboek, artikel 5:117)
- aandelen in een onroerend goed (Burgerlijk Wetboek, artikel 3:96)

*30.15.2 **Voorbereiden beslag***

Voordat de ontvanger beslag legt op de onroerende zaken verzamelt hij gegevens over de onroerende zaak en beoordeelt hij of beslaglegging nodig is. Ook gaat de ontvanger na of toestemming van het ministerie nodig is.

Reden voor de ontvanger om beslag op onroerende zaken te leggen kan zijn:
- om uit de opbrengst van de openbare verkoop van de onroerende zaak een belastingschuld of een invorderingsschuld voor een andere instantie te betalen
- als zekerheidsmaatregel, bijvoorbeeld wanneer er nog bezwaar of beroep in behandeling is
- als drukmiddel om de belastingschuldige te dwingen de in te vorderen schuld te betalen

30.15.2.1 Gegevens beslag verzamelen

Voordat de ontvanger beslag op onroerende zaken legt, gaat hij eerst na of de belastingschuldige (mede-)eigenaar is van de onroerende zaak. Hij raadpleegt daarvoor aangiften en RIS.

De ontvanger vraagt ook aan het team waardeonderzoek om kadastrale en hypothecaire uittreksels van het Kadaster. Hieruit blijken de eigendom, zakelijke rechten en de eventuele (maximale) hypotheek.

Uit de gegevens van het Kadaster kan blijken dat sprake is van een zogenaamde Vormerkung (Burgerlijk Wetboek, artikel 7:3). Dit is een voorlopige aantekening van wijziging in het kadastraal register. Deze voorlopige aantekening of inschrijving is mogelijk bij de koop van een tot bewoning bestemde onroerende zaak of bestanddeel daarvan. Daarbij gelden 2 voorwaarden:
- dat de koper een natuurlijk persoon is die niet handelt in de uitoefening van een beroep of bedrijf
- dat de overeenkomst schriftelijk is aangegaan

Samengevat regelt de Vormerkung de bescherming voor de koper van een woonhuis voor de periode tussen het inschrijven van de koopovereenkomst en het passeren van de leveringsakte bij de notaris. De koper van een onroerende zaak wordt gedurende 6 maanden beschermd en behoudt in die tijd zijn recht op levering. Als de levering niet plaatsvindt binnen 6 maanden, vervalt deze bescherming.

Als de koopsom (mogelijk) nog niet is betaald en deze Vormerkung nog geldt, legt de ontvanger onder de koper beslag onder derden. Dit is een beslag op de vordering tot betaling van de koopsom van de onroerende zaak. Dan zal de koop door kunnen gaan. In het exploot wordt een vermelding opgenomen dat in weerwil van het beslag de koopsom aan de notaris kan worden betaald..

De in het Kadaster ingeschreven hypotheek laat de maximale hypotheek zien. Wat de nog openstaande hypothecaire geldlening is, blijkt niet uit het Kadaster. Over de werkelijke hoogte van de hypothecaire lening kan de ontvanger bij de hypotheekhouder informatie opvragen. Als de hypotheekhouder een bank is, kan de ontvanger gebruik maken van de gedragscode fiscus - banken.

30.15.2.2 Wenselijkheid beslag nagaan

De ontvanger gaat na of openbare verkoop tot een opbrengst kan leiden waarmee de schuld (gedeeltelijk) wordt betaald. Hij kijkt daarvoor in de aangiften naar gegevens over de onroerende zaken. Daarna bekijkt hij middels de WOZ-waarde en de ingeschreven hypotheek na of er sprake is van een overwaarde.

Eventueel vraagt de ontvanger de afdeling waardeonderzoek een taxatie te verrichten. De taxatie laat 2 waarden zien: een waarde bij onderhandse verkoop (vrije waarde in het economisch verkeer) en een waarde bij executoriale verkoop.

De taxateur van de Belastingdienst kan ook alleen een zichttaxatie maken, als de ontvanger dit nodig vindt. De taxateur gaat de onroerende zaak dan niet in en heeft ook geen contact met de belastingschuldige/eigenaar.

De ontvanger bekijkt ook of een vordering op grond van artikel 19 van de Invorderingswet onder de huurder of pachter mogelijk is. Een vordering op grond van artikel 19 is niet mogelijk voor vorderingen genoemd in artikel 507, lid 3 en artikel 50a van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering.

30.15.2.3 Toestemming beslag ministerie

Om beslag te leggen op een onroerende zaak van een onderneming met meer dan 50 werknemers, is toestemming van het ministerie nodig als er onherroepelijke maatregelen worden getroffen. Dit betekent dat, als de ontvanger na de beslaglegging tot openbare verkoop wil overgaan, hij toestemming moet vragen aan het ministerie. Als de ontvanger (nog) niet tot openbare verkoop overgaat, heeft hij geen toestemming nodig van het ministerie.

30.15.2.4 Beslagbeslissing

In de volgende gevallen geeft de ontvanger de belastingdeurwaarder opdracht beslag onroerende zaken te leggen:

- als de ontvanger een overwaarde verwacht
- als de ontvanger de belastingschuldige onder druk wil zetten
- als de ontvanger zekerheid wil door beslag te leggen

30.15.3 ***Beslagopdracht***

De ontvanger stuurt de beslagopdracht onroerende zaken met de bijbehorende stukken aan de belastingdeurwaarder en registreert deze in INL.

Als één of meer jaren na het laatst gedane bevel tot betaling is verstreken, dan vraagt de ontvanger de belastingdeurwaarder opnieuw een bevel tot betaling te doen. De ontvanger geeft de gegevens aan de belastingdeurwaarder. Hier volgen enkele voorbeelden:

Gegevens die de ontvanger verstrekt aan de belastingdeurwaarder	**Toelichting**
NAW-gegevens van de belastingschuldige/eigenaar	
Een volledige omschrijving van de onroerende zaak of het daarop gevestigde beperkt recht (bijvoorbeeld een erfpachtrecht), zoals vermeld in het kadastrale uittreksel	Indien er beslag wordt gelegd op een onroerende zaak of het daarop gevestigde beperkt recht (bijvoorbeeld erfpachtrecht) waarvan twee echtgenoten gezamenlijk eigenaar zijn, moet expliciet worden aangegeven dat er ook beslag wordt gelegd op de onverdeelde helft van de echtgenoot, tenzij er geen sprake is van een gemeenschappelijke boedel.
Opdracht tot beslag onroerende zaken èn beslag roerende zaken	Bij twijfel of de in een onroerende zaak aanwezige zaken onroerend of roerend zijn.
De naam van een hypotheekhouder en het adres waaraan de belastingdeurwaarder het beslag moet betekenen	Bij een hypotheek
NAW-gegevens van de aan te wijzen notaris	Als de ontvanger verwacht dat de hypotheekhouder geen gebruik maakt van zijn recht om de openbare verkoop over te nemen. Anders laat hij dit achterwege. De hypotheekhouder zal dan immers een notaris aanwijzen. Als de ontvanger een notaris wil aanwijzen, overlegt hij vooraf met hem of deze daarmee instemt.
NAW-gegevens van een huurder of pachter	Bij huur of pacht. Als de ontvanger tevens de huur of pacht wil incasseren, doet de ontvanger zoveel mogelijk een vordering op grond van artikel 19. Ook kan de ontvanger het beslag betekenen aan de huurder of pachter . De huurder of pachter moet de huur of pacht daarna aan de aangewezen notaris betalen. Dit telt dan mee als opbrengst van de openbare verkoop.
De mededeling of opnieuw domicilie moet worden gekozen en/of (opnieuw) hernieuwd bevel tot betaling moet worden gedaan, voordat de belastingdeurwaarder beslag legt.	Uit het dwangbevel moet blijken of de ontvanger domicilie heeft gekozen bij de belastingdeurwaarder. Als de domiciliekeuze afwijkt, geeft de ontvanger de belastingdeurwaarder opdracht opnieuw domicilie te kiezen.

De ontvanger vraagt de belastingdeurwaarder te zorgen voor:

De ontvanger verzoekt aan de belastingdeurwaarder	**Toelichting**
Onmiddellijke inschrijving in de openbare registers langs digitale weg.	De belastingdeurwaarder, met een autorisatie voor digitale inschrijving van beslagen op onroerende zaken, verzorgt onmiddellijke inschrijving via www.kadaster.nl. De belastingdeurwaarder zorgt er ook voor dat de ontvanger het origineel (zonder equivalentieverklaring) ontvangt.
Betekening op straffe van nietigheid van het afschrift van het proces-verbaal van beslag aan de belastingschuldige binnen drie dagen na de inschrijving in de openbare registers.	Als een andere (tweede) deurwaarder moet betekenen, mailt de eerste deurwaarder het afschrift van het proces-verbaal van beslag aan de tweede belastingdeurwaarder.
Betekening van het afschrift van het proces-verbaal van beslag aan de hypotheekhouder binnen vier dagen na de inschrijving in de openbare registers	De opdracht vermeldt waar het beslag aan de hypotheekhouder moet worden betekend; aan de woonplaats of aan de gekozen woonplaats. De tweede optie kan voor de Belastingdienst extra kosten met zich meebrengen.
(Soms) betekening van het afschrift van het proces-verbaal van beslag aan de eventuele huurder of pachter.	Dit is alleen nodig als het niet mogelijk of gewenst is om een vordering onder de huurder of pachter op grond van artikel 19 IWte doen.
Betekening van het afschrift van het proces-verbaal van beslag aan eventuele derden, binnen acht dagen na de inschrijving in de openbare registers.	
De president van de rechtbank te vragen een gerechtelijk bewaarder aan te stellen, als dit voor het beheer van de onroerende zaak nodig is.	

De ontvanger stuurt de volgende stukken naar de belastingdeurwaarder:
- een schriftelijke opdracht tot het leggen van beslag
- een of meer dwangbevelen, die niet langer dan 1 jaar geleden betekend zijn
- een kadastraal uittreksel
- een hypothecair uittreksel (in geval van een hypotheek)

Als de hypotheekhouder woonplaats heeft gekozen bij de Dienst voor het Kadaster en de openbare registers, dan kan de belastingdeurwaarder daar het beslag aan de hypotheekhouder betekenen. De Dienst voor het Kadaster en de openbare registers brengt de ontvanger hiervoor kosten in rekening. Omdat de ontvanger het exploot ook aan de hypotheekhouder zelf kan laten betekenen, kan hij deze kosten niet doorberekenen aan de belastingschuldige.

De ontvanger ontvangt het proces-verbaal van beslag en de betekening(en) na de beslaglegging van de belastingdeurwaarder. Hij tekent de beslaglegging en de betekening(en) daarvan aan in INL, onder opgave van alle verschuldigde kosten, inclusief de kosten van doorhaling van het beslag.

30.15.4 ***Bewaring van roerende zaken***

Onder het beslag op een onroerende zaak vallen ook bestanddelen van die onroerende zaak en vruchten en beplantingen die zich op het moment van de inschrijving van het beslag:

- nog op of in de zaak bevinden,
- nog op het veld staan èn voor de verkoop geoogst worden.

Dit geldt echter niet als hierop rechten of beslagen van derden rusten, waaronder het pandrecht.

De belastingdeurwaarder kan die bestanddelen of die vruchten wegvoeren om in bewaring te geven als dit voor het behoud van die zaken noodzakelijk is. Voor het afvoeren is toestemming nodig van de directeur van het organisatieonderdeel van de Belastingdienst waar de belastingdeurwaarder die de ruimte wil afsluiten werkzaam is. De toestemming kan ook worden verkregen van de plaatsvervanger van de desbetreffende directeur of van een andere door die directeur daartoe aangewezen functionaris.

30.15.5 ***Geschillen voorgenomen verkoop***

Als er geschillen zijn over de verkoop van onroerende zaken, neemt de ontvanger in dringende gevallen telefonisch contact op met de rijksadvocaat. Een geschil kan gaan over de verdeling van de opbrengst van de geveilde of (met toestemming van de ontvanger) onderhands verkochte onroerende zaak.

Als de hypotheekhouder en beslagleggers het over de verdeling van de opbrengst niet eens zijn, is een procedure voor de rechtbank nodig met hulp van de rijksadvocaat.

Als er geen spoedeisende gevallen zijn en de ontvanger schakelt de rijksadvocaat schriftelijk in, maakt de ontvanger een ambtsbericht op daarbij de stukken. Originele beslagstukken verstuurt de ontvanger aangetekend aan de rijksadvocaat. Hij houdt een kopie achter van alle verzonden stukken.

30.15.5.1 Ambtsbericht opstellen

Als de ontvanger de rijksadvocaat inschakelt bij een voorgenomen verkoop van een onroerende zaak, stelt de ontvanger een ambtsbericht op. Hij vermeldt hierin de volgende gegevens (tenzij dit rechtstreeks uit de beslagstukken blijkt):

- een specificatie van de schuld die de ontvanger invordert
- de opgaven waaruit blijkt of de belastingaanslagen of terugvorderingbeschikkingen onherroepelijk vaststaan en in redelijkheid materieel verschuldigd kunnen worden geacht (dit geldt met name voor voorlopige aanslagen)
- de financiële en overige omstandigheden van de belastingschuldige die van belang zijn
- de soort onroerende zaak, met inbegrip van eventuele bestanddelen en de geschatte verkoopwaarde
- de vermoedelijke kosten van uitwinning. Dit zijn alle kosten die zijn gemaakt en vermoedelijk nog gemaakt zullen worden
- het bedrag waarvoor de onroerende zaak hypothecair is verbonden
- het bedrag van de openstaande hypothecaire schuld, als dat bekend is

30.15.5.2 Bijlagen bijvoegen

Als de ontvanger de rijksadvocaat inschakelt bij een voorgenomen verkoop van een onroerende zaak, stelt de ontvanger een ambtsbericht op. De ontvanger voegt bij het ambtsbericht de volgende stukken:

- een uittreksel uit de kadastrale legger met daarin een aantekening van de hypotheken en beslagen die op de onroerende zaak rusten
- de originele beslagstukken of een kopie daarvan als de rijksadvocaat dit goedkeurt.

30.15.6 ***Openbare verkoop***

Bij een openbare verkoop van een onroerende zaak zal de aangewezen notaris een datum vaststellen en deze bekend maken door aankondiging op één of meer algemeen toegankelijke websites. Tijdens de openbare verkoop zal de notaris door opbod en afmijning de onroerende zaak veilen. Bij het systeem van opbod en afmijning/afslag kan de ontvanger vooraf bepalen of inzetpremie/plokgeld, van maximaal 1%, onderdeel is van de veilingvoorwaarden. In de veilingvoorwaarden moet opgenomen worden dat de inzetpremie/plokgeld door de kopende partij moet worden betaald aan de hoogste bieder bij inzet. De ontvanger blijft hierbuiten.

Van de openbare verkoop kan de hypotheekhouder of de belastingschuldige (hypotheekgever) de rechtbank vragen toestemming te geven voor een onderhandse verkoop. De openbare verkoop wordt dan door de notaris opgeschort tijdens de behandeling van dit verzoek.

De ontvanger kan als beslaglegger bezwaar maken tegen een dergelijk verzoek als de verwachte opbrengst bij een openbare verkoop hoger is. Hiervoor is inschakeling van de rijksadvocaat niet nodig. Het gaat dan meestal om de waarde van de onroerende zaak zoals die blijkt uit taxaties of de WOZ-waardevaststelling.

Als de onroerende zaak van een ondernemer op grond van het hypotheekrecht executoriaal wordt verkocht, kan er sprake zijn van een belaste levering. Als de ontvanger de hypotheekhouder is, geeft hij aan de kopende ondernemer namens de belastingschuldige een factuur. Daarop vermeldt de ontvanger ‘omzetbelasting verlegd’. Voor deze levering geldt namelijk de verleggingsregeling.

30.15.7 ***Opheffen beslaglegging***

Als het beslag is opgeheven of vervallen, zorgt de ontvanger dat de inschrijving in de openbare registers wordt doorgehaald (Wetboek van Burgerlijke rechtsvordering, artikel 513a). Er zijn verschillende manieren waarop de ontvanger het beslag kan laten doorhalen:

- door een schriftelijke verklaring van de belastingdeurwaarder
- door een rechterlijke uitspraak
- door executoriale verkoop
- door een notariële verklaring

30.15.7.1 Opheffen vonnis via rechtbank

De ontvanger kan door een vonnis van de rechtbank het ingeschreven beslag op onroerende zaken laten doorhalen.

De doorhaling vindt plaats door de inschrijving in de openbare registers van een rechterlijke uitspraak die dient tot opheffing van het beslag (Burgerlijk Wetboek, artikel 3:17, lid 1, onderdeel e).

Het beslag kan ook worden doorgehaald door inschrijving in de openbare registers van de rechterlijke verklaring die inhoudt dat het beslag waardeloos is (Burgerlijk Wetboek, artikel 3:29).

30.15.7.2 Opheffen via executoriale verkoop
De ontvanger kan na executoriale verkoop her ingeschreven beslag op onroerende zaken laten doorhalen.

Als na de openbare verkoop de onroerende zaak wordt geleverd en de koopsom wordt betaald, gaan alle daarop rustende hypotheken en beslagen teniet (Burgerlijk Wetboek, artikel 3:273, lid 1).

30.15.7.3 Opheffen via notariële verklaring
De ontvanger kan met een notariële verklaring het ingeschreven beslag op onroerende zaken kan laten doorhalen.

De ontvanger verklaart schriftelijk dat het beslag waardeloos is en geeft deze verklaring aan de belastingschuldige of aan de notaris. De belastingschuldige laat daarna bij een notaris een notariële verklaring opmaken. Deze verklaring betekent dat de ontvanger schriftelijk heeft verklaard dat de inschrijving van het beslag waardeloos is. De belastingschuldige moet de notariële verklaring (of een authentieke kopie daarvan), met daarbij de verklaring van de ontvanger, ter inschrijving aanbieden aan de Dienst voor het Kadaster en de openbare registers (Burgerlijk Wetboek, artikel 3:28).

Bij een onderhandse verkoop van de in beslag genomen onroerende zaak geeft de ontvanger alle executiekosten van de Belastingdienst van tevoren op aan de notaris. De notaris houdt hier bij de afwikkeling van de verkoopopbrengst al rekening houden. Bij executoriale verkoop zijn geen kosten van opheffing van het beslag aan de Belastingdienst verschuldigd. Dit komt omdat de inschrijving van het Vonnis van verkrijging door de koper het gelegde beslag overschrijft.

30.16 Beslag op onroerende zaken BDW

De belastingdeurwaarder krijgt opdracht (in UBO) van de ontvanger om beslag op onroerende zaken of het daarop gevestigde beperkt recht (bijvoorbeeld erfpacht) te leggen. De ontvanger verstrekt de belastingdeurwaarder daarbij de nodige gegevens.

De ontvanger gaat na of er (opnieuw) hernieuwd bevel tot betaling gedaan moet worden.

Daarna maakt de belastingdeurwaarder een proces-verbaal van beslag op onroerende zaken. Dat proces verbaal kan bestaan uit verschillende exemplaren;

- één origineel voor de ontvanger;
- één exemplaar voor inschrijving in het Kadaster met daarop de verklaring van eensluidendheid (bij analoge aanbieding);
- één exemplaar voor inschrijving in het Kadaster met daarop de equivalentieverklaring (bij digitale aanbieding);
- de benodigde afschriften ter betekening.

Het proces-verbaal en afschrift wordt vervolgens ter inschrijving analoog of digitaal aangeboden bij de Dienst voor het Kadaster en de openbare registers ('het Kadaster'). Bij analoge aanbieding wordt het origineel en het exemplaar met de verklaring van eensluidendheid aangeboden. Indien aanbieding van het proces verbaal digitaal geschiedt wordt een (PDF)exemplaar met daarop de equivalentieverklaring ingediend (via www.Kadaster.nl).

Daarnaast zorgt de belastingdeurwaarder voor tijdige betekening van het afschrift van het proces-verbaal aan de belastingschuldige en eventuele hypotheekverstrekker, mede-eigenaar, huurder of pachter.

Als het beslag bij het Kadaster moet worden doorgehaald, krijgt de belastingdeurwaarder wederom een verzoek (via UBO) van de ontvanger. De belastingdeurwaarder zorgt voor de onmiddellijke inschrijving van de verklaring van doorhaling. Aanbieding kan in analoge of digitale vorm.

De belastingdeurwaarder betekent het afschrift van verklaring van de doorhaling ook aan de belastingschuldige en de eventuele hypotheekverstrekker.

De belastingdeurwaarder kan opdracht krijgen van de ontvanger om conservatoir beslag op onroerende zaken te leggen, met opdracht voor inschrijving van het proces-verbaal van beslag bij het Kadaster.

Daarnaast zorgt hij voor tijdige betekening van het proces-verbaal aan de belastingschuldige en voor de eventuele doorhaling van het beslag.

Een conservatoir beslag op onroerende zaken gaat over in executoriaal beslag na betekening van een dwangbevel. Door een faillissement of wettelijke schuldsaneringsregeling vervallen alle gelegde beslagen.

Het beslag herleeft zodra het faillissement door vernietiging of opheffing is geëindigd. De belastingdeurwaarder maakt van de herleving een exploot op ter inschrijving bij het Kadaster. Hij stelt de belastingschuldige in kennis van de herleving.

De belastingdeurwaarder heeft geen bemoeienis met de verkoop van een onroerende zaak. Als de ontvanger een notaris aanwijst, stelt de belastingdeurwaarder de belastingschuldige door betekening op de hoogte.

30.16.1 ***Verstrekken gegevens aan belastingdeurwaarder***

De ontvanger geeft (in UBO) de belastingdeurwaarder opdracht om beslag op onroerende zaken te leggen. De ontvanger vermeld (in UBO) alle gegevens:

- de NAW-gegevens van de belastingschuldige/eigenaar;
- een volledige omschrijving van de onroerende zaak, zoals vermeld in het kadastrale uittreksel;
- de huwelijkse staat van de belastingschuldige;
- de naam van de hypotheekhouder(s) en het adres waar betekend moet worden;
- de naam en adres van de mede-eigena(a)ren, waaraan betekend moet worden;

- eventueel NAW-gegevens van de aan te wijzen notaris;
- NAW-gegevens van een huurder of pachter;
- de mededeling of opnieuw woonplaats moet worden gekozen.
- Voor het opmaken van het beslag kan de belastingdeurwaarder zelf het Kadaster raadplegen.

Voor het opmaken van het beslag kan de belastingdeurwaarder zelf nadere informatie opvragen bij het Kadaster, of bij de afdeling Registratie en Successie.

30.16.2 ***Bevel tot betaling ouder dan één jaar***

Als na het bevel tot betaling bij de betekening van het dwangbevel per post of na het hernieuwd bevel tot betaling, waarin is opgenomen dat belastingschuldige binnen 2 dagen de schuld moet betalen, 1 jaar of meer is verstreken, moet de belastingdeurwaarder (opnieuw) hernieuwd bevel tot betaling doen om binnen twee dagen te voldoen.

Termijn van 2 dagen niet opgenomen in het hernieuwd bevel.
Als in het hernieuwd bevel de termijn van 2 dagen niet is opgenomen geldt de termijn van 1 jaar vanaf de datum van verzending van het dwangbevel per post.

Termijn van 2 dagen wel opgenomen in het hernieuwd bevel.
Als in het hernieuwd bevel tot betaling de termijn van 2 dagen wel is opgenomen geldt de termijn van 1 jaar vanaf de datum van betekening van het hernieuwd bevel.

Als de belastingdeurwaarder (opnieuw) hernieuwd bevel tot betaling doet en hij treft de belastingschuldige krijgt deze altijd 2 dagen de tijd om de belastingschuld te voldoen. De aantekening dat de schuld binnen 2 dagen moet worden betaald wordt in het hernieuwd bevel opgenomen.

Dit betekent dat pas op de derde dag volgend op de dag waarop hernieuwd bevel tot betaling is gedaan beslag op onroerende zaken kan worden gelegd en het proces-verbaal van beslag ter inschrijving bij het Kadaster kan worden aangeboden.
Bij toepassing van versnelde invordering mag direct na het bevel tot betaling worden overgegaan tot beslaglegging. In het proces-verbaal van beslag vermeldt de belastingdeurwaarder de toepassing van versnelde invordering en het artikel en onderdeel die de basis voor deze maatregel vormen.

30.16.3 ***Opmaken beslagstukken***

De belastingdeurwaarder moet in het proces-verbaal van beslag onroerende zaken in ieder geval opnemen:
- naam, voornamen (voluit) en kantooradres van de belastingdeurwaarder zelf;
- naam en kantooradres van de opdrachtgever;
- woonplaatskeuze van de opdrachtgever op het adres van de belastingdeurwaarder;
- naam van de belastingschuldige;
- woonplaats van de belastingschuldige;
- executoriale titel (soort belasting, tijdvak, letter/nummer, datum uitvaardiging dwangbevel en datum betekening bevel tot betaling);

- dat beslag wordt gelegd op de onroerende zaak of het daarop gevestigde beperkt recht zoals opgenomen in het uittreksel uit het Kadaster;
- de grootte van de onroerende zaak (vermeld de oppervlaktematen zoals aren en centi-aren voluit);
- kadastrale gemeente van de onroerende zaak;
- sectie- en Kadasternummer van de onroerende zaak;
- omschrijving van het aandeel in de eigendom van een onroerend goed, of van het recht daarop;
- omschrijving van de bestemming van de onroerende zaak;
- de kosten van het proces-verbaal.

Nadat de belastingdeurwaarder het proces verbaal heeft opgemaakt maakt hij evenzoveel extra exemplaren benodigd voor de betekening aan belanghebbenden. Deze extra exemplaren voorziet hij van de juiste eensluidendheid- of equivalentieverklaring.

Als het gaat om 1 pand in huwelijksgemeenschap waarbij één van de echtelieden een belastingschuld heeft en waarbij uit het Kadaster blijkt dat belastingschuldige en zijn partner beiden voor de helft eigenaar zijn, kan de belastingdeurwaarder beslag leggen op de hele onroerende zaak.

De belastingdeurwaarder zorgt voor een zo spoedig mogelijke inschrijving van het proces-verbaal van beslag in de openbare registers van het Kadaster.

30.16.4 ***Inschrijven beslag***

De belastingdeurwaarder kan het beslag op onroerende zaken analoog of digitaal in laten schrijven bij het Kadaster. Hij moet daarbij aan de eisen aan het formaat voldoen, zoals beschreven voor aanlevering van stukken aan het Kadaster.
Het beslag op onroerende zaken heeft pas een blokkerende werking tegen vervreemdings- en bezwaringshandelingen vanaf het tijdstip van inschrijving in de openbare registers. Daarom is het van belang het beslag zo snel mogelijk in te schrijven.

Er zijn 2 manieren waarop het proces verbaal van beslag kan worden aangeboden bij het Kadaster; analoog en digitaal.

Bij de analoge aanbieding van het proces verbaal overhandigt de belastingdeurwaarder het origineel van het proces-verbaal van beslag aan de bewaarder van het Kadaster, samen met het exemplaar met de verklaring van eensluidendheid.
Als de bewaarder bij het Kadaster de analoge inschrijving goedkeurt, ontvangt de belastingdeurwaarder per post het originele proces verbaal van beslag met vermelding van:
- het tijdstip van inschrijving;
- het nummer en registerdeel dat voor de inschrijving is gereserveerd.

Bij analoge aanbieding is een doorhaling of bijschrijving met zwarte pen toegestaan zolang de oorspronkelijke tekst leesbaar blijft. In de kantlijn vermeldt de belastingdeurwaarder de hoeveelheid doorgehaalde of bijgevoegde woorden, letters of cijfers. Hierbij plaatst hij zijn paraaf.

Bij de digitale aanbieding wordt een exemplaar van het proces-verbaal met daarop de equivalentieverklaring gesteld in PDF aangeboden bij het Kadaster door indiening met een zogenaamde token.
Bij digitale aanbieding ontvangt de belastingdeurwaarder, die het proces-verbaal digitaal heeft aangeboden, per mail een bewijs van ontvangst (BVO). Na goedkeuring door de bewaarder van het proces-verbaal ontvangt dezelfde belastingdeurwaarder een bewijs van inschrijving (BVI). Op dit bewijs staat vermeld:
- het tijdstip van inschrijving;
- het nummer en registerdeel van de inschrijving.

De bewaarder kan een inschrijving weigeren als bijvoorbeeld niet aan de wettelijke vereisten is voldaan. In dat geval moet de belastingdeurwaarder er op toezien dat de bewaarder het proces-verbaal van beslag inschrijft in het register van voorlopige aantekeningen. De belastingdeurwaarder neemt vervolgens direct contact op met de ontvanger.

Bij digitaal aangeboden stukken die onjuist of onvolledig zijn krijgt de belastingdeurwaarder die het proces-verbaal heeft ingediend (via mail) bericht van de bewaarder bij het Kadaster met een verzoek tot verbetering of attendering op niet inschrijving. De belastingdeurwaarder verbetert en/of wijzigt het proces-verbaal en biedt deze opnieuw aan.

Als de belastingdeurwaarder binnen 14 dagen na de eerste aanbieding een verzoek tot verbetering of een hernieuwde aanbieding doet en de bewaarder alsnog tot inschrijving overgaat, geldt het tijdstip van de oorspronkelijke inschrijving. Tegen een ten onrechte geweigerde inschrijving kan de voorzieningenrechter van de rechtbank, in kort geding op verzoek van de ontvanger, alsnog inschrijving bevelen. Als de dagvaarding aan de bewaarder binnen 14 dagen na de eerste aanbieding is uitgebracht, geldt bij toewijzing als inschrijvingstijdstip het tijdstip van de oorspronkelijke aanbieding.
De bewaarder vermeldt op het origineel van het proces-verbaal van beslag datum en tijdstip waarop hij de verklaring heeft ingeschreven en in welk deel en nummer van het register. Na de inschrijving in de registers stuurt de bewaarder het origineel van het proces-verbaal naar de belastingdeurwaarder terug. De belastingdeurwaarder stuurt dit origineel vervolgens naar de ontvanger.

30.16.4.1 Eisen aan formaat

Bij de analoge inschrijving van het beslag op onroerende zaken in de openbare registers houdt de belastingdeurwaarder zich aan de vereisten voor het formaat zoals beschreven in de Kadasterregeling 1994 en de website van het Kadaster:
- Het stuk wordt aangeleverd op blanco A4-papier van standaardkwaliteit;
- Het stuk is gepagineerd, te beginnen met pagina 1;
- Aan de voet van elk blad staat de tekst 'register hypotheken 3' of 'register hypotheken 4', waar relevant aangevuld met de vermelding LU (luchtvaartuigen) of SC (schepen);
- Alle pagina’s hebben een linker marge van 5 centimeter;
- Alle pagina’s hebben een lege boven- en onder marge van 2 centimeter;
- De lettergrootte bedraagt minimaal 10 punten;

- Het stuk is dubbelzijdig afgedrukt;
- Het gebruik van kleur in de tekst is niet toegestaan;
- Het gebruik van kleur in een bijlage van een stuk is wel toegestaan, mits de bijlage voorziet in een duidelijke vermelding dat andere kleuren dan zwart en wit zijn gebruikt.

NB: het is niet nodig op elke pagina een paraaf te zetten.

30.16.5 ***Betekenen beslag***

De belastingdeurwaarder maakt even zo veel afschriften van het beslag op onroerende zaken als nodig voor de betekening.

Als het beslag gelegd is moet de belastingdeurwaarder binnen 3 dagen na inschrijving van het beslag (dus uiterlijk op de derde dag) een afschrift van het proces-verbaal betekenen aan de belastingschuldige(n).

Als het beslag gelegd is moet de belastingdeurwaarder binnen 4 dagen na de inschrijving van het beslag (dus uiterlijk op de vierde dag) een afschrift van het proces-verbaal betekenen aan de hypotheekhouder(s).

Ook kan de belastingdeurwaarder opdracht krijgenvan de ontvanger om het beslag op onroerende zaken binnen 8 dagen te betekenen aan huurder of pachter.

30.16.5.1 Betekenen aan belastingschuldige

Als beslag onroerende zaken is gelegd, moet de belastingdeurwaarder binnen 3 dagen (dus uiterlijk op de derde dag na inschrijving van het beslag) een afschrift van het proces-verbaal betekenen aan de belastingschuldige. Als de belastingdeurwaarder dit niet doet, is het beslag van rechtswege nietig.

Het is van belang dat de belastingdeurwaarder die het proces verbaal van beslag moet betekenen deze termijn in acht nemen.

30.16.5.2 Betekenen aan hypotheekhouder

Als het beslag onroerende zaken is gelegd, moet de belastingdeurwaarder binnen 4 dagen na de inschrijving van het beslag (dus uiterlijk op de vierde dag) een afschrift van het proces-verbaal betekenen aan de hypotheekhouder(s).

De deurwaarder kan betekenen aan de werkelijke woonplaats van de hypotheekhouder, of aan de door de hypotheekhouder in de hypotheekakte opgenomen gekozen woonplaats. Vaak is de gekozen woonplaats het kantoor van de notaris die de hypotheekakte bewaart (of diens opvolger).

Als de hypotheekhouder overleden is of niet meer bestaat, maar nog wel vermeld staat in de hypotheekakte, moet er toch aan de hypotheekhouder worden betekend. De belastingdeurwaarder betekent dan aan de in de hypotheekakte gekozen woonplaats. Als de gekozen woonplaats niet meer bestaat, betekent hij volgens de algemene regels voor de betekening van exploten.

30.16.5.3 Betekenen aan mede-eigenaar
Voor het betekenen van het beslag op onroerende zaken aan een mede-eigenaar geldt een termijn van 8 dagen. Het niet (tijdig) betekenen heeft geen nietigheid van het beslag tot gevolg.

30.16.5.4 Betekenen aan huurder/pachter
Voor het betekenen van het beslag op onroerende zaken aan een huurder of pachter geldt geen termijn. Na de betekening valt de aan belastingschuldige nog verschuldigde huur en pacht onder het genoemde beslag. De belastingdeurwaarder betekent daarom na de inschrijving van het beslag zo spoedig mogelijk een afschrift van het proces-verbaal van beslag aan de huurder of pachter.

In het exploot van betekening moet de belastingdeurwaarder uitdrukkelijk vermelden dat de verschuldigde huur en pacht, behoudens de rechten van derden, betaald moet worden aan de ontvanger van de belastingdienst. Is er een notaris aangewezen ten overstaan van wie de verkoop wordt gehouden vermeldt de belastingdeurwaarder de naam, het kantooradres en het rekeningnummer van de notaris aan wie de huurder of pachter moet betalen.

30.16.6 ***Doorhaling van het beslag***
De belastingdeurwaarder krijgt van de ontvanger opdracht om het beslag op onroerende zaken door te halen. De deurwaarder maakt voor de doorhaling van het beslag op onroerende zaken een schriftelijke verklaring op. In deze doorhaling vermeldt hij de datum van inschrijving in het register Hypotheken 3, met het deelnummer en volgnummer. De verklaring kan analoog of digitaal aangeboden worden.

De procedure, en terugmelding van het Kadaster, is hetzelfde als bij de aanbieding van een beslag onroerende zaken.
De belastingdeurwaarder maakt één origineel en zoveel extra exemplaren van het formulier voorzien van een eensluidendheid-equivalentieverklaring als hij nodig heeft voor de betekeningen.

Voor de inschrijving van de doorhaling zijn inschrijvingskosten verschuldigd; de bedragen staan in het Besluit Kadastrale tarieven. De inschrijvingskosten worden vermeld in de verklaring.

De belastingdeurwaarder stuurt het origineel met het bewijs van inschrijving (en de eventuele overbetekeningen) vervolgens naar de ontvanger.

30.16.6.1 Doorhaling betekenen
De ontvanger kan de belastingdeurwaarder opdracht geven de doorhaling van het beslag op onroerende zaken bij deurwaardersexploot bekend te maken aan belastingschuldige, huurder en pachter.

De ontvanger geeft de belastingdeurwaarder altijd opdracht een afschrift van de verklaring van doorhaling van het beslag op onroerende zaken te betekenen aan de hypotheekhouder(s) en eventuele mede-eigena(a)r(en).

Bij de betekening aan de hypotheekhouder mag de belastingdeurwaarder kiezen of hij betekent aan de werkelijke woonplaats van de

hypotheekhouder, of aan de in de hypotheekakte gekozen woonplaats. Vaak is de gekozen woonplaats het kantoor van de notaris die de hypotheekakte bewaart.

Als de hypotheekhouder overleden is of niet meer bestaat, maar nog wel vermeld staat in de hypotheekakte, moet er toch aan de hypotheekhouder worden betekend. De belastingdeurwaarder betekent dan aan de in de hypotheekakte gekozen woonplaats. Als de gekozen woonplaats niet meer bestaat, betekent hij volgens de algemene regels voor betekening van exploten.

30.16.7 ***Conservatoir beslag***

Voor een conservatoir beslag is verlof van de voorzieningenrechter van de rechtbank nodig. Het verlof van de voorzieningenrechter van de rechtbank is de titel die de belastingdeurwaarder in het proces-verbaal van beslag moet vermelden.

30.16.7.1 Beslagstukken opmaken

Voor het leggen van een beslag op onroerende zaken waarvoor verlof is verleend, maakt de belastingdeurwaarder een proces-verbaal van conservatoir beslag onroerende zaken. De volgende gegevens moet hij in ieder geval in het proces-verbaal opnemen:

- naam, voornamen (voluit) en kantooradres van de belastingdeurwaarder;
- naam en kantooradres van de opdrachtgever;
- woonplaatskeuze van de opdrachtgever op het adres van de belastingdeurwaarder;
- de naam van de belastingschuldige;
- de woonplaats van de belastingschuldige;
- het verlof tot conservatoir beslag van de rechtbank, met datum en nummer;
- dat beslag wordt gelegd op de onroerende zaak of het daarop gevestigde recht, zoals opgenomen in het uittreksel uit het Kadaster;
- de grootte van de onroerende zaak (vermeld de oppervlaktematen zoals aren en centi-aren voluit);
- kadastrale gemeente van de onroerende zaak;
- sectie- en Kadasternummer van de onroerende zaak;
- omschrijving van het aandeel in de eigendom van een onroerend goed, of van het recht daarop;
- omschrijving van de bestemming van de onroerende zaak;
- de kosten van het proces-verbaal.

Nadat de belastingdeurwaarder het proces-verbaal heeft opgemaakt, maakt hij evenzoveel extra exemplaren benodigd voor de betekening aan belanghebbenden. Deze extra exemplaren voorziet hij van de juiste eensluidendheid- of equivalentieverklaring.

De belastingdeurwaarder zorgt voor een zo spoedig mogelijke inschrijving van het proces-verbaal van beslag in de openbare registers van het Kadaster.

30.16.8 ***Inschrijven conservatoir beslag***

De procedure voor inschrijving van een conservatoir beslag is gelijk aan de inschrijving van een executoriaal beslag.

30.16.8.1 Eisen aan formaat
De eisen aan het formaat zijn gelijk aan de eisen van het formaat bij een executoriaal beslag.

30.16.9 ***Betekenen conservatoir beslag***
Het proces-verbaal en het verzoekschrift met het daarop afgegeven verlof moet binnen 3 dagen na de beslaglegging betekend worden aan de belastingschuldige.

Betekenen aan een hypotheekhouder moet binnen 4 dagen na het verkrijgen van de executoriale titel en de betekening daarvan. De ontvanger moet voor deze betekening apart opdracht geven.
Van het proces-verbaal van beslag maakt de belastingdeurwaarder evenzoveel afschriften als hij nodig heeft voor de betekeningen.

30.16.9.1 Betekening aan belastingschuldige
Als conservatoir beslag onroerende zaken is gelegd, moet de belastingdeurwaarder binnen 3 dagen (dus uiterlijk op de derde dag na inschrijving van het beslag) een afschrift van het proces-verbaal betekenen aan de belastingschuldige. Als hij dit niet doet is het beslag van rechtswege nietig.
De volgende stukken moeten worden betekend:
- een afschrift van het proces-verbaal;
- het verzoekschrift;
- het verlof.

Het is van belang dat de belastingdeurwaarder die het proces-verbaal van conservatoir beslag moet betekenen deze termijn in acht nemen.

30.16.10 ***Opheffen conservatoir beslag***
Als een conservatoir beslag op onroerende zaken is vervallen, moet de belastingdeurwaarder de doorhaling zo spoedig mogelijk laten inschrijven in de openbare registers. Als hij dat niet doet, ontstaat schadeplichtigheid voor de Belastingdienst.

De procedure voor de doorhaling van het conservatoir beslag is dezelfde als bij een executoriaal beslag.

30.16.11 ***Overgang naar executoriaal beslag***
Een conservatoir beslag op onroerende zaken gaat over in een executoriaal beslag zodra:
- de beslaglegger een titel heeft verkregen die voor tenuitvoerlegging vatbaar is;
- de titel aan de belastingschuldige door de belastingdeurwaarder is betekend.

30.16.11.1 Mededelen aan belastingschuldige
Wanneer een conservatoir beslag op onroerende zaken overgaat naar een executoriaal beslag mag de belastingdeurwaarder deze verklaring per post naar de belastingschuldige versturen. De belastingdeurwaarder informeert de ontvanger dat de verklaring per post is verstuurd. De belastingdeurwaarder kan de verklaring ook betekenen, al dan niet tezamen met de executoriale titel.

30.16.11.2 Betekenen aan hypotheekhouder

Zodra een conservatoir beslag op onroerende zaken overgaat in een executoriaal beslag, is betekening aan de hypotheekhouders verplicht. Binnen 4 dagen (dus uiterlijk op de vierde dag) nadat de executoriale titel voor tenuitvoerlegging vatbaar is geworden en aan de belastingschuldige is betekend, moet de belastingdeurwaarder een afschrift van het conservatoire proces-verbaal van beslag en van de executoriale titel aan de hypotheekhouder(s) betekenen. Hij gebruikt voor de betekening het formulier Akte van betekening.

De belastingdeurwaarder mag kiezen of hij betekent aan de werkelijke woonplaats van de hypotheekhouder, of aan de in de hypotheekakte gekozen woonplaats. Vaak is de gekozen woonplaats het kantoor van de notaris die de hypotheekakte bewaart.

Als de hypotheekhouder overleden is of niet meer bestaat, maar nog wel vermeld staat in de hypotheekakte, moet de belastingdeurwaarder toch aan de hypotheekhouder betekenen. Hij betekent dan aan de in de hypotheekakte gekozen woonplaats. Als de gekozen woonplaats niet meer bestaat, betekent de belastingdeurwaarder volgens de algemene regels voor de betekening van exploten.

30.16.12 ***Herleven van het beslag***

Door een faillissement of wettelijke schuldsaneringsregeling vervallen alle gelegde beslagen. De inschrijving van de verklaring van de rechter-commissaris dat alle gelegde beslagen zijn vervallen, machtigt de bewaarder van de openbare registers tot doorhaling van het beslag onroerende zaken. Het beslag herleeft zodra het faillissement is geëindigd door vernietiging of door opheffing van het faillissement, als de onroerende zaak op dat moment ten minste nog tot de boedel behoort. Bij WSNP herleeft het beslag als de WSNP is geëindigd omdat de belastingschuldige zijn betalingen heeft kunnen hervatten.

Als de inschrijving van het beslag is doorgehaald in de openbare registers, moet binnen 14 dagen na de herleving een exploot worden ingeschreven in de openbare registers, waarbij van de herleving melding wordt gemaakt aan de belastingschuldige. De belastingdeurwaarder ontvangt hiervoor een opdracht van de ontvanger.

De verklaring aan de belastingschuldige van de herleving van het beslag doet de belastingdeurwaarder in de vorm van een exploot. Van dit exploot laat hij een afschrift aan de belastingschuldige met een akte van betekening.

De belastingdeurwaarder laat de verklaring van de herleving van het beslag aan de belastingschuldige inschrijven bij het Kadaster. De verklaring kan analoog of digitaal aangeboden worden. De procedure, en terugmelding van het Kadaster, is hetzelfde als bij de aanbieding van een beslag onroerende zaken.

De bewaarder vermeldt op het origineel van de verklaring datum en tijdstip waarop hij de verklaring heeft ingeschreven en in welk deel en nummer van het register. Na de inschrijving in de registers stuurt hij het origineel van de verklaring per fax naar de belastingdeurwaarder terug.

De belastingdeurwaarder stuurt dit origineel vervolgens naar de ontvanger.

Als de belastingdeurwaarder de verklaring aan belastingschuldige van de herleving van het beslag op onroerende zaken niet binnen 14 dagen na de herleving ter inschrijving aanbiedt, vervalt de herleving van het beslag op onroerende zaken.

30.16.13 ***Executoriale verkoop***

Executoriale verkoop van een onroerende zaak vindt plaats ten overstaan van een bevoegde notaris. Als de ontvanger overgaat tot verkoop van de onroerende zaak, moet hij een notaris aanwijzen.

Als er nog geen notaris is aangewezen in het proces-verbaal van beslag, zal de ontvanger een notaris verzoeken de verkoop op zich te nemen. De ontvanger bevestigt deze aanwijzing schriftelijk aan de notaris. Vervolgens geeft de ontvanger de belastingdeurwaarder opdracht om een schriftelijke bevestiging van die aanwijzing aan de belastingschuldige te betekenen. Daarbij moet de belastingdeurwaarder voor de executant (de ontvanger) woonplaats kiezen op het kantooradres van de notaris.

Als de ontvanger de oorspronkelijk aangewezen notaris vervangt door een andere notaris, geeft hij de belastingdeurwaarder opdracht om de schriftelijke bevestiging van die aanwijzing te betekenen aan de belastingschuldige.

30.17 Beslag op schepen

Een bijzondere vorm van beslag is het beslag op schepen. Schepen zijn alle zaken die geen luchtvaartuigen of luchtkussenvaartuigen zijn (zoals amfibievoertuigen en hovercrafts) en die met hun constructie bestemd zijn om te drijven (Burgerlijk Wetboek, artikel 8:1). Ook schepen in aanbouw vallen hieronder.

Er zijn verschillende soorten schepen waarop beslag kan leggen. Sommige schepen moeten worden ingeschreven in een speciaal register. Er zijn 3 soorten registers.

Voor het leggen van beslag op schepen moet de ontvanger weten of een schip al dan niet is ingeschreven (teboekgesteld).

Specifieke situaties met soms bijzondere regels zijn:
- toestemming van het ministerie bij dreigend ontslag van meer dan 50 werknemers door beëindiging van de onderneming
- maatregelen tegen het vertrek van een beslagen schip
- beslaglegging op schepen inschrijven in het kadaster
- beslaglegging op schepen betekenen aan de belastingschuldige
- beslaglegging op schepen betekenen aan de hypotheekhouder
- notaris aanwijzen bij beslag op schepen

Verkoop van schepen gebeurt door de notaris, de belastingdeurwaarder of voor een rechtbank.

De bekendmaking van de executoriale verkoop van een schip moet aan bepaalde regels voldoen.

30.17.1 ***Soorten***

Schepen waarop de ontvanger beslag legt hoeven niet bedoeld te zijn om te varen. Hieronder vallen bijvoorbeeld:

- woonarken, ongeacht of ze aan de wal liggen of regelmatig varen
- scheepswrakken
- baggermolens
- zandzuigers
- hijskranen
- booreilanden die nog niet blijvend aan de grond verankerd zijn
- schepen in aanbouw

Schepen zijn roerende zaken, maar de beslaglegging en uitwinning komt in grote lijnen overeen met de beslaglegging en uitwinning van onroerende zaken.

30.17.2 ***Scheepsregisters***

Sommige schepen moeten worden ingeschreven in een register. Het type schip bepaalt in welk register de eigenaar deze inschrijft. De registers zijn openbaar. Ze liggen bij de kantoren van de Dienst van het kadaster en openbare registers in Rotterdam en Groningen:
Dienst van het Kadaster en openbare registers
Cascadeplein 2
9726 AD Groningen

Dienst van het Kadaster en openbare registers
Max Euwelaan 70
3062 MA Rotterdam

De eigenaar van het schip bepaalt waar hij zijn schip laat registreren. Het kantoor waar hij het schip inschrijft, is 'de woonplaats' van het schip.

Er zijn 3 soorten registers:

- voor zeeschepen, categorie-aanduiding Z (Burgerlijk Wetboek, artikel 8:2).
- voor zeevissersschepen, categorie-aanduiding V. Zeevissersschepen zijn schepen die gezien hun constructie uitsluitend of in hoofdzaak bestemd zijn voor de bedrijfsmatige visvangst (Burgerlijk Wetboek, artikel 6:2, lid 3).
- voor binnenschepen, categorie-aanduiding B

Inschrijving in het register van binnenvaartschepen is verplicht voor:

- vrachtschepen met een laadvermogen van ten minste 20 ton
- andere binnenschepen met een verplaatsing van ten minste 10 kubieke meter

Inschrijving in het register van binnenvaartschepen is niet verplicht maar wel mogelijk voor:

- vrachtschepen met een laadvermogen van minder dan 20 ton
- andere binnenschepen met een verplaatsing van minder dan 10 kubieke meter (Burgerlijk Wetboek, artikel 8:783 e.v.)

30.17.3 ***Teboekstelling***

Voordat de ontvanger beslag op een schip legt moet hij weten of dat schip teboekgesteld is in de openbare registers. Een teboekgesteld schip is voorzien van een brandmerk.

Teboekgestelde schepen worden meestal op dezelfde manier verkocht als onroerende zaken.
Niet teboekgestelde, kleinere schepen worden meestal op dezelfde manier verkocht als roerende zaken.

Als de ontvanger informeert naar de inschrijving van een teboekgesteld schip, geeft hij de volgende gegevens op:
- de naam van de eigenaar
- het brandmerk
- de naam van het schip
- het soort schip (zeeschip, zeevissersschip of binnenschip)
- de inhoud van het schip
- de waterverplaatsing van het schip

30.17.3.1 Kenmerken schip
Een teboekgesteld schip is voorzien van een brandmerk. De Scheepsmetingsdienst brengt het brandmerk onuitwisbaar aan in de scheepshuid, op een van buiten opvallende plaats op het achterschip.
Het brandmerk bestaat uit:
- het nummer van het register van overschrijving
- de categorie-aanduiding
- de aanduiding van het kantoor van het Kadaster
- het jaartal van teboekstelling

De naam van het schip moet duidelijk op het schip te lezen zijn. De eigenaar is verantwoordelijk voor de handhaving en leesbaarheid van de naam en het brandmerk.

30.17.4 ***Specifieke situaties bij beslag op schepen***
De ontvanger beoordeelt of de belastingschuld reëel is verschuldigd en of sprake is van overwaarde op het schip dat in beslag wordt genomen.

Als uit het schip inkomsten worden verkregen, is het beter om beslag te leggen op de inkomsten in plaats van op het schip.

Als de ontvanger beslist dat beslag op het schip nodig is, kan hij de executiewaarde van het schip laten taxeren door een expert. In het verzoek om taxatie vermeldt de ontvanger:
- het doel van de beslaglegging
- de kosten van de taxatie
- de gegevens uit het register waar het schip ingeschreven is

De belastingdeurwaarder doet ten minste 24 uur voor de beslaglegging een bevel tot betaling. Dit bevel betekent hij aan de eigenaar van het schip, of aan de boekhouder van de rederij waartoe het schip behoort (Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering, artikel 563 en Leidraad Invordering 2008, artikel 14.5).

Soms gelden voor beslag op schepen speciale regels. Zoals bij een beslag waarbij het voortbestaan van een onderneming met meer dan 50 werknemers bedreigd wordt (Leidraad Invordering 2008, artikel 1).

Beslag op schepen gebeurt aan boord van het schip. Art 444 Rv is van overeenkomstige toepassing. Indien de belastingdeurwaarder geweigerd

wordt aan boord of indien niemand aanwezig is om toestemming te verlenen, kan de hulp van de HOvJ ingeroepen worden. De belastingdeurwaarder kan bij de beslaglegging maatregelen treffen om te verhinderen dat het schip vertrekt.

Als het schip teboekgesteld is in 1 van de openbare registers, moet de beslaglegging ingeschreven worden in de registers van het kadaster.

Beslagen op schepen die niet in de openbare registers teboekgesteld zijn, worden niet ingeschreven.

De belastingdeurwaarder betekent het proces-verbaal van beslag aan de belastingschuldige.

Als er hypotheek is gesteld voor het schip, betekent hij het beslag ook aan de hypotheekhouder.

De verkoop van een teboekgesteld schip gebeurt door een notaris.

30.17.4.1 Dreigend ontslag werknemers
Als een beslaglegging op een schip het voortbestaan bedreigt van een onderneming met meer dan 50 werknemers, vraagt de ontvanger hiervoor eerst toestemming aan het ministerie.

30.17.4.2 Maatregelen tegen vertrek schip
De belastingdeurwaarder gaat voor de beslaglegging aan boord van het schip (Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering, artikel 564). Hij kan zich hierbij laten bijstaan door getuigen.

Bij weigering of verhindering kan de deurwaarder binnentreding eisen op grond van artikel 444 van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering.

Als er risico is dat het schip vertrekt, kan de ontvanger maatregelen nemen om dit te beletten. Het schip kan ‘aan de ketting worden gelegd’, bijvoorbeeld door het vastzetten van het stuurwiel, het verzegelen van de brug en machinekamer, of het inlichten van de havenautoriteiten.

30.17.4.3 Beslag schip inschrijven in kadaster
De belastingdeurwaarder schrijft bij beslag op een teboekgesteld schip, het proces-verbaal van beslag in in 1 van de openbare registers van het kadaster (Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering, artikel 566, lid 1). Hieraan is geen termijn gebonden, maar moet wel zo snel mogelijk gebeuren. De blokkerende werking begint namelijk pas als het beslag is ingeschreven (Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering, artikel 566, lid 2).

Als de belastingschuldige na de betekening van het beslag en voor inschrijving van het beslag het schip in eigendom overdraagt, maakt hij zich schuldig aan onttrekking aan het beslag (Wetboek van Strafrecht, artikel 198).

30.17.4.4 Beslag schip betekenen aan belastingschuldige
De belastingdeurwaarder betekent het beslag op een schip binnen 8 dagen aan 1 van de volgende personen:
- de eigenaar van het schip of zijn boekhouder

- degene ten laste van wie het beslag is gelegd, als dit iemand anders is dan de eigenaar van het schip

Als de eigenaar niet bekend is, kan de belastingdeurwaarder het beslag betekenen aan de kapitein, de schipper of zijn plaatsvervanger.
De belastingdeurwaarder plakt een afschrift van het proces-verbaal op een opvallende plaats op het schip.

30.17.4.5 Beslag schip betekenen aan hypotheekhouder
De belastingdeurwaarder betekent het proces-verbaal van beslag op een schip aan de hypotheekhouder(s) vermeld in het openbare register. Dit moet gebeuren binnen 4 dagen na inschrijving van het proces-verbaal in het scheepsregister (Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering, artikel 508).

30.17.4.6 Notaris aanwijzen
Een eventuele notaris wordt in het proces-verbaal van beslag aangewezen (Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering, artikel 570).

Als in het proces-verbaal geen notaris is aangewezen en de verkoop wordt door de ontvanger voortgezet, geeft de ontvanger de belastingdeurwaarder opdracht alsnog een notaris aan te wijzen. Dit gebeurt bij apart exploot aan de belastingschuldige. In dit exploot kiest de ontvanger ook domicilie op het kantoor van de notaris.

Als de notaris de aanwijzing aanvaardt, stelt hij binnen 14 dagen na zijn aanwijzing een executiedatum vast (Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering, artikel 571).

30.17.5 ***Wie doet de verkoop***
Een schip dat in beslag is genomen kan op 3 manieren worden verkocht:
- door de belastingdeurwaarder
- voor de rechtbank
- door de notaris

30.17.5.1 Verkoop door belastingdeurwaarder
Als een in beslag genomen schip niet is geregistreerd in één van de openbare registers, voert de belastingdeurwaarder de executoriale verkoop uit. Dit gebeurt dan op bijna dezelfde manier als de verkoop van roerende zaken. De vereisten voor het aanplakken en de aankondiging in een dagblad in de plaats waar het schip zich bevindt zijn nog wel van toepassing.

30.17.5.2 Verkoop door rechtbank
Als beslag is gelegd op een buitenlands zeeschip, kan de ontvanger besluiten de verkoop van het schip niet door een notaris maar voor een rechtbank te laten plaatsvinden. In sommige landen is een notariële akte niet voldoende om te kunnen worden ingeschreven in de openbare registers. Een rechterlijke uitspraak biedt meer waarborgen dat de executie ook in het buitenland wordt erkend en in de registers wordt verwerkt.
De ontvanger bepaalt voor welke rechtbank de verkoop plaatsvindt. De plaats waar het schip zich bevindt, is niet van belang. De ontvanger vraagt de verkoop voor de rechtbank aan. De rechtbank stelt daarbij de dag en het tijdstip van de verkoop vast.

De verkoop mag pas plaatsvinden als voldaan is aan de volgende voorwaarden:
- Er zijn 14 dagen verstreken na aanplakking en aankondiging.
- Er zijn ten minste 30 dagen verstreken nadat de ontvanger een aantal bescheiden bij de griffie gedeponeerd heeft, zoals:
  - de veilingvoorwaarden
  - een verklaring van de belastingdeurwaarder of een advocaat dat is voldaan aan de voorschriften van aanplakking en aankondiging
  - een door een advocaat opgestelde en ondertekende lijst van de bekende rechthebbenden en beslagleggers op het schip

Zodra de rechtbank de dag en het tijdstip van verkoop heeft vastgesteld, moet de ontvanger deze schriftelijk meedelen aan de bekende rechthebbenden en aan andere beslagleggers. Daarna moet de ontvanger op de griffie een verklaring van de Rijksadvocaat deponeren dat dit is gebeurd.

Vanaf 3 dagen voor de verkoop maakt de voorzieningenrechter van de rechtbank een overzicht van de geschatte kosten van executie op. Dit overzicht ligt daarna op de griffie ter inzage.

De verkoop is openbaar en gebeurt bij opbod en afmijning.

De ontvanger deelt na de verkoop aan de belastingschuldige, aan de rechthebbenden en aan de andere beslagleggers schriftelijk mee dat de verkoop heeft plaatsgevonden en wat deze opgebracht heeft.

30.17.5.3 Verkoop door notaris

De hoofdregel is dat een notaris een in beslag genomen schip verkoopt. Zeeschepen worden echter vaak effectiever door de rechtbank verkocht. Een gerechtelijk vonnis heeft namelijk in het buitenland meer effect.

De verkopende notaris wordt door de ontvanger aangewezen. De ontvanger heeft bij de verkoop verder geen taak. De notaris stelt de verkoopvoorwaarden vast. In de verkoopvoorwaarden neemt hij in ieder geval op dat de verkoop openbaar is en dat deze bij opbod en afmijning gebeurt.

De notaris stuurt 1 exemplaar van de verkoopvoorwaarden aan de beslagleggers en de beperkt-gerechtigden. Dit moet ten minste 8 dagen voor de verkoop gebeuren. Hij houdt een exemplaar van de voorwaarden op zijn kantoor voor iedereen die ze wil inzien.

Als 1 van de betrokkenen het niet eens is met de wijze van verkoop, kan hij zijn bezwaren voorleggen aan de voorzieningenrechter.
Op de dag van de verkoop, of uiterlijk de dag daarop, deelt de notaris aan de belastingschuldige en de andere belanghebbenden schriftelijk mee dat de verkoop heeft plaatsgevonden en wat daarvan de opbrengst is.

De notaris maakt bij executie van een schip een proces-verbaal van toewijzing op. Bij inschrijving daarvan in de openbare registers gaat de eigendom over op de veilingkoper.

30.17.6 ***Aankondiging verkoop***

De executoriale verkoop van een schip door de notaris of voor de rechtbank wordt voorafgegaan door aanplakking van biljetten en het plaatsen van een advertentie. Dit moet ten minste 14 dagen voor de verkoop gebeuren (Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering, artikel 571, lid 1).

Executoriale verkoop door de belastingdeurwaarder wordt ook aangekondigd door aanplakking en een advertentie. De aanplakbiljetten en advertenties moeten bepaalde gegevens bevatten.

De biljetten moeten worden aangeplakt volgens plaatselijk gebruik en op een opvallende plaats op het schip. Een advertentie moet worden geplaatst in een dagblad dat verschijnt in de gemeente waar het schip zich bevindt.

Bij een buitenlands zeeschip gelden aanvullende regels.
Geschillen over de verkoop van teboekgestelde schepen gaan via de Rijksadvocaat.

30.17.6.1 Verkoop buitenlands zeeschip

Bij een buitenlands zeeschip gelden de volgende regels:

- De executoriale verkoop moet worden voorafgegaan door aanplakking van biljetten en een advertentie in een dagblad.
- Een kennisgeving van de executoriale verkoop moet ook worden geplaatst in 1 of meer nieuwsbladen van het land waartoe het schip behoort. De President van de rechtbank binnen wiens rechtsgebied het zeeschip valt, moet deze nieuwsbladen aanwijzen.

Bij een binnenschip dat te boek staat in een Verdragsregister of in een vergelijkbaar buitenlands register, geldt de volgende regel:

- Een kennisgeving van de executoriale verkoop moet worden geplaatst in 1 of meer nieuwsbladen van het land waar het register wordt gehouden. De President van de rechtbank binnen wiens rechtsgebied het schip valt, moet deze nieuwsbladen aanwijzen.

30.17.6.2 Geschillen bij verkoop

Een geschil over de voorgenomen verkoop van een teboekgesteld schip wordt behandeld door de Rijksadvocaat.
De ontvanger neemt de volgende gegevens op in het ambtsbericht:

- een specificatie van de belastingschuld
- de opgaven waaruit blijkt dat de belastingaanslagen onherroepelijk vaststaan en in redelijkheid materieel verschuldigd kunnen worden geacht
- financiële en andere omstandigheden van de belastingschuldige die van belang zijn
- de aard van het schip inclusief scheepstoebehoren
- de geschatte verkoopwaarde
- de vermoedelijke kosten van uitwinning
- het bedrag waarvoor het schip hypothecair is verbonden
- het bedrag van de openstaande hypothecaire schuld, voor zover bekend

De originele beslagstukken voorziet de ontvanger van advies en de noodzakelijke bijlagen worden bijgevoegd. De ontvanger verstuurt de

stukken aangetekend aan de Rijksadvocaat en houdt kopieën achter van alle verstuurde stukken.

30.17.6.3 Aanplakbiljet/advertentie

De aanplakkingen en advertenties bij de executoriale verkoop van een schip moeten vermelden:

- de naam van een van de volgende:
- de notaris ten overstaan van wie de verkoop zal geschieden
- de rechtbank voor welke de verkoop zal plaatsvinden
- de naam van de belastingdeurwaarder die met de verkoop is belast
- de voornaam, naam en woonplaats van de executant en de door deze in Nederland gekozen woonplaats
- de titel uit hoofde waarvan de verkoop plaatsvindt en het bedrag dat krachtens deze titel aan de executant verschuldigd is
- de naam en woonplaats van de eigenaar of boekhouder van het in beslag genomen schip, als deze gegevens bekend zijn, en de naam en woonplaats van hem voor wie het beslag is gelegd, als deze een ander is dan de eigenaar
- de naam van het schip
- de scheepsruimte (de tonnage van het schip)
- de plaats waar het schip zich bevindt
- de plaats, de dag en het uur waarop de verkoop zal plaatshebben

De gegevens zijn echter niet op straffe van nietigheid voorgeschreven. Als 1 of meer van deze gegevens niet zijn vermeld, is de aankondiging of de verkoop daardoor niet rechtsongeldig. Voor de eventuele hierdoor geleden schade, bijvoorbeeld een te lage opbrengst, is de ontvanger aansprakelijk.

30.17.6.4 Betalen/zekerheid stellen

De afhandeling van de verkoop van een schip is afhankelijk van de wijze waarop de executie heeft plaatsgevonden.

De koper is verplicht de koopprijs te voldoen aan de notaris, de griffier of de belastingdeurwaarder (Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering, artikel 577). Als de koper dit wenst, kan hij voor het bedrag van de koopprijs zekerheid stellen, bijvoorbeeld door middel van een bankgarantie.

Als de zekerheid onvoldoende is geworden door een oorzaak die niet aan de ontvanger toe te rekenen is, moet de koper de zekerheid aanvullen of vervangen.

Als de koper niet voldoet aan de verplichting tot betaling of het stellen van zekerheid, wordt het schip opnieuw verkocht en dan ten laste van de koper. De kosten van de hernieuwde verkoop komen ten laste van de eerste koper. Als de tweede verkoop minder oplevert dan de eerste verkoop, blijft de eerste koper aansprakelijk voor het tekort.

Als de koopprijs is betaald of voldoende zekerheid is gesteld, vervalt het gelegde beslag. Bij teboekgestelde schepen kan het ingeschreven en door betaling vervallen beslag op dezelfde wijze worden doorgehaald als bij beslag op onroerende zaken.

30.17.6.5 Verdeling opbrengst verkoop

De verdeling van de opbrengst na executoriale verkoop van een schip is onder meer afhankelijk van:

- eventuele andere schuldeisers
- eventuele andere beperkt gerechtigden
- openstaande kosten, verschuldigde rente, boete en hoofdsom van de belastingschuld

De notaris, de griffier of de belastingdeurwaarder moeten allereerst de executiekosten uit de koopprijs voldoen. Hieronder kunnen worden verstaan:

- de kosten van bewaking voor en tijdens de verkoop
- de kosten van gerechtelijke rangregeling
- de kosten van verdeling van de opbrengst onder de schuldeisers

De resterende netto-opbrengst wordt onder de schuldeisers verdeeld met inachtneming van de eventuele rechten van voorrang waarop de verschillende schuldeisers zich kunnen beroepen.

De scheepshypotheek en andere vorderingen die samenhangen met het schip of het scheepsbedrijf, zijn bevoorrecht boven de fiscale schuld.

Bij executie van een buitenlands schip in Nederland moet de rangorde tussen de schuldeisers worden geregeld volgens Nederlands recht.

Er is een speciale regeling voor het geval dat het scheepstoebehoren samen met het schip voor 1 prijs is verkocht, terwijl achteraf blijkt dat het scheepstoebehoren niet of niet volledig eigendom was van de eigenaar van het schip. In dat geval krijgt de ex-eigenaar van het scheepstoebehoren uit de netto-opbrengst een vergoeding die overeenkomt met een waarde die het scheepstoebehoren op het moment van de verkoop had. Hij heeft met betrekking tot deze vergoeding een recht van voorrang op de opbrengst tegenover alle andere rechthebbenden aan wie hij zijn eigendomsrecht ten tijde van de verkoop kon tegenwerpen.

30.18 Beslag op ingeschreven schepen BDW

Schepen zijn alle zaken die geen luchtvaartuigen of luchtkussenvaartuigen zijn (zoals amfibievoertuigen en hovercrafts) en die gezien de constructie bestemd zijn om te drijven. Hieronder vallen ook schepen die nog in aanbouw zijn.

Schepen hoeven niet bedoeld te zijn om te varen. Onder schepen worden onder andere ook verstaan:

- woonarken (ongeacht of ze aan de wal liggen of regelmatig varen)
- scheepswrakken
- baggermolens
- zandzuigers
- hijskranen
- booreilanden die nog niet blijvend aan de grond verankerd zijn

Schepen zijn roerende zaken. Schepen die zijn ingeschreven in de daarvoor bestemde openbare registers zijn registergoederen. De Dienst voor het Kadaster en de openbare registers houdt de inschrijvingen bij.

Geregistreerde schepen kunnen met een (scheeps)hypotheek zijn bezwaard.

Niet-ingeschreven schepen zijn van eenvoudige aard, zoals kleinere jachten, speedboten, roeiboten en surfplanken.

Scheepstoebehoren zijn zaken die geen bestanddeel vormen van het schip, die zijn bestemd om het schip duurzaam te dienen en door hun vorm als zodanig zijn te herkennen. Navigatie- en communicatiemiddelen die aan het schip zijn bevestigd en die daarvan kunnen worden afgehaald zonder dat het schip of de middelen worden beschadigd, worden ook beschouwd als scheepstoebehoren.

Als bepaalde scheepstoebehoren niet tot het schip worden gerekend, is dit in de openbare registers vermeld. Deze scheepstoebehoren vallen dan niet onder het beslag op het schip. Uiteraard kunnen deze zaken wel als roerende zaken in beslag worden genomen.

De belastingdeurwaarder moet het beslag op een schip voorbereiden door gegevens te verzamelen en een bevel tot betaling te doen aan de belastingschuldige.

Daarna gaat de belastingdeurwaarder over tot het leggen van beslag op een schip.

Als het in beslag genomen schip is ingeschreven in 1 van de openbare registers, laat de belastingdeurwaarder het proces-verbaal van beslag in het desbetreffende register inschrijven.

Na de beslaglegging moet de belastingdeurwaarder het beslag op ingeschreven schepen betekenen.
Als de belastingschuldige in gebreke blijft (hij betaalt de belastingschuld niet), geeft de ontvanger opdracht tot executoriale verkoop van het schip.

De ontvanger kan de belastingdeurwaarder opdracht geven om over te gaan tot doorhaling in de openbare registers van het beslag op een ingeschreven schip.

De belastingdeurwaarder kan van de ontvanger ook opdracht krijgen om conservatoir beslag op een schip te leggen.

30.18.1 ***Voorbereiden beslag op ingeschreven schip***

De ontvanger geeft de belastingdeurwaarder schriftelijk opdracht om beslag op een schip te leggen. Om het beslag te leggen heeft de belastingdeurwaarder een betekend dwangbevel of betekende grosse van een vonnis nodig.

Voordat hij beslag op een schip legt, moet de belastingdeurwaarder eerst bevel tot betaling doen.

Als hij beslag moet leggen op een schip dat in de openbare registers is ingeschreven, kan hij opdracht krijgen de benodigde gegevens te verzamelen uit de openbare registers.

30.18.1.1 Bevel tot betaling

Voordat de belastingdeurwaarder beslag legt op een schip, moet hij een bevel tot betaling doen aan de eigenaar van het schip of aan de boekhouder van de rederij waartoe het schip behoort. Het beslag kan pas worden gelegd als er sinds het bevel ten minste 24 uur zijn verstreken. Een afzonderlijk bevel is niet nodig als er al een dwangbevel is betekend om binnen 2 dagen te betalen. Als nog geen bevel tot betaling is gedaan, kan hij dat tegelijk doen met de betekening van het dwangbevel.

Als de belastingdeurwaarder verwacht dat het schip spoedig vertrekt kan hij, na overleg met de ontvanger, overgaan tot versnelde invordering.

30.18.1.2 Verzamelen beslaggegevens

Als de belastingdeurwaarder opdracht krijgt om beslag te leggen op een schip dat is ingeschreven in de openbare registers, vraagt de ontvanger de voor het beslag benodigde gegevens op. In bijzondere gevallen kan de ontvanger de belastingdeurwaarder opdracht geven de gegevens uit de openbare registers te verzamelen.

De openbare registers voor schepen worden gehouden bij de kantoren van de Dienst van het Kadaster en de openbare registers in Rotterdam en Groningen. Het kantoor Rotterdam is daarbij het hoofdkantoor. De eigenaar is vrij in zijn keuze van inschrijving. Het kantoor waar hij het schip inschrijft, wordt aangemerkt als ‘de woonplaats’ van het schip.

Er zijn 3 soorten registers:
- een register voor zeeschepen (categorieaanduiding Z)
- een register voor zeevissersschepen (categorieaanduiding V)
- een register voor binnenschepen (categorieaanduiding B)

Bij ingeschreven binnenschepen kan het gaan om:
- binnenschepen met een laadvermogen van ten minste 20 ton
- andere binnenschepen met een verplaatsing van ten minste 10 kubieke meter

Het inschrijven van binnenschepen met een verplaatsing van minder dan 20 ton is niet verplicht.

De belastingdeurwaarder neemt uit de registers de volgende gegevens over:
- de naam van de eigenaar
- het brandmerk
- de naam van het schip
- het soort schip (zeeschip, zeevissersschip of binnenschip)
- de inhoud van het schip
- de waterverplaatsing van het schip

Het brandmerk is door de Scheepsmetingsdienst onuitwisbaar aangebracht in de scheepshuid, op een van buiten opvallende plaats op het achterschip.

Het brandmerk bestaat uit:
- het nummer van het register van overschrijving
- de categorieaanduiding (Z, V of B)
- een aanduiding van het kantoor van het Kadaster

- het jaartal van teboekstelling

De eigenaar is verplicht de scheepsnaam duidelijk op het schip te schilderen. Hij is ook verantwoordelijk voor handhaving en leesbaarheid van brandmerk en scheepsnaam.

30.18.2 ***Beslag op geregistreerde schepen***

Als de belastingdeurwaarder beslag op een schip legt, moet hij zich aan boord van het schip begeven.

Hij kan zich laten bijstaan door getuigen.

Hij maakt van de beslaglegging op het schip een proces-verbaal op.

In het proces-verbaal kiest hij woonplaats.

De belastingdeurwaarder kan een bewaarder aanstellen.

Ook kan hij van een schip het vertrekken beletten.

De belastingdeurwaarder moet het proces-verbaal van beslag op een ingeschreven schip laten inschrijven in de openbare registers.

De belastingdeurwaarder kan op hetzelfde schip meerdere keren beslag leggen. Hij doet dit bijvoorbeeld als na het 1e beslag nieuwe invorderbare schuld ontstaat.

30.18.2.1 Aan boord van een ingeschreven schip

Om beslag te leggen, moet de belastingdeurwaarder zich aan boord van het schip kunnen begeven. Als hem de toegang wordt geweigerd, handelt hij overeenkomstig de regels die gelden voor het weigeren van toegang tot een ruimte bij het leggen van beslag op roerende zaken.

Als de belastingdeurwaarder eraan twijfelt of bepaalde zaken deel uitmaken van het schip of zelfstandige roerende zaken zijn, betrekt hij die zaken zowel in het beslag op het schip als in een beslag op roerende zaken.

30.18.2.2 Bijstand getuigen

De belastingdeurwaarder kan zich laten bijstaan door een of 2 getuigen, meestal collega-belastingdeurwaarders. De naam en gekozen woonplaats van de getuigen moet hij in het proces-verbaal van beslag vermelden. De getuigen moeten het proces-verbaal ook ondertekenen.

30.18.2.3 Proces-verbaal van beslag op een schip

De belastingdeurwaarder maakt een proces-verbaal op van beslag op een schip. In het proces-verbaal vermeldt de belastingdeurwaarder de volgende gegevens:

- datum
- naam, voornamen en kantoor (standplaats) van de belastingdeurwaarder
- omschrijving van het object van beslag
- naam en hoedanigheid van degene aan wie het proces-verbaal is overhandigd
- plaats waar de overhandiging is geschied

- opgaaf van de kosten
- voornaam, naam en woonplaats van de executant (voor de Belastingdienst, dus: de ontvanger van de Belastingdienst/kantoor X te Y)
- titel uit hoofde waarvan het beslag wordt gelegd
- opgaaf van het belastingbedrag dat op grond van de titel is verschuldigd
- naam en woonplaats van de eigenaar of boekhouder
- naam van de kapitein of schipper (als deze bekend is)
- naam en woonplaats van de geëxecuteerde, als dit een andere persoon is dan de eigenaar
- naam, soort en ruimte van het schip
- gegevens over de inschrijving in de openbare registers (als het een ingeschreven schip betreft)
- nummer waaronder het verzoek tot teboekstelling van het schip in het desbetreffende register is ingeschreven
- aanwijzing van de rubriek waartoe het schip behoort (Z voor Nederlandse zeeschepen, V voor zeevissersschepen en B voor binnenschepen)
- aanduiding van het kantoor van het kadaster waar de teboekstelling heeft plaatsgevonden
- jaar van teboekstelling
- algemene omschrijving van de scheepstoebehoren
- of artikel 444 Rv van toepassing is met de naam van de HOvJ

Als deze gegevens niet in het proces-verbaal van beslag zijn opgenomen, is het beslag nietig.

Voor het verkrijgen van deze gegevens kan de belastingdeurwaarder de scheepspapieren ter inzage vragen. Als dit wordt geweigerd, legt hij dit in het proces-verbaal vast.

30.18.2.4 Kiezen woonplaats

De woonplaatskeuze van de ontvanger is afhankelijk van de wijze waarop de verkoop zal plaatsvinden. De belastingdeurwaarder moet daarom voorafgaand aan het beslag vaststellen op welke wijze zal worden geëxecuteerd.

Schepen ingeschreven in de openbare registers worden executoriaal verkocht door een notaris. De belastingdeurwaarder kan in het proces-verbaal van beslag een notaris aanwijzen. De belastingdeurwaarder vermeldt in dat geval in het proces-verbaal van beslag dat de ontvanger tot het einde van de executie woonplaats kiest bij die notaris of bij de Rijksadvocaat.

Een buitenlands zeeschip kan, behalve door een notaris, ook executoriaal worden verkocht voor de rechtbank. Als de verkoop voor de rechtbank wordt gehouden, vermeldt de belastingdeurwaarder in het proces-verbaal van beslag dat de ontvanger tot het einde van de executie woonplaats kiest bij de Rijksadvocaat.

In beide bovengenoemde gevallen kan de ontvanger dus woonplaats kiezen bij de Rijksadvocaat. Van deze mogelijkheid maakt de belastingdeurwaarder daarom gebruik als nog niet bekend is of de verkoop door de notaris of voor de rechtbank zal plaatsvinden.

Een belastingdeurwaarder kan bepaalde schepen executoriaal verkopen op dezelfde manier als andere roerende zaken. In dat geval vermeldt hij in het proces-verbaal van beslag dat de ontvanger tot het einde van de executie woonplaats kiest op het kantoor van de belastingdeurwaarder die de verkoop houdt. Als de ontvanger daartoe opdracht geeft, vermeldt de belastingdeurwaarder in het proces-verbaal van beslag dat de ontvanger tot het einde van de executie woonplaats kiest bij de Rijksadvocaat.

De belastingdeurwaarder hanteert deze werkwijze bij de volgende schepen:
- zeeschepen waarvan de bruto-inhoud minder dan 20 kubieke meter of de bruto-tonnage minder dan 6 bedraagt (dit geldt ook voor schepen in aanbouw) en die niet in de openbare registers zijn ingeschreven
- binnenschepen als bedoeld in artikel 8:785, lid 2a van het Burgerlijk Wetboek, die niet te boek staan in een van de registers genoemd in artikel 8:781 van het Burgerlijk Wetboek, of in enig ander soortgelijk buitenlands register

30.18.2.5 Aanstellen bewaarder

De belastingdeurwaarder kan een bewaarder aanstellen, bijvoorbeeld bij vrees voor verdwijning of voor waardevermindering door vernieling. Het aanstellen van een bewaarder heeft alleen zin als de bewaarder ook daadwerkelijk toezicht op het schip kan uitoefenen. Aan bewaring kunnen kosten verbonden zijn.

Als de belastingdeurwaarder een bewaarder heeft aangesteld, kan de ontvanger de belastingdeurwaarder opdragen het feitelijke gebruik van het schip weer aan de belastingschuldige te laten. Dit zal met name het geval zijn als de belastingschuldige voor zijn inkomsten afhankelijk is van het gebruik van het schip, zoals bij binnenschippers en vissers.

30.18.2.6 Beletten vertrek

Als er een risico bestaat dat het schip vertrekt, kan de belastingdeurwaarder maatregelen treffen om het vertrek van het schip te beletten. Hij doet dit door:
- het schip aan de ketting te leggen
- het gebruik van het stuurgerei te beletten
- de brug en de machinekamer te verzegelen
- de motor onklaar te maken
- de havenautoriteiten te informeren over het gelegde beslag, met het verzoek contact met hem op te nemen als het schip gaat vertrekken

De belastingdeurwaarder kan deskundige bijstand inschakelen. Hiervoor moet hij eerst met de ontvanger overleggen. Maatregelen die schade veroorzaken kunnen immers leiden tot schadeplichtigheid van de belastingdeurwaarder of ontvanger. De ontvanger brengt de kosten van deskundige hulp in rekening bij de belastingschuldige.
Als de belastingdeurwaarder maatregelen heeft genomen om vertrek van het schip te beletten, kan de ontvanger de belastingdeurwaarder opdragen het feitelijke gebruik van het schip weer aan de belastingschuldige te laten. Dit zal met name het geval zijn als de

belastingschuldige voor zijn inkomsten afhankelijk is van het gebruik van het schip, zoals bij binnenschippers en vissers.

30.18.2.7 Inschrijven proces-verbaal

Als het in beslag genomen schip is ingeschreven in 1 van de openbare registers, laat de belastingdeurwaarder het proces-verbaal van beslag in het desbetreffende register inschrijven. Deze inschrijving is niet aan een termijn gebonden. De belastingdeurwaarder moet het beslag zo snel mogelijk laten inschrijven omdat vervreemding, bezwaring, onderbewindstelling, verhuring of vervrachting van een ingeschreven schip pas na de inschrijving niet meer tegen de ontvanger kan worden ingeroepen.

Als de belastingdeurwaarder de beslaglegging in de openbare registers wil laten inschrijven door de Dienst van het Kadaster en openbare registers, maakt hij een afschrift van het proces-verbaal van beslag op het ingeschreven schip op een formulier Hypotheken 3.

Als de Dienst van het Kadaster en openbare registers de inschrijving weigert, ziet de belastingdeurwaarder er op toe dat de aanbieding tot inschrijving wordt geboekt in het 'register van voorlopige aantekeningen', onder vermelding van de gerezen bezwaren. Hij licht direct de ontvanger in over de weigering.

Als de Dienst van het Kadaster en openbare registers de inschrijving goedkeurt, verstrekt deze een bewijs van ontvangst. Op dit bewijs staat het tijdstip van inschrijving en het nummer en registerdeel dat voor de inschrijving is gereserveerd. De belastingdeurwaarder vermeldt op het proces-verbaal van beslag op welk tijdstip, in welk register en onder welk nummer de inschrijving heeft plaatsgevonden. Als de belastingdeurwaarder deze gegevens nog niet heeft, neemt hij bovendien uit de hypotheekakte de woonplaats en/of vestigingsplaats van de hypotheekhouder over. Deze gegevens zijn nodig voor het betekenen van het beslag aan alle hypotheekhouders.

*30.18.3 **Betekenen beslag***

De belastingdeurwaarder moet het beslag op een schip betekenen aan de belastingschuldige.

Op een schip dat is ingeschreven in de openbare registers kan een hypotheek worden gevestigd. Als er een of meer hypotheken zijn gevestigd op een in beslag genomen schip, betekent de belastingdeurwaarder het beslag ook aan de hypotheekhouders(s).

*30.18.4 **Betekenen aan eigenaar/belastingschuldige***

De belastingdeurwaarder betekent het proces-verbaal van beslag binnen 8 dagen na de beslaglegging aan:

- de eigenaar van het schip
- de belastingschuldige, als dit iemand anders is dan de eigenaar

Als de eigenaar van het schip een rederij is, kan de belastingdeurwaarder betekenen aan de boekhouder van de rederij in plaats van aan de eigenaar van het schip.
Op de betekening is de Algemene termijnenwet van toepassing.

Als de eigenaar van het schip of de boekhouder niet bekend is, kan de belastingdeurwaarder het beslag ook betekenen aan boord van het schip aan de kapitein, de schipper of zijn plaatsvervanger. Als hij deze niet kan bereiken, plakt de belastingdeurwaarder een afschrift van het proces-verbaal aan boord van het schip aan. Als de belastingdeurwaarder op deze wijze een proces-verbaal van beslag op een ingeschreven schip heeft betekend, moet de betekening aan de eigenaar of boekhouder plaatsvinden binnen 8 dagen na de inschrijving van het proces-verbaal in het scheepsregister.

30.18.5 ***Betekenen aan hypotheekhouder***

De belastingdeurwaarder betekent het proces-verbaal van beslag op een ingeschreven schip binnen 4 dagen na inschrijving van het beslag in de openbare registers aan de hypotheekhouder(s) die in het openbare register zijn vermeld. De belastingdeurwaarder mag betekenen aan de woonplaats die de hypotheekhouder heeft gekozen in de hypotheekakte. De belastingdeurwaarder kan er echter voor kiezen om te betekenen aan de werkelijke woon- of vestigingsplaats van de hypotheekhouder.

Als de betekening zal plaatsvinden bij een woon- of vestigingsplaats van de hypotheekhouder die onder een ander belastingkantoor valt, verstuurt de belastingdeurwaarder de beslagstukken per fax naar het bevoegde kantoor met het verzoek het beslag te betekenen aan de hypotheekhouder.

30.18.6 ***Handelingen bij executoriale verkoop***

Hoe de executoriale verkoop van een schip wordt gehouden, is afhankelijk van het soort schip. De ontvanger kan bepalen voor welke rechtbank de verkoop plaatsvindt wanneer het een buitenlandse ingeschreven zeeschip betreft dat niet door een notaris zal worden verkocht.

De verkoop mag in ieder geval niet eerder plaatsvinden dan nadat 14 dagen zijn verstreken na de aanplakking en aankondiging en bovendien niet eerder dan nadat 30 dagen zijn verstreken nadat de ontvanger een aantal bescheiden bij de griffie van de rechtbank heeft gedeponeerd. De belastingdeurwaarder kan de opdracht van de ontvanger krijgen te zorgen voor tijdige aanplakking van de verkoop en het opmaken van een advertentie.

De notaris houdt een executoriale verkoop van een schip als:
- het schip is ingeschreven in de openbare registers
- het een buitenlands zeeschip is

De belastingdeurwaarder is belast met de executoriale verkoop van met name kleinere schepen:
- zeeschepen met een (verwachte) bruto-inhoud minder dan 20 kubieke meter of minder dan 6 ton (dit geldt dus ook voor schepen in aanbouw) die niet in een register staan ingeschreven
- binnenschepen zoals bedoeld in artikel 8:785, lid 2a van het Burgerlijk Wetboek, die niet staan ingeschreven in 1 van de registers zoals bedoeld in artikel 8:781 van het Burgerlijk Wetboek, of in een ander vergelijkbaar buitenlands register

30.18.6.1 Executoriale verkoop door notaris
De belastingdeurwaarder kan bij de woonplaatskeuze in het proces-verbaal van beslag op een schip al een notaris hebben aangewezen die de executoriale verkoop zal houden. Als in het proces-verbaal geen notaris is aangewezen en de verkoop wordt door de ontvanger voortgezet, moet de belastingdeurwaarder alsnog bij exploot een notaris aanwijzen.

30.18.6.2 Executoriale verkoop door belastingdeurwaarder
De belastingdeurwaarder is belast met de executoriale verkoop van kleinere schepen:
- zeeschepen met een (verwachte) bruto-inhoud minder dan 20 kubieke meter of minder dan 6 ton (dit geldt dus ook voor schepen in aanbouw) die niet in een register staan ingeschreven
- binnenschepen zoals bedoeld in artikel 8:785, lid 2a van het Burgerlijk Wetboek, die niet staan ingeschreven in 1 van de registers zoals bedoeld in artikel 8:781 van het Burgerlijk Wetboek, of in een ander vergelijkbaar buitenlands register

De belastingdeurwaarder maakt de verkoop bekend door aankondiging in een dagblad, in (de buurt van) de plaats waar het schip zich bevindt. Bovendien moet de belastingdeurwaarder de verkoop aankondigen door aan te plakken op een in het oog springende plaats van het schip.
Voor het overige verkoopt de belastingdeurwaarder het schip op dezelfde wijze als andere roerende zaken.

30.18.7 ***Doorhalen beslag***
Als de ontvanger de belastingdeurwaarder opdracht geeft een beslag op een ingeschreven schip in de openbare registers te laten doorhalen, maakt de belastingdeurwaarder een schriftelijke verklaring op waarin hij meedeelt dat het beslag is vervallen. In de verklaring vermeldt de belastingdeurwaarder:
- welk beslag het betreft
- welk schip het betreft
- wie de belastingschuldige is

De belastingdeurwaarder maakt een afschrift van die verklaring op een formulier Hypotheken 3. Het formulier Hypotheken 3 sluit hij af met een verklaring van eensluidendheid, die hij vervolgens ondertekent.
De belastingdeurwaarder biedt het afschrift van de verklaringen op het formulier Hypotheken 3 aan ter inschrijving aan het Kadaster.

30.18.8 ***Conservatoir beslag***
Om conservatoir beslag te mogen leggen is verlof van de voorzieningenrechter nodig. Het verlof en het verzoekschrift daartoe betekent de belastingdeurwaarder samen met het proces-verbaal van beslag aan de belastingschuldige.
De ontvanger deelt de belastingdeurwaarder zijn woonplaatskeuze mee. De ontvanger kan in het proces-verbaal van beslag woonplaats kiezen ten kantore van de belastingdeurwaarder en/of ten kantore van de Rijksadvocaat.

Voor het overige legt de belastingdeurwaarder een conservatoir beslag op ingeschreven schepen op dezelfde manier als een executoriaal beslag op ingeschreven schepen.

30.19 Beslag op luchtvaartuigen

Een bijzondere vorm van beslag is het beslag op luchtvaartuigen. Luchtvaartuigen zijn toestellen die in de lucht kunnen worden gehouden door krachten die de lucht daarop uitoefent. Luchtkussenvoertuigen vallen hier niet onder.

Bij beslag op luchtvaartuigen maakt de ontvanger onderscheid tussen:
- geregistreerde luchtvaartuigen
- niet geregistreerde luchtvaartuigen

Voor luchtvaartuigen bestaan 3 soorten registers:
- het register voor Nederlandse luchtvaartuigen
- het openbaar register
- het verdragsregister

Executoriale verkoop van luchtvaartuigen gebeurt door een rechter-commissaris die benoemd is door de rechtbank.

30.19.1 Soorten registers voor luchtvaartuigen

Voor luchtvaartuigen bestaan 3 soorten registers:
- Het register voor Nederlandse luchtvaartuigen: dit houdt het Kadaster te Rotterdam bij (zie Kadasterwet, artikel 1b en 3.1e).
- Het openbaar register: inschrijving is alleen mogelijk voor luchtvaartuigen met een startgewicht hoger dan 1000 kilogram. Dit register heeft gegevens (Kadasterwet, artikel 92) van de eigenaar en andere rechthebbenden, zoals de hypotheekhouder.
- Het verdragsregister: dit houdt elke staat bij die lid is van het verdrag voor de internationale erkenning (Burgerlijk Wetboek, artikel 8:1300-1302) van rechten op luchtvaartuigen. Als een luchtvaartuig in een verdragsstaat is geregistreerd, moet de ontvanger dezelfde regels toepassen als bij een in Nederland geregistreerd luchtvaartuig.

Een luchtvaartuig dat in het register is opgenomen, kan alleen in Nederland in het Kadaster worden ingeschreven.

30.19.2 Beslag op geregistreerde luchtvaartuigen

Voor beslag op geregistreerde luchtvaartuigen gelden bijzondere bepalingen. Alleen bij overwaarde heeft beslaglegging nut. Een openbare verkoop zal namelijk niet plaatsvinden als schuldeisers met een hogere rangorde dan de Belastingdienst (Burgerlijk Wetboek, artikel 3:279 Invorderingswet 1990, artikel 21) niet kunnen worden betaald (dit is anders bij een beslag op onroerende zaken).

Voordat hij beslag laat leggen moet de ontvanger nagaan of er overwaarde te verwachten is. Dat gebeurt mede door taxatie, waarbij de ontvanger ook nagaat hoe hoog de eventuele hypotheekschuld is.

De ontvanger geeft schriftelijk opdracht aan de belastingdeurwaarder tot het leggen van beslag. Hier moet een bevel tot betaling aan vooraf gaan. Het bevel houdt in dat de belastingschuld binnen 24 uur (Wetboek van Burgerlijke rechtsvordering, artikel 584b, lid 1) moet zijn betaald. Dit geldt niet als de ontvanger versnelde invordering (Invorderingswet, artikel 10/15) toepast.

30.19.3 ***Executoriale verkoop geregistreerde luchtvaartuigen***
De belastingdeurwaarder schrijft het proces-verbaal van inbeslagneming (Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering, artikel 584c en d) in het Kadaster. De ontvanger dient hierna het afschrift van het proces-verbaal van inbeslagneming in bij de griffie van de rechtbank binnen wiens rechtsgebied het luchtvaartuig zich bevindt. Ook dient hij een uittreksel van inschrijving van het luchtvaartuig in.

De ontvanger verzoekt de rechtbank een rechter-commissaris te benoemen en een plaats, datum en tijdstip vast te stellen voor de openbare verkoop (Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering, artikel 584f). De rechtbank stelt een datum van verkoop vast en een datum (niet meer dan 4 weken vóór de dag van verkoop) waarop de schuldeisers hun vordering op het luchtvaartuig moeten indienen. Na deze datum stelt de rechtbank een lijst op van ingediende vorderingen. Uit deze lijst blijkt of de openbare verkoop zal doorgaan.

De rechter-commissaris leidt de openbare verkoop (Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering, artikel 584m lid 2). De verkoop gebeurt bij opbod en afmijning. Als toewijzing niet plaatsvindt, zijn de gemaakte executiekosten voor rekening van de Belastingdienst.

30.19.4 ***Beslag op niet-geregistreerde luchtvaartuigen***
Beslag en verkoop van niet-geregistreerde luchtvaartuigen verloopt op dezelfde manier als bij roerende zaken.

30.20 Beslag op luchtvaartuigen leggen BDW
De belastingdeurwaarder krijgt van de ontvanger schriftelijk opdracht tot het leggen van beslag op een luchtvaartuig. Dit luchtvaartuig is geregistreerd of niet geregistreerd.

Op een luchtvaartuig kan ook conservatoir beslag worden gelegd.

De belastingdeurwaarder moet de nodige maatregelen nemen om het vertrek van het luchtvaartuig te beletten.

De belastingdeurwaarder maakt tenminste 6 weken voor de dag van verkoop van een geregistreerd luchtvaartuig de verkoopdatum openbaar in Den Haag. Het Verdrag van Genève regelt de executie van een geregistreerd luchtvaartuig.

30.20.1 ***Beslag op geregistreerde luchtvaartuigen***
De belastingdeurwaarder krijgt een schriftelijke opdracht van de ontvanger tot het leggen van beslag op een geregistreerd luchtvaartuig. Hier moet een bevel tot betaling aan vooraf gaan. Het bevel houdt in dat de belastingschuld binnen 24 uur betaald moet zijn. Dit geldt niet als versnelde invordering wordt toegepast.

De belastingdeurwaarder legt beslag op de plaats waar het luchtvaartuig zich bevindt. De belastingdeurwaarder meldt zich bij de bevoegde autoriteit. Hij maakt een proces-verbaal van beslag op.

Als de belastingdeurwaarder zich laat bijstaan door 1 of 2 getuigen, vermeldt hij naam en woonplaats van de getuigen in het proces-verbaal van beslag. Deze getuigen moeten het proces-verbaal ook ondertekenen.

De belastingdeurwaarder vermeldt op straffe van nietigheid in het proces-verbaal:
- naam en woonplaats van de ontvanger
- naam en woonplaats van de geëxecuteerde
- de titel uit hoofde waarvan het beslag wordt gelegd
- een opgaaf van de belastingvordering waarvoor het beslag wordt gelegd
- de kentekenen van het luchtvaartuig en een korte aanduiding van de inhoud van het bewijs van inschrijving. Als dit bewijs op navraag van de belastingdeurwaarder niet wordt getoond, moet dit in het proces-verbaal worden vermeld.
- het adres van de dienst zoals bedoeld in artikel III, lid 1 van het Verdrag van Genève. Dit adres staat vermeld op het bewijs van inschrijving dat in het luchtvaartuig aanwezig moet zijn.
- een woonplaatskeuze ten kantore van de belastingdeurwaarder die het beslag legt en desgewenst in Nederland ten kantore van de Rijksadvocaat
- dagtekening
- voornaam, naam en woonplaats van de belastingdeurwaarder
- naam en woonplaats van de getuigen
- een omschrijving van het luchtvaartuig
- naam en hoedanigheid van degene aan wie het proces-verbaal is betekend
- de plaats waar de betekening heeft plaatsgevonden
- een opgave van de kosten

De belastingdeurwaarder moet dit proces-verbaal inschrijven in het register van teboekstelling van Nederlandse luchtvaartuigen, bijgehouden door de Dienst voor het Kadaster en de openbare registers te Rotterdam. Deze inschrijving is niet gebonden aan een termijn.

Als de belastingdeurwaarder beslag heeft gelegd op een buitenlands luchtvaartuig dat in een verdragsregister staat geregistreerd, verstuurt hij aangetekend en per luchtpost een gewaarmerkt afschrift van het proces-verbaal van beslag aan:
- de instantie waar het verdragsregister wordt bewaard
- de bewaarder van het nationaliteitsregister

De naam, adres- en woonplaatsgegevens van degene aan wie afschriften van het proces-verbaal van beslag moeten worden gezonden, zijn vermeld op het bewijs van inschrijving. Dit bewijs van inschrijving moet worden meegevoerd in elk luchtvaartuig van een Verdragsluitende Staat dat wordt gebruikt in de internationale luchtvaart.

De belastingdeurwaarder moet het proces-verbaal van beslag binnen 3 dagen na het leggen van beslag betekenen aan de belastingschuldige, op straffe van nietigheid.

De belastingdeurwaarder is gerechtigd om het in beslag genomen luchtvaartuig in gerechtelijke bewaring te geven.

30.20.2 ***Vertrek beletten***

De belastingdeurwaarder is gerechtigd om een in beslag genomen luchtvaartuig of onderdeel daarvan in gerechtelijke bewaring te geven.

De belastingdeurwaarder maakt van de inbewaringgeving een afzonderlijk proces-verbaal op. Dit proces-verbaal moet binnen 3 dagen aan de belastingschuldige en aan de bewaarder worden betekend.

30.20.3 ***Aankondiging verkoop***

Ten minste 6 weken voor de dag van verkoop van een geregistreerd luchtvaartuig, maakt de belastingdeurwaarder de verkoopdatum openbaar in Den Haag. Hij publiceert de dag van verkoop in 2 veel gelezen dagbladen in Den Haag en in de Staatscourant.

In de advertentie vermeldt de belastingdeurwaarder de volgende gegevens:

- voornaam, naam en kantooradres van de executant
- een korte vermelding van de titel uit kracht waarvan de belastingdeurwaarder het beslag heeft gelegd
- de belastingvordering waarvoor het beslag is gelegd
- de woonplaats die de belastingdeurwaarder in het beslag gekozen heeft
- de veilingvoorwaarden die de belastingdeurwaarder heeft vastgesteld
- de beschikkingen die de rechtbank heeft gegeven op grond van artikel 584f, lid 2 van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering

De belastingdeurwaarder maakt de verkoop van het luchtvaartuig dat in een verdragsregister te boek staat, ook openbaar op de plaats waar het nationaliteitsregister is gevestigd waarin het luchtvaartuig is ingeschreven.

De belastingdeurwaarder moet de voorgenomen verkoop 6 weken van tevoren bekendmaken aan degenen die in de registratie voor luchtvaartuigen als beperkt gerechtigde of beslaglegger staan vermeld.

De belastingdeurwaarder doet dit per aangetekende brief. De brief moet bij voorkeur per luchtpost worden verstuurd naar de woonplaatsen zoals vermeld in de registratie voor luchtvaartuigen of in het verdragsregister.

De belastingdeurwaarder vermeldt in deze brief de volgende gegevens:

- voornaam, naam en kantooradres van de executant
- een korte vermelding van de titel uit kracht waarvan de belastingdeurwaarder het beslag heeft gelegd
- de belastingvordering waarvoor het beslag is gelegd
- de woonplaats die de belastingdeurwaarder in het beslag gekozen heeft
- de veilingvoorwaarden die de belastingdeurwaarder heeft vastgesteld
- de beschikkingen die de rechtbank heeft gegeven op grond van artikel 584f, lid 2 van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering

30.20.4 ***Executoriale verkoop***

Het verdrag van Genève regelt de executie van een geregistreerd luchtvaartuig. Dit gebeurt met inachtneming van de regels die in Nederland van toepassing zijn. De ontvanger doet alle voorbereidende werkzaamheden. De rechtbank kan op verzoek van de executant éénmaal een nieuwe datum vaststellen waarop de verkoop zal worden

gehouden. Als voor het tijdstip van verkoop tegenspraak is gedaan ingevolge artikel 584k, lid 2 van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering, verdaagt de rechter-commissaris de verkoop. Bij vaststelling van deze datum gelden de termijnen gesteld in artikel 584h en 584f van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering. De belastingdeurwaarder moet dan opnieuw zorgen voor aankondiging van de verkoop.

De verkoop van een geregistreerd luchtvaartuig wordt geleid door de rechter-commissaris. De belastingdeurwaarder heeft hierbij geen taken.

30.20.5 ***Beslag op niet-geregistreerde luchtvaartuigen***

Als een luchtvaartuig niet is opgenomen in het Nederlandse luchtvaartregister of in een parallelregister van een land aangesloten bij het verdrag van Genève, moet de belastingdeurwaarder beslagleggen op het niet-geregistreerde luchtvaartuig en dit executeren volgens de regels bij beslag op roerende zaken.

30.20.6 ***Conservatoir beslag***

Om conservatoir beslag te mogen leggen is verlof van de voorzieningenrechter nodig. Dit verlof en het verzoekschrift waarop het verlof is gegeven betekent de belastingdeurwaarder aan de belastingschuldige, samen met het proces-verbaal van beslag.

Voor het overige legt de belastingdeurwaarder een conservatoir beslag op luchtvaartuigen op dezelfde manier als een executoriaal beslag op luchtvaartuigen.

De belastingdeurwaarder kan geen conservatoir beslag leggen op:
- luchtvaartuigen die uitsluitend zijn bestemd voor de dienst van een vreemde Staat, inclusief postvervoer (maar exclusief handelsvervoer)
- (reserve-)luchtvaartuigen die daadwerkelijk in dienst zijn op een geregelde luchtlijn van openbaar vervoer
- elk ander luchtvaartuig voor het vervoer van personen of zaken tegen betaling dat klaar staat om te vertrekken

31 Lijfsdwang

Lijfsdwang (Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering, artikel 585-600) ook wel gijzeling genoemd, betekent dat een schuldenaar wordt ingesloten in een huis van bewaring. Hierdoor wordt hij gedwongen om een openstaande schuld te voldoen, of om aan te geven hoe verhaal kan worden gevonden voor de betaling van de schuld.

De rechtbank (sector civiel) verleent bij vonnis toestemming om lijfsdwang toe te passen.

Lijfsdwang kent strikte voorwaarden en duurt maximaal een jaar. Lijfsdwang kan alleen worden toegepast op natuurlijke personen.

Lijfsdwang is de uiterste vorm van dwang die een crediteur kan toepassen bij het incasseren van zijn vordering. De ontvanger kan deze maatregel toepassen voor de invordering van belastingaanslagen (Invorderingswet 1990, artikel 20). Ook op grond van artikel 4:124 van de Algemene wet bestuursrechtis lijfsdwang mogelijk, namelijk wanneer een vonnis als bedoeld in artikel 585 van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering is verkregen ten laste van een belastingschuldige dan wel een derde.

Voordat de ontvanger de procedure bij de rechtbank gaat opstarten heeft hij toestemming nodig van het ministerie van Financiën. De rechtbank verleent bij vonnis toestemming om lijfsdwang te mogen toepassen. Na het vonnis van de rechtbank kan het vonnis worden uitgevoerd. De belastingdeurwaarder is belast met de uitvoering. Er zijn verschillende momenten te benoemen wanneer een lijfsdwang stopt.

31.1 Voorwaarden toepassing lijfsdwang

De lijfsdwangprocedure is met strikte voorwaarden omgeven. De beleidsregels die de ontvanger in acht moet nemen zijn terug te vinden in artikel 20.1 van de Leidraad Invordering 2008.

Lijfsdwang kan alleen in de volgende gevallen worden toegepast:

- De ontvanger weet zeker of nagenoeg zeker dat de belastingschuldige over voldoende vermogen beschikt om de openstaande (reële) schuld te voldoen (zie rechtbank Roermond, 5-4-2001, nr. 3499/HAZA 99-744, V-N 2001, blz. 3052 waar de ontvanger er niet in slaagde de aanwezigheid van middelen tot betaling aan te tonen).
- De ontvanger kan niet met succes dwanginvorderingsmaatregelen op het vermogen toepassen.
- De belastingschuldige werkt op geen enkele wijze mee om deze middelen ter beschikking te stellen.

Lijfsdwang kan alleen worden toegepast voor een belastingschuld als kan worden aangenomen dat die materieel verschuldigd is. De inspecteur moet een verklaring tekenen waaruit dit blijkt. Voor een aansprakelijkheids- of toeslagschuld kan lijfsdwang niet worden toegepast.

Lijfsdwang is mogelijk naast de tenuitvoerlegging van een dwangbevel of een vonnis door beslag.

Dreigen met lijfsdwang
De ontvanger dreigt niet eerder met lijfsdwang dan nadat de rechtbank heeft besloten (vonnis) dat lijfsdwang mag worden toegepast.

31.2 Tegen wie is lijfsdwang mogelijk?
Lijfsdwang kan alleen worden toegepast op natuurlijke personen.

Als de ontvanger een dwangbevel heeft uitgevaardigd tegen een lichaam in de zin van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (Algemene wet inzake rijksbelastingen, artikel 2, lid 1, letter b), kan lijfsdwang worden toegepast op de bestuurders en vereffenaars, dan wel de laatst ontslagen of afgetreden bestuurders of vereffenaars van dat lichaam. Het gaat hierbij alleen om natuurlijke personen aan wie het niet betalen van de belastingschuld van het lichaam (mede) is te wijten. De rechtbank neemt hierover een beslissing bij de beoordeling van het verzoek om toepassing van de lijfsdwang.

Voor een aansprakelijkheidsschuld kan lijfsdwang niet worden toegepast. Voor hoofdelijk tot betaling gehouden personen, zoals genoemd in onder andere artikel 201-216 van de verordening EEG nr. 2913/92 van de Raad 12/1/92 (Wetgeving Douane-Algemeen 10.00.00) kan wel tot lijfsdwang worden overgegaan. In die artikelen worden ook anderen dan de aangever voor ontstane douaneschuld als schuldenaar aangemerkt.

31.3 Verzoek ministerie toepassing lijfsdwang
De procedure bij de rechtbank wordt niet eerder gestart dan nadat de ontvanger toestemming heeft gekregen van het ministerie.

Het verzoek aan het ministerie bevat in ieder geval de volgende informatie:
- een opgave van de totale openstaande belastingschuld waaruit de betalingsachterstand blijkt De aanslagen moeten in redelijkheid verschuldigd worden geacht en er moet duidelijkheid zijn over te verwachten belastingteruggaven. Dit blijkt uit een verklaring van de inspecteur.
- toestemming van de ontvanger van het douanekantoor als er (ook) sprake is van een douaneschuld
- waarom geen kwijtschelding kan worden verleend of geen betalingsregeling kan worden getroffen
- een overzicht van de eventuele invorderingsacties en de ontvangen betalingen. Kopieën van de vervolgingsstukken, zoals dwangbevelen en beslagstukken moeten worden meegezonden bij het verzoek
- de persoonlijke en financiële omstandigheden van de belastingschuldige waaruit de verhaalsmogelijkheden blijken
- een overzicht van de eventuele gezinssamenstelling en de leeftijd van de gezinsleden
- waarom de niet betaling van de belastingschuld is te wijten aan onwil van de (bestuurder, ex-bestuurder of vereffenaar van) belastingschuldige. Uit een uittreksel van de Kamer van Koophandel moet blijken wie de (ex-)bestuurders of vereffenaars zijn

- waarom de toepassing van lijfsdwang zal leiden tot gehele of gedeeltelijke voldoening van de belastingschuld. De stukken waaruit dit blijkt of waarmee het kan worden aangetoond worden bij het verzoek gevoegd
- alle overige gegevens die naar mening van de ontvanger van belang kunnen zijn. Denk hierbij aan:
  - eventuele controlerapporten en recente jaarstukken
  - een overzicht van de gestelde zekerheden voor de betaling van de belasting- of douaneschuld met een kopie van de daarbij behorende aktes

De ontvanger stuurt het verzoek aan:
Ministerie van Financiën
Team Particulieren
Postbus 20201
2500 EE Den Haag

31.4 Vonnis rechtbank toepassen lijfsdwang

De rechtbank (sector civiel) verleent bij vonnis toestemming om lijfsdwang te mogen toepassen. De procedure bij de rechtbank wordt niet eerder gestart dan nadat de ontvanger toestemming heeft gekregen van het ministerie. In de procedure voor de rechtbank moet de ontvanger zich laten vertegenwoordigen door de rijksadvocaat.

De rijksadvocaat maakt in overleg met de ontvanger het verzoekschrift voor de rechtbank. Dit verzoekschrift betreft de tenuitvoerlegging van het dwangbevel bij lijfsdwang.

Als de rechtbank heeft besloten dat lijfsdwang mag worden toegepast, is het sterk aan te raden om direct met een huis van bewaring te overleggen over het voornemen om tot de tenuitvoerlegging van lijfsdwang over te gaan. Bij onvoldoende beschikbare ruimte in de buurt moet de belastingdeurwaarder (bij de uitvoering van het vonnis) uitwijken naar een ander huis van bewaring. De belastingdeurwaarder is belast met uitvoering van lijfsdwang.

31.5 Uitvoering lijfsdwang

Als de rechtbank met een vonnis de lijfsdwang heeft toegestaan, is dit vonnis de basis op grond waarvan lijfsdwang tegen de belastingschuldige kan worden uitgevoerd. De belastingdeurwaarder is belast met de uitvoering van lijfsdwang.

Kosten in geval van toepassing lijfsdwang
Onderhoudskosten worden in het geval van lijfsdwang niet in rekening gebracht bij de belastingschuldige. Alleen de kosten van het proces-verbaal van gijzeling en van de akte van ingevangenstelling, met inbegrip van de kosten voor de getuigen, worden bij de belastingschuldige in rekening gebracht.

Rechten gegijzelde

In de periode dat lijfsdwang wordt toegepast, heeft de gegijzelde de gelegenheid alsnog mee te werken aan het voldoen van de belastingschuld. Het is daarom aan te raden de gegijzelde daar op te

wijzen op het moment dat de gijzeling begint. De ontvanger stuurt de gegijzelde een brief waarin in ieder geval wordt vermeld:
- dat de gegijzelde de gijzeling kan voorkomen door alsnog de openstaande belastingschuld te voldoen en/of de gevraagde informatie te verstrekken en/of vermogensbestanddelen aanwijst waarmee de belastingschuld kan worden voldaan;
- waar de gegijzelde de ontvanger kan bereiken.

31.6 Einde lijfsdwang

Er zijn verschillende momenten te benoemen wanneer een lijfsdwang stopt.

Gegijzelde vrijlaten

Als de gegijzelde voldoende informatie en waarborgen geeft om tot inning van de belastingschuld over te gaan, kan de gegijzelde worden vrijgelaten. De ontvanger stuurt dan een brief naar de directeur van het huis van bewaring waarin hij verzoekt de gegijzelde vrij te laten. Hieraan zijn geen formaliteiten verbonden.

Ontslag uit lijfsdwang

Artikel 600 van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering geeft de situaties aan waarin een schuldenaar uit de gijzeling wordt ontslagen. Het kan gaan om de volgende situaties:
1. De gegijzelde dient een verzoek om ontslag in omdat zijn gezondheid door de lijfsdwang zodanig verslechtert dat zijn leven daardoor wordt bedreigd. Op basis van het oordeel van een medisch deskundige neemt de ontvanger een beslissing of de gegijzelde ontslagen kan worden uit zijn lijfsdwang.
2. De gegijzelde heeft na 1 jaar geen opheldering verschaft over de mogelijkheden om de belastingschuld te voldoen. De ontvanger moet de gegijzelde ontslaan uit zijn lijfsdwang.
3. De gegijzelde wordt in staat van faillissement gesteld en het vonnis is in kracht van gewijsde gegaan. De lijfsdwang eindigt van rechtswege door de uitspraak. De periode tussen de uitspraak van het faillissement en het in kracht van gewijsde gaan kan benut worden om de curator te bewegen de gijzeling over te nemen.
4. In het kader van de Wet schuldsanering natuurlijke personen is de vaststelling van het saneringsplan in kracht van gewijsde gegaan. De ontvanger moet de gegijzelde ontslaan uit zijn lijfsdwang.
5. In het kader van de Wet schuldsanering natuurlijke personen is de definitieve toepassing van de schuldsaneringsregeling uitgesproken. De lijfsdwang eindigt van rechtswege door de uitspraak.

Als er gedurende de periode van de gijzeling een conflict tussen de ontvanger en de gegijzelde ontstaat over zijn verzoek om van zijn lijfsdwang te worden ontslagen, beslist de voorzieningenrechter daarover in kort geding.

31.7 Lijfsdwang in geval van civiele vordering

De ontvanger kan lijfsdwang op grond van artikel 20, eerste lid, van de Invorderingswet 1990 toepassen voor civiele vorderingen die strekken tot betaling van schadevergoeding aan de ontvanger in verband met belastingschuld die niet is voldaan. Al hetgeen is vermeld in artikel 20

van de Leidraad Invordering 2008 is zoveel mogelijk hierop van overeenkomstige toepassing.

32 Lijfsdwang toepassen BDW

Als de ontvanger een vonnis van de rechtbank heeft gekregen op grond waarvan hij tot lijfsdwang (gijzeling) kan overgaan, schakelt hij de belastingdeurwaarder in. Deze is belast met de uitvoering van het vonnis.

Voordat de belastingdeurwaarder het verlof daadwerkelijk ten uitvoer legt, zal hij eerst enkele voorbereidingen treffen. Daarna voert hij het vonnis uit. Op het moment dat de gijzeling begint, wijst de belastingdeurwaarder de belastingschuldige op zijn rechten. Bij de ontslagprocedure heeft de belastingdeurwaarder geen taak.

32.1 Voorbereiden bij lijfsdwang

Nadat de belastingdeurwaarder van de ontvanger opdracht heeft gekregen een vonnis tot toepassing van lijfsdwang uit te voeren, neemt hij contact op met het dichtstbijzijnde huis van bewaring. Bij onvoldoende beschikbare ruimte wijkt de belastingdeurwaarder uit naar een ander huis van bewaring.

Voor de aanhouding van de belastingschuldige en zijn transport naar het huis van bewaring vraagt de belastingdeurwaarder het politiekorps binnen de regio om assistentie.

32.2 Uitvoeren vonnis

Als dat bepaald is in het vonnis, legt de belastingdeurwaarder het vonnis zoveel mogelijk dadelijk ten uitvoer. Als dat niet bepaald is in het vonnis, moet het vonnis minimaal 1 dag voor de tenuitvoerlegging aan de belastingschuldige worden betekend.

Bij de tenuitvoerlegging gaat de belastingdeurwaarder te werk volgens de volgende stappen:

1. Hij maakt het vonnis bekend.
2. Hij houdt de belastingschuldige aan en maakt een proces-verbaal op.
3. Hij draagt de belastingschuldige over aan het huis van bewaring.
4. Hij geeft kopieën van de stukken af aan de gegijzelde.

32.2.1 Bekendmaken vonnis

De belastingdeurwaarder maakt het vonnis bekend aan de belastingschuldige en wijst hem op zijn verplichting om de openstaande belastingschuld te betalen. Als dat in het vonnis is bepaald, mag de gijzeling onmiddellijk aanvangen.

De belastingdeurwaarder maakt een akte op waarin hij vermeldt dat hij het vonnis aan de belastingschuldige heeft bekendgemaakt.

32.2.2 Aanhouden en proces-verbaal opmaken

Nadat hij het vonnis aan hem heeft bekendgemaakt, houdt de belastingdeurwaarder de belastingschuldige aan (met hulp van de politie). De belastingdeurwaarder maakt van deze gijzeling een proces-verbaal op.

De belastingdeurwaarder mag op ieder uur en op iedere dag (dus ook op zondag) overgaan tot aanhouding van de belastingschuldige. De tijden die gelden voor het doen van exploten gelden niet bij lijfsdwang. Aanhouding van een belastingschuldige mag echter niet plaatsvinden op momenten en plaatsen die ongepast zijn, zoals tijdens een begrafenis of kerkdienst.

32.2.3 ***Overdragen aan Huis van Bewaring***

Nadat de belastingschuldige is aangehouden, draagt de belastingdeurwaarder hem over aan een huis van bewaring. Voor het verblijf daar hoeft de belastingdeurwaarder geen voorschot in de kosten te betalen. De belastingdeurwaarder maakt van de ingijzelingstelling en insluiting een akte op. Hij is verplicht op dit formulier de volgende gegevens te vermelden:

- een verwijzing naar het vonnis waarin de tenuitvoerlegging bij lijfsdwang is toegestaan
- de datum van de betekening van dit vonnis
- de datum van de insluiting
- het adres van het huis van bewaring waar de insluiting plaatsvindt
- naam, voornamen en woonplaats van de ontvanger die om de gijzeling heeft verzocht
- de woonplaats die de ontvanger heeft gekozen in de gemeente waarin de belastingschuldige is ingesloten
- naam, voornamen en kantooradres van de belastingdeurwaarder
- naam en woonplaats van de belastingschuldige
- plaats en tijdstip van de ingijzelingstelling
- naam en woonplaats van eventuele getuigen
- de vermelding dat de belastingschuldige een afschrift van de akte heeft ontvangen

32.2.4 ***Afgeven kopieën aan belastingschuldige***

De belastingdeurwaarder geeft de gegijzelde een kopie van het proces-verbaal en de akte van ingijzelingstelling en insluiting. In tegenstelling tot andere schuldeisers hoeft de ontvanger geen voorschot te betalen voor de 1e 30 dagen van de gijzeling - hij hoeft zelfs helemaal geen verblijfkosten te betalen voor de periode van gijzeling voor lijfsdwang.

32.3 Op rechten wijzen

Gedurende de periode dat op de belastingschuldige lijfsdwang wordt toegepast, heeft hij gelegenheid alsnog mee te werken aan het voldoen van de belastingschuld. De belastingdeurwaarder wijst de gegijzelde hierop wanneer de gijzeling begint.

32.4 Ontslaan gegijzelde

Artikel 600 van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering geeft de situaties aan waarin een belastingschuldige uit de gijzeling wordt ontslagen. Anders dan bij de aanvang van de lijfsdwang, heeft de belastingdeurwaarder bij de ontslagprocedure verder geen taak.

33 Uitstel van betaling algemeen

Uitstel van betaling betekent dat de ontvanger de belastingschuldige of de aansprakelijkgestelde toestaat de belastingschuld later te betalen dan de in de wet staan.

In principe moet de belastingschuld binnen de wettelijke betalingstermijnen (Invorderingswet 1990, artikel 9) worden betaald. Een belastingschuldige of een aansprakelijkgestelde die meent dat hij het bedrag niet tijdig kan of hoeft te betalen, kan vragen om uitstel van betaling.

In de Invorderingswet 1990, artikel 25, lid 1 staat dat de ontvanger bij beschikking en onder zijn voorwaarden een belastingschuldige uitstel van betaling kan verlenen. Gedurende het uitstel wordt geen dwanginvordering opgestart; een lopende dwanginvordering wordt geschorst.

Als een verzoekschrift is ingediend bij Z.M. de Koning, de Commissie voor de Verzoekschriften van de Eerste Kamer der Staten-Generaal, de Commissie voor de Verzoekschriften en de Burgerinitiatieven van de Tweede Kamer der Staten-Generaal, de Nationale ombudsman of het ministerie van Financiën, handelt de ontvanger net zoals bij de behandeling van een verzoek om uitstel van betaling.

Soms krijgt de ontvanger signalen dat door het niet direct beginnen of doorgaan van de invordering de belangen van de Staat worden geschaad. De ontvanger kan dan toch invorderingsmaatregelen nemen.

Het uitstelbeleid geldt ook voor invorderingsopdrachten van derden die de ontvanger ter invordering heeft ontvangen. Dit geldt alleen als de (wettelijke) bepalingen en voorschriften toestaan dat de ontvanger uitstel verleent.

Een verzoek om uitstel van betaling wordt gedaan als:
- de hoogte van de belastingaanslag wordt betwist;
- binnen afzienbare tijd een uit te betalen bedrag wordt verwacht, waarbij dit bedrag gebruikt kan worden voor de betaling van de belastingaanslag waarvoor uitstel wordt gevraagd;
- de belastingaanslag niet binnen de betalingstermijn(en) kan worden betaald door betalingsproblemen;
- het om een conserverende aanslag in de inkomstenbelasting, rechten van successie of erfbelasting of schenkingsrecht of schenkbelasting als bedoeld in de Invorderingswet 1990, artikel 25, lid 4, 5, 6, 8, 11, 12 of 17.
- het om een ander uitstel (een belastingaanslag in de inkomstenbelasting, in de rechten van successie of erfbelasting of in de rechten van schenking of schenkbelasting als bedoeld in de Invorderingswet 1990, artikel 25, lid 3, 9, 13, 14, 16 of 18).

De ontvanger kan tijdens de wettelijke schuldsaneringsregeling onder de gebruikelijke voorwaarden uitstel van betaling verlenen voor belastingaanslagen waarvoor de wettelijke schuldsaneringsregeling niet

geldt. Faillissementsschulden en belastingaanslagen waarvoor de wettelijke schuldsanering geldt, vallen niet onder een betalingsregeling.

De ontvanger beslist bij beschikking op een schriftelijk verzoek om uitstel van betaling. Ook als de ontvanger een verleend uitstel intrekt of beëindigt, doet hij dit bij beschikking.

33.1 Verzoek om uitstel van betaling

Een verzoek om uitstel van betaling moet altijd schriftelijk gebeuren. Onder voorwaarden verleent de ontvanger ook op telefonisch verzoek 4 maanden kort uitstel van betaling. Dit uitstel geldt voor maximaal 4 maanden na de laatste vervaldag van de (oudste) aanslag. Als een belastingschuldige uitstel van betaling vraagt voor een ambtshalve aanslag, kan de ontvanger dit uitstel alleen voor een korte termijn verlenen.

Beslissing over uitstel van betaling

De ontvanger beslist op een schriftelijk verzoek om uitstel van betaling bij beschikking. Hij kan een verzoek om uitstel van betaling toe- of afwijzen. In een aantal gevallen kan hij het uitstel beëindigen of intrekken.

Beroep of herhaald verzoek om uitstel van betaling bij de ontvanger

Als de belastingschuldige bij de ontvanger in beroep komt tegen de beslissing op het verzoek om uitstel of voor dezelfde belastingschuld een herhaald verzoek om uitstel indient, dan merkt de ontvanger dit aan als een beroepschrift.

Als de belastingschuldige met nieuwe stukken of informatie komt en de ontvanger ziet aanleiding om een gunstigere beslissing te nemen, geeft hij een nieuwe beschikking af. Ziet de ontvanger geen aanleiding om een gunstigere beslissing te nemen stuurt hij de stukken door voorzien van een advies. Uit dit advies moet duidelijk blijken dat de ontvanger de nieuwe stukken of informatie heeft beoordeeld. Deze beoordeling neemt de ontvanger op in zijn advies.

Herhaald verzoek uitstel van betaling na uitspraak directeur

Het kan gebeuren dat de belastingschuldige opnieuw een verzoek om uitstel van betaling stuurt nadat de ontvanger het verzoek heeft afgewezen en de directeur het daarop volgende administratief beroep, ook heeft afgewezen. Als de belastingschuldige ondertussen niet heeft voldaan aan de vraag van de ontvanger (bijvoorbeeld informatie of zekerheid verstrekken) en de van belang zijnde omstandigheden niet zijn veranderd dan blijven de afwijzingsgronden staan. De ontvanger neemt dan het herhaalde verzoek niet in behandeling. De ontvanger informeert belastingschuldige hierover schriftelijken neemt een rechtsmiddelverwijzing op in de brief.

33.1.1 *Verzoek om uitstel ambtshalve aanslag*

De uitstelprocedure voor een ambtshalve belastingaanslag is als volgt:

1. Als de belastingschuldige uitstel van betaling vraagt voor een ambtshalve opgelegde belastingaanslag, dan verleent de ontvanger in het algemeen een termijn van een maand aan belastingschuldige

om alsnog bij de inspecteur een bezwaarschrift tegen de aanslag in te dienen. Dat bezwaarschrift moet vergezeld gaan van het ingevulde aangiftebiljet.
2. De termijn die de ontvanger aan de belastingschuldige verleent, begint te lopen vanaf de dagtekening van de kennisgeving van de termijn aan belastingschuldige. De invordering wordt geschorst gedurende de aan belastingschuldige verleende termijnui.
3. Als de belastingschuldige de verleende termijn ongebruikt voorbij laat gaan, wijst de ontvanger het verzoek om uitstel af.

33.1.2 ***Beslissen bij beschikking***

In principe beslist de ontvanger binnen 8 weken na ontvangst van het schriftelijke verzoek om uitstel van betaling. Hij doet dat bij beschikking. Als de ontvanger niet binnen 8 weken kan beslissen, verstuurt hij de belanghebbende een kennisgeving. Daarin vermeldt hij een redelijke termijn waarbinnen hij een beslissing neemt.

Als de ontvanger onvoldoende informatie heeft om te kunnen beslissen, wordt de beslistermijn opgeschort. Deze termijn gaat in vanaf de dag waarop de ontvanger de belastingschuldige heeft gevraagd het verzoek aan te vullen. De opschorting van de beslistermijn duurt tot de dag waarop het verzoek is aangevuld, of totdat de gestelde termijn is verstreken zonder een reactie van de belastingschuldige.

Nadat de ontvanger de beslissing heeft genomen, verzendt hij de beschikking naar de belastingschuldige of geeft deze af aan de belastingschuldige. De belastingschuldige kan tegen deze (afwijzende) beschikking een gemotiveerd beroepschrift indienen bij de ontvanger. Dit moet hij doen binnen 10 dagen na dagtekening van de kennisgeving. De belastingschuldige richt het beroepschrift tot de directeur.

33.1.3 ***Toewijzen verzoek uitstel van betaling***

Als de ontvanger een verzoek om uitstel van betaling toewijst, vermeldt hij in de beschikking de voorwaarden voor uitstel.

33.1.4 ***Afwijzen verzoek uitstel van betaling***

Een verzoek om uitstel van betaling wordt onder andere afgewezen als:
- de medewerking van de verzoeker aan de Belastingdienst volgens de ontvanger onvoldoende is
- onjuiste gegevens worden verstrekt
- de gevraagde gegevens niet (volledig) binnen de door de ontvanger gestelde termijn zijn verstrekt. Als de verstrekte gegevens onvolledig zijn, stelt de ontvanger de belastingschuldige in de gelegenheid de ontbrekende gegevens alsnog binnen 2 weken te verstrekken
- de gevraagde zekerheid niet wordt gesteld
- de verzoeker zonder bezwaar ergens anders krediet kan krijgen om de belastingschuld te betalen. Of dat hij zonder bezwaar vermogensobjecten te gelde (in geld omzetten) kan maken (dit onderdeel geldt alleen voor particuliere belastingschuldigen)
- de berekende betalingscapaciteit voldoende is om de schuld direct te kunnen betalen
- de betalingsregeling volgens de ontvanger te lang duurt
- de betalingsproblemen structureel (blijvend) zijn en een betalingsregeling volgens de ontvanger geen oplossing geeft

- het gaat om een verzoek om uitstel van betaling van een belastingaanslag in verband met betalingsmoeilijkheden. En als voor dat verzoek uitstel liep in verband met een bezwaar- of beroepsprocedure, terwijl er betalingsmiddelen waren waarmee de belastingschuld kon worden betaald
- er een afkoelingsperiode is afgekondigd nadat het verzoek om uitstel is gedaan. Verzoeken die worden ingediend tijdens de afkoelingsperiode worden ook afgewezen. In de afwijzende beschikking geeft de ontvanger aan dat er gedurende de afkoelingsperiode geen invorderingsmaatregelen worden genomen.

De ontvanger wijst een verzoek om uitstel van betaling in verband met betalingsmoeilijkheden soms af. Dit doet hij als het verzoek is ingediend nadat is aangekondigd dat ten laste van de belastingschuldige een executoriale verkoop zal worden gehouden.De ontvanger wijst een verzoek om uitstel van betaling ook af als hij publicatie van de executoriale verkoop niet meer kan voorkomen.

Geen enkel verzoek om uitstel wordt meer verleend als de belastingdeurwaarder - die met de executoriale verkoop is belast - feitelijk is begonnen met die verkoop.

De ontvanger kan de belastingschuldige zijn beslissing zowel mondeling als schriftelijk geven, voordat hij het verzoek om uitstel van betaling afwijst. Maar dit is hij niet verplicht.

33.1.5 ***Beëindigen of intrekken***

Het uitstel wordt bij beschikking onder andere beëindigd als:
- niet aan de voorwaarden voor het uitstel wordt voldaan
- tijdens het uitstel blijkt dat onjuiste gegevens zijn verstrekt
- de aanleiding tot uitstel van betaling er niet meer is
- de financiële omstandigheden van de belastingschuldige zozeer veranderen of zijn veranderd dat het volgens de ontvanger onjuist is het uitstel te laten voortduren
- de medewerking van de verzoeker aan de Belastingdienst volgens de ontvanger onvoldoende is
- er een situatie is ontstaan zoals bepaald in artikel 10 en 15 van de Invorderingswet 1990 en er volgens de ontvanger een groot risico bestaat voor de verhaalbaarheid van de belastingschuld waarvoor uitstel loopt

33.1.6 ***Invordering aanvangen/voortzetten***

De ontvanger zal de invordering in principe niet eerder beginnen of ermee doorgaan dan na 14 dagen na dagtekening van de beschikking of mededeling dat:
- de ontvanger geen (verder) uitstel van betaling verleent
- de ontvanger een verleend uitstel intrekt
- de directeur afwijzend heeft beslist op een ingediend beroepschrift tegen de afwijzing of intrekking
- het verleende uitstel van rechtswege is beëindigd, en de ontvanger daarvan een mededeling heeft verzonden

Als de belangen van de Staat kunnen worden geschaad, wacht de ontvanger de termijn van 14 dagen niet af, of verkort hij deze.

Als sprake is van een afkoelingsperiode en het uitstel van betaling wordt ingetrokken of het verzoek om uitstel van betaling wordt afgewezen, dan geeft de ontvanger in de afwijzende of intrekkende beschikking aan dat er gedurende de afkoelingsperiode geen invorderingsmaatregelen worden genomen.

Voordat de invordering wordt opgestart of voortgezet na een afwijzende beslissing van de directeur op een ingediend beroepschrift, verstuurt de ontvanger een brief naar de belastingschuldige met de mededeling dat de invordering wordt hervat. Deze brief wordt niet verstuurd als de belangen van de Staat kunnen worden geschaad.

33.2 Voorwaarden voor uitstel van betaling

De ontvanger kan voorwaarden stellen aan het verlenen van uitstel van betaling. Deze voorwaarden moeten dan wel van nut zijn voor de invordering. De voorwaarden zijn onder andere:

- De schuld waarvoor uitstel wordt verleend moet op de afgesproken termijnen worden betaald.
- Op nieuwe belastingaanslagen mag geen betalingsachterstand ontstaan.
- De ontvanger wil regelmatig gegevens ontvangen waaruit blijkt hoe het bedrijf ervoor staat.
- Bedragen die door de Belastingdienst moeten worden uitbetaald, zullen met de belastingschuld worden verrekend. Door deze verrekeningen verandert niet de hoogte van de periodieke aflossingen.

De ontvanger kan aan het verlenen van uitstel ook bepalen dat de belastingschuldige of een derde zekerheid stelt.

33.2.1 Zekerheid

De ontvanger kan aan het verlenen van uitstel van betaling de voorwaarde stellen dat voor de belastingschuld zekerheid wordt gesteld.

De ontvanger heeft een voorkeur voor zekerheden die eenvoudig worden gesteld, bewaakt en zonodig uitgewonnen, zoals:

- een bankgarantie
- een (stille of openbare) verpanding van een volwaardige vordering
- een hypotheek
- verpanding van geldswaardige papieren
- borgstelling door de directeur/grootaandeelhouder van een bv

De ontvanger accepteert niet snel zekerheden op goederen die geen constante (vaste) waarde hebben (bijvoorbeeld aandelen en voorraden). Als de ontvanger geen andere zekerheid wordt aangeboden dan deze zaken of voorraden, moet hij extra alert zijn bij het bewaken ervan.

Verder aanvaardt de ontvanger in principe geen zekerheid, zoals een bezitloze verpanding van voorraden. Ook gaat de ontvanger niet akkoord met een zogenaamde positieve/negatieve hypotheekverklaring. Dit is slechts een verklaring dat men bij (betalings)problemen pas bereid is hypotheek aan de ontvanger te verstrekken. Hierbij loopt de ontvanger het risico dat men intussen aan een derde hypotheek heeft verstrekt.

De belastingschuldige kan voor zijn belastingschulden ook een derde borg laten staan; bij de borg moet dan wel voldoende verhaal zijn.

33.3 Invorderingsmaatregelen tijdens behandeling verzoek

De ontvanger neemt geen (verdere) invorderingsmaatregelen tijdens de behandeling van een verzoek om uitstel van betaling. De ontvanger stelt de al genomen maatregelen uit.

Als er redenen zijn dat de belangen van de Staat kunnen worden geschaad, kan de ontvanger ondanks het verzoek om uitstel van betaling wel (verdere) invorderingsmaatregelen nemen. In zo'n geval deelt de ontvanger de belastingschuldige gemotiveerd mee dat op het verzoek wordt beslist nadat de noodzakelijke invorderingsmaatregelen zijn genomen.

Ook als blijkt dat het verzoek alleen bedoeld is om de betaling te traineren (vertragen), gaat de ontvanger door met de aangevangen maatregelen. Dit kan onder andere blijken uit:
- eerdere ervaringen met de belastingschuldige
- de inhoud van het verzoek

Meestal blijft een eerder gelegd beslag liggen. Als bij het verlenen van uitstel echter zekerheid voor die belastingschuld is gesteld, kan de ontvanger het beslag opheffen. De kosten die bij het beslag zijn gemaakt moet de belastingschuldige betalen.

33.4 Uitstel bij invorderingsopdrachten van derden

De ontvanger verleent geen uitstel van betaling als het een heffing van een derde instantie gaat waarvoor de invordering aan de Belastingdienst is opgedragen. Die instantie heeft hierbij al eerder uitstel verleend om de betrokkene de kans te geven om alsnog aangifte te doen. Eventueel neemt de ontvanger contact op met de derde instantie.

33.5 Uitstel na verzoekschrift of klacht

Als de belastingschuldige een verzoekschrift heeft gericht aan Z.M. de Koning, de Commissie voor de Verzoekschriften van de Eerste Kamer der Staten-Generaal, de Commissie voor de Verzoekschriften en de Burgerinitiatieven van de Tweede Kamer der Staten-Generaal, de Nationale ombudsman of het ministerie van Financiën, handelt de ontvanger hetzelfde als tijdens de behandeling van een verzoek om uitstel. Soms heeft de ontvanger aanwijzingen dat door het niet direct nemen of doorgaan van de invordering de belangen van de Staat worden geschaad. De ontvanger kan dan na toestemming van het ministerie toch invorderingsmaatregelen nemen.

34 Uitstel bij bezwaar en beroep

De belastingschuldige kan een bezwaarschrift indienen tegen de hoogte van een belastingaanslag. Onder een bezwaarschrift valt ook een door de belastingschuldige ingediend (hoger) beroep of beroep in cassatie. De ontvanger neemt een bezwaarschrift onder bepaalde voorwaarden als een verzoek om uitstel van betaling in behandeling. De ontvanger verleent uitstel van betaling tot het moment waarop de inspecteur uitspraak doet op het bezwaarschrift. Bij een beroepsprocedure geldt de uitspraak van de rechter.

Zolang het uitstel van betaling loopt, verrekent de ontvanger het bestreden bedrag niet met aan de belastingschuldige uit te betalen bedragen. Behalve als de ontvanger vreest voor onverhaalbaarheid van de belastingaanslag.

Bij uitstel van betaling kan de ontvanger zekerheid vragen voor de betwiste belastingschuld. Als deze zekerheid niet wordt gegeven, neemt de ontvanger geen onherroepelijke (definitieve) invorderingsmaatregelen, zolang de belastingaanslag niet onherroepelijk vaststaat.

De ontvanger verleent altijd uitstel van betaling als er bezwaar, beroep, hoger beroep of beroep in cassatie is ingediend tegen de bestuurlijke boete.

Na de uitspraak op het bezwaarschrift kan de belastingschuldige nog een beroepschrift indienen. Als de belastingschuldige een beroepschrift indient, verleent de ontvanger niet automatisch uitstel van betaling. De belastingschuldige moet hiervoor een apart verzoek om uitstel van betaling indienen bij de ontvanger. Bij uitstel van betaling wordt een beroep gelijkgesteld met een bezwaar, behalve als het duidelijk anders is vermeld.

34.1 Verzoek om uitstel van betaling

De ontvanger beschouwt een bezwaarschrift tegen een belastingaanslag als een verzoek om uitstel van betaling.

Als er sprake is van een bestreden en niet-bestreden bedrag van de belastingaanslag, dan verleent de ontvanger uitstel onder de opschortende voorwaarde dat het niet-bestreden bedrag direct dan wel voor de laatste vervaldag van de belastingaanslag wordt betaald.

Dit geldt niet voor een bezwaarschrift tegen een terugvorderingsbeschikking Toeslagen; daarvoor verleent de ontvanger altijd voor het volledige bedrag uitstel van betaling.

34.1.1 Uitstel niet bestreden bedrag

Als van de belastingaanslag een deel niet bestreden wordt, verleent de ontvanger uitstel van betaling onder de opschortende voorwaarde (vanaf het moment) dat dit bedrag per omgaande binnen de daarvoor geldende termijnen wordt betaald.

Als de belastingschuldige hieraan niet voldoet, start de ontvanger de invordering of zet deze voort voor het gehele bedrag van de belastingaanslag. De ontvanger hoeft deze actie niet aan te kondigen.

Zodra het niet bestreden deel op de aanslag is betaald, neemt de ontvanger een nieuw verzoek om uitstel voor deze aanslag in verband met bezwaar in behandeling.

34.2 Bezwaarschrift

Een bezwaarschrift moet voldoende gemotiveerd zijn en tijdig ingediend.

Als een verzoek om uitstel voor een op korte termijn in te dienen bezwaarschrift is gedaan, beschouwt de ontvanger het verzoek om uitstel als een pro-formabezwaarschrift. De ontvanger stuurt het origineel door naar de inspecteur en houdt een kopie achter. Als het een pro-forma beroepschrift is, moet de belastingschuldige altijd een apart verzoek om uitstel van betaling bij de ontvanger indienen.

De ontvanger kan ook uitstel van betaling verlenen als er een bezwaarschrift bij de gemeente is ingediend tegen een WOZ-beschikking. Als de inspecteur op het bezwaarschrift heeft beslist, eindigt dit het uitstel. De ontvanger stuurt dan aan belastingschuldige een kennisgeving, dat het uitstel van betaling vervallen is.

Nadere voorwaarden:
Als de ontvanger bij het verlenen van het uitstel geen nadere voorwaarden heeft gesteld, kan hij uiterlijk binnen vier maanden vanaf de datum dat het uitstel is verleend voor het ingediende bezwaarschrift alsnog nadere voorwaarden stellen. De ontvanger maakt alleen gebruik van deze mogelijkheid in situaties dat de looptijd voor het afdoen van het bezwaarschrift in relatie tot de hoogte van het bestreden bedrag van de aanslag daartoe aanleiding geeft.

Als de ontvanger uitstel in verband met bezwaar heeft verleend voor het volledige bedrag en later blijkt dat het bezwaar slechts betrekking heeft op een gedeelte van het bedrag dan trekt de ontvanger het uitstel van betaling in.

*34.2.1 **Geen uitstel van betaling***

De ontvanger verleent geen uitstel van betaling als een exploitant van kansspelautomaten een bezwaarschrift heeft ingediend tegen een naheffingsaanslag kansspelbelasting of omzetbelasting. Het bezwaar gaat dan vooral over vermeende (vermoedelijke) hiaten (gemis) in de Wet op de kansspelbelasting.

Eventueel kan de ontvanger bij het onbetaald laten van de belastingschuld, ondanks het bezwaarschrift, beslag leggen op de opbrengst van speelautomaten. Dit beslag geldt niet als onherroepelijke maatregel.

*34.2.2 **Motivering bezwaarschrift***

De ontvanger beslist meestal positief op een verzoek om uitstel met een ingediend bezwaarschrift tegen een belastingaanslag.

De ontvanger kan nadere gegevens vragen om de hoogte van het bestreden bedrag te bepalen als die gegevens in het bezwaarschrift ontbreken.De ontvanger vraagt de belastingschuldige deze alsnog schriftelijk toe te sturen. De ontvanger geeft belastingschuldige hiervoor maximaal één maand vanaf de dagtekening vanzijn verzoek om nadere gegevens.

Een langere termijn (of verlenging van de eerder gegeven termijn) geeft de ontvanger als hij dit redelijk vindt. Als de belastingschuldige de verleende termijn ongebruikt voorbij laat gaan, wijst de ontvanger verder uitstel af.

34.2.3 ***Uitstel na bezwaar WOZ-beschikking***

De ontvanger kan –op verzoek uitstel van betaling verlenen als er een bezwaarschrift bij de gemeente is ingediend tegen een WOZ-beschikking. Hij geeft uitstel van betaling voor (het deel van) een belastingaanslag die uitgaat van de bestreden WOZ-taxatiewaarde.

Bij het verzoek om uitstel moet de belastingschuldige een kopie van het bezwaarschrift tegen de WOZ-beschikking overleggen. De belastingschuldige hoeft geen bezwaarschrift tegen de belastingaanslag in te dienen. Als bij een uitspraak op een bezwaarschrift tegen de WOZ-beschikking de taxatiewaarde wordt aangepast, wijzigt de belastingaanslag ook automatisch.

34.2.4 ***Einde uitstel***

Uitstel van betaling voor een bezwaar of beroep tegen de belastingaanslag wordt verleend totdat de inspecteur of de fiscale rechter heeft beslist op het bezwaar dan wel het beroep. Op dat moment vervalt ook het uitstel van rechtswege (automatisch, volgens de wet of het recht). De ontvanger informeert de belastingschuldige daarover schriftelijk en gemotiveerd. Deze mededeling is geen beschikking, en hiertegen zijn geen rechtsmiddelen meer.

Soms blijkt tijdens de bezwaarprocedure dat uitstel is verleend voor een te hoog bedrag, omdat het bezwaar gaat over een lager bedrag. De ontvanger trekt het uitstel dan voor het volledige bedrag in met een beschikking. De ontvanger vermeldt daarin dat hij een nieuw verzoek om uitstel voor de betreffende belastingaanslag voor bezwaar pas in behandeling neemt, als het niet-bestreden gedeelte van de belastingaanslag, is betaald.

34.3 Bezwaar bestuurlijke boete

De ontvanger verleent altijd uitstel van betaling voor een bestuurlijke boete in verband met bezwaar, beroep (in hoger beroep). Dit geldt ook voor de bestuurlijke boete in een belastingaanslag waarvan de bedragen van die belastingaanslag en van de bestuurlijke boete op één aanslagbiljet of beschikking zijn opgenomen. De ontvanger verleent dit uitstel niet als uit het bezwaarschrift blijkt dat het bezwaar niet gaat over die bestuurlijke boete.

Bij het uitstel kan de ontvanger afspreken dat maatregelen worden genomen om de belangen van de Staat veilig te stellen. De ontvanger verleent het uitstel totdat de inspecteur uitspraak op het bezwaarschrift doet.

Zolang het uistel voor een bestuurlijke boete loopt, boekt de ontvanger een betaling op de desbetreffende belastingaanslag af volgens de regels uit de Leidraad Invordering 2008, artikel 7.6.

34.4 Zekerheid voor betwiste schuld

Voor het verlenen van uitstel van betaling kan de ontvanger zekerheid vragen voor de betwiste belastingschuld. Hij zal dit in principe alleen doen als daarvoor reden is door de aard en omvang van de schuld, in verhouding tot de bekende verhaalsmogelijkheden. Ook het eerder getoonde aangifte- en betalingsgedrag kan reden zijn zekerheid te stellen.

De aard van de belastingschuld hoeft niet in relatie te staan tot de verhaalsmogelijkheden. De omvang van de belastingschuld wordt door de ontvanger wél gerelateerd aan de verhaalsmogelijkheden. Beide criteria kunnen aanleiding zijn voor de ontvanger om zekerheid te verlangen.

Daarnaast is er nog een criterium: het aangifte- en betalingsgedrag van de belastingschuldige. Dat geeft de ontvanger een aanwijzing of de belastingschuldige compliant is of niet. Hierbij is het gedrag in het jaar waarin om uitstel wordt verzocht, de jaren daaraan voorafgaand én de verwachting voor de komende jaren van belang.

Voor uitstel voor een Toeslagenschuld geldt dit niet. De ontvanger verleent hiervoor altijd voor het volledige bedrag uitstel.

34.5 Onherroepelijke maatregelen voor betwiste belastingschuld

De ontvanger kan aan het verlenen van uitstel van betaling voor een betwiste belastingschuld de voorwaarde stellen dat zekerheid wordt gesteld. Hij neemt in principe voor de betwiste belastingschuld geen onherroepelijke invorderingsmaatregelen zolang de belastingaanslag waartegen een bezwaarschrift is ingediend niet onherroepelijk vaststaat.

Als echter blijkt dat de belangen van de Staat of de belangen van de belastingschuldige hierdoor zouden worden geschaad, kan de ontvanger de onherroepelijke maatregelen wel nemen. Het alleen leggen van beslag dat feitelijk geldt als bewaringsmaatregel, is hier dan geen onherroepelijke invorderingsmaatregel.

De afweging of (toch) onherroepelijke maatregelen worden genomen wordt door de ontvanger gemaakt aan de hand van de - in samenhang bekeken – criteria:

- Onevenredige vermindering van de verhaalswaarde als niet tot verkoop wordt overgegaan;
- Stallingskosten versus verhaalswaarde;
- Vervangbare zaken versus zaken van persoonlijke /emotionele waarde
- Mate van zekerheid over eigendomsrecht van de zaken

De ontvanger stelt belastingschuldige voorafgaand aan het treffen van de onherroepelijke maatregelen in de gelegenheid om schriftelijk en gemotiveerd aan te geven welke van de inbeslaggenomen zaken van

persoonlijke/emotionele waarde zijn. De ontvanger kan na afweging desondanks overgaan tot het nemen van onherroepelijke maatregelen.

Voorafgaand aan het treffen van de onherroepelijke maatregelen maakt de ontvanger een beschrijving van de zaken (inclusief specificaties, foto's) en laat – afhankelijk van welke zaken het betreft en de waarde daarvan – een taxatierapport opmaken. De ontvanger legt het voorgaande vast.

34.6 Verrekening bestreden bedrag

Zolang op een bezwaarschrift niet is beslist, verrekent de ontvanger het bestreden bedrag niet met een teruggaaf op een andere belastingaanslag of met andere uit te betalen bedragen.

De ontvanger verrekent wel als bijvoorbeeld de solvabiliteit van de belastingschuldige zodanig is dat vrees voor onverhaalbaarheid van de belastingaanslag bestaat en er onvoldoende zekerheid is gesteld.

Van een eventuele verrekening stuurt de ontvanger een beschikking.

35 Uitstel betaling bij uitbetaling bedrag

Als de belastingschuldige binnenkort een uit te betalen bedrag van de Belastingdienst verwacht, kan de ontvanger tot die tijd uitstel van betaling verlenen. De belastingaanslag kan daarna met het uit te betalen bedrag worden verrekend.

De meeste uit te betalen bedragen van belastingteruggaven kan de ontvanger verrekenen met de openstaande belastingschuld. Onder bepaalde voowaarden kan dit ook met terug te vorderen toeslagen.

Ook uit te betalen bedragen die eerder zijn dan die waarvoor het uitstel geldt, worden verrekend, behalve in bijzondere gevallen. Dit geldt alleen als het uit te betalen bedrag geschikt is om te verrekenen. Als het uit te betalen bedrag is overgedragen of verpand, verleent de ontvanger geen uitstel.

Als een verzoek om uitstel voor een uit te betalen bedrag is ingediend, beoordeelt de ontvanger of het verzoek volledig is voordat hij hierop beslist.

Als het verzoek onvolledig of niet (volledig) is gemotiveerd, vraagt de ontvanger de belastingschuldige om meer informatie of om zijn verzoek (nader) te motiveren.Gedurende de termijn die de ontvanger hiervoor aan de belastingschuldige verleent, wordt de invordering geschorst.

Als de belastingschuldige de verleende termijn ongebruikt voorbij laat gaan, wijst de ontvanger het verzoek om uitstel af.

Er bestaan rechtsmiddelen als de ontvanger een uitstel in de tussentijd beëindigt; hij beëindigt dit dan wel met een beschikking.

35.1 Uitstel bij betaling binnen afzienbare tijd

Als de belastingschuldige binnenkort een uit te betalen bedrag verwacht, kan tot die tijd uitstel van betaling worden verleend. Dit komt voor als in ieder geval aan de volgende 3 voorwaarden is voldaan:

- Het belastingjaar/tijdvak is verstreken.
- De aangifte of het verzoek met een uit te betalen bedrag, is ingediend bij de inspecteur.
- De inspecteur en de belastingschuldige zijn het eens over de teruggaaf.

Het uitstel voor het terug te geven bedrag wordt verleend totdat dat bedrag verrekend kan worden. Voor het eventueel resterende bedrag van de aanslag waarvoor uitstel wordt gevraagd, geldt het algemene uitstelbeleid.

35.2 Verrekening uit te betalen bedragen

Als de ontvanger in verband met een uit te betalen bedrag uitstel van betaling heeft verleend, zal hij belastingteruggaven in het algemeen verrekenen. Maar dat doet hij alleen als het uit te betalen bedrag een rijksbelasting is waarvan de invordering aan hem is opgedragen.

De ontvanger kan andere uit te betalen zoals uit te betalen schadevergoedingen, kostenvergoedingen, griffierechten en coulancerente ook verrekenen met te innen bedragen van rijksbelastingen en andere belastingen en heffingen.De ontvanger verrekent een uit te betalen bedrag aan coulancerente echter niet bij een belastingschuld van € 10.000 of minder.

De verrekeningsmogelijkheden die de ontvanger heeft (Invorderingswet 1990 artikel 24) gelden alleen voor fiscale schulden en vorderingen. De ontvanger kan op die uit te betalen bedragen wel beslag onder zichzelf of onder de Staat leggen.

35.3 Uitbetaling ondanks verleend uitstel

Soms kunnen uit te betalen bedragen, ook al is er uitstel verleend, toch worden uitbetaald. Dit komt vaak voor bij teruggaven omzetbelasting die bij verrekening de continuïteit van het bedrijf in gevaar brengen. En waarbij men niet bang hoeft te zijn dat dit bedrag onverhaalbaar zal zijn.

35.4 Volledigheid verzoek om uitstel

Bij een te verwachten uit te betalen bedrag kan de ontvanger op verzoek uitstel van betaling verlenen voor een belastingaanslag.

Uit een verzoek om uitstel van betaling voor een uit te betalen bedrag moet duidelijk zijn hoe hoog dat bedrag is. Ook moet een berekening van het uit te betalen bedrag zijn bijgevoegd. En eventueel relevante afschriften, zoals een verzoek om middeling of negatieve aangifte. Als het nodig is, controleert de ontvanger bij de inspecteur of de ontvangen gegevens kloppen.

35.5 Motivering verzoek om uitstel

Bij een niet volledig gemotiveerd of een ongemotiveerd verzoek om teruggave, verleent de ontvanger de belastingschuldige een termijn van ten hoogste een maand om alsnog het verzoek (nader) te motiveren.De belastingschuldige heeft dan de mogelijkheid om de nodige gegevens af te geven.

De termijn die de ontvanger aan de belastingschuldige verleent, begint te lopen vanaf de dagtekening van de kennisgeving van de termijn aan belastingschuldige. De invordering wordt geschorst gedurende de aan belastingschuldige verleende termijn. Als de belastingschuldige de verleende termijn ongebruikt voorbij laat gaan, wijst de ontvanger het verzoek om uitstel af.

Meestal verleent de ontvanger uitstel voor maximaal één maand na de dagtekening van de beschikking van het voorlopige uitstel. Als de ontvanger langer uitstel wil verlenen, bespreekt hij dat eerst met de inspecteur.

35.6 Beslissing op verzoek om uitstel

De ontvanger beslist op het verzoek om uitstel van betaling in verband met een uit te betalen bedrag. Hij kan het verzoek afwijzen of toewijzen en motiveert hierbij zijn beslissing.

Meestal beslist de ontvanger - onder zijn voorwaarden - gunstig op een volledig gemotiveerd verzoek om uitstel van betaling. Ongeacht de hoogte van het te verwachten uit te betalen bedrag.

De ontvanger verleent niet verder uitstel van betaling dan tot het te verwachten uit te betalen bedrag. Het eventueel resterende deel van de belastingaanslag moet de belastingschuldige normaal betalen, of - als daar reden voor is - met een betalingsregeling.

De ontvanger wijst een verzoek om uitstel van betaling af als een te verwachten uit te betalen bedrag niet binnenkort wordt verwacht. De ontvanger wijst een verzoek om uitstel ook af als er andere belastingaanslagen zijn waarmee hij kan verrekenen. Bovendien verleent hij geen uitstel of trekt hij een gegeven uitstel in als de belastingschuldige onvoldoende meewerkt om het uit te betalen bedrag tot stand te brengen. De belastingschuldige kan hiertegen in beroep gaan.

35.7 Einde uitstel

Uitstel van betaling in verband met een uit te betalen bedrag wordt verleend voor een bepaalde tijd. Dat is tot het moment waarop het uit te betalen bedrag verrekend kan worden met de aanslag waarvoor het uitstel was gevraagd. Daarna vervalt het uitstel van rechtswege, als niet de hele schuld kan worden verrekend.

De ontvanger informeert de belastingschuldige hierover schriftelijk en gemotiveerd. Deze mededeling is geen beschikking en tegen deze mededeling zijn dan ook geen rechtsmiddelen mogelijk.

Er kan voor de ontvanger reden zijn het uitstel tussentijds schriftelijk te beëindigen. Dat gebeurt wel met een beschikking en hiertegen kan de belastingschuldige dan ook in beroep gaan bij de directeur.

36 Uitstel bij betalingsproblemen

Wanneer een belastingschuldige zijn belastingschuld niet op tijd kan betalen, kan hij de ontvanger vragen om uitstel van betaling.

De aard van de belastingschuld bepaalt of het uitstelbeleid geldt voor ondernemers of voor particulieren.

Als de ontvanger met een betalingsregeling akkoord gaat, blijft bij een eventuele verlaging van de belastingschuld door bijvoorbeeld verrekening met een uit te betalen bedrag de hoogte van het af te lossen termijnbedrag hetzelfde. In bijzondere gevallen kan de ontvanger hier wel van afwijken.

Voor sommige belastingen zal de ontvanger geen betalingsregeling toestaan. Hij wijst een verzoek om uitstel van betaling in verband met betalingsproblemen in ieder geval af als:
- de ontvanger al uitstel heeft verleend in verband met een bezwaar- of beroepsprocedure en de belastingschuldige tijdens de procedure betalingsmogelijkheden had
- een executoriale verkoop is aangekondigd of publicatie niet meer kan worden voorkomen
- als het een aanslag betreft die opgelegd is uitsluitend ter behoud van rechten en als versnelde invordering kan worden gebruikt (Invorderingswet 1990, artikel 10) omdat de verhaalbaarheid van de belastingschuld ernstig in gevaar komt

De ontvanger geeft zijn beslissing op een verzoek om uitstel van betaling door betalingsproblemen af met een gedagtekende beschikking. De ontvanger hoeft de belastingschuldige niet te horen voordat hij het verzoek om uitstel afwijst.

36.1 Verzoek om uitstel

Als een belastingschuldige (ondernemer of particulier) denkt dat hij een aanslag niet binnen de wettelijke termijnen kan betalen, kan hij de ontvanger vragen hem uitstel van betaling te geven. De ontvanger beslist op een verzoek om uitstel aan de hand van een landelijk geldend uitstelbeleid.

Als het verzoek om uitstel is gedaan voor een voorlopige aanslag, is het soms beter om de voorlopige aanslag te wijzigen dan een betalingsregeling aan te vragen.

Ook het betalingsgedrag is belangrijk bij de beoordeling van het verzoek.

36.1.1 Beoordelen verzoek om uitstel

Als de ontvanger een verzoek om uitstel van betaling in verband met betalingsproblemen beoordeelt, houdt hij rekening met diverse omstandigheden zoals:
- de mogelijkheid om krediet van derden te krijgen
- het moment waarop het verzoek wordt ingediend
- de financiële omstandigheden van de belastingschuldige

- of er zekerheid kan worden verstrekt

Ook het tijdstip van indienen van het verzoek is belangrijk. In het algemeen geldt dat een verzoek vóór het verstrijken van de betalingstermijn moet zijn ingediend. Als een verzoek om uitstel van betaling wordt gedaan nadat de belastingaanslag invorderbaar is geworden en een motivering daarvoor ontbreekt, zal de ontvanger niet zo gauw uitstel van betaling verlenen. Maar hij moet - ongeacht het tijdstip van indiening - een verzoek om uitstel van betaling wel altijd in behandeling nemen.

Ook het betalingsgedrag is belangrijk bij de beoordeling van het verzoek.

36.1.2 ***Betalingsgedrag***

De ontvanger verleent of verlengt minder snel een betalingsregeling als de belastingschuldige zelf verwijtbaar heeft bijgedragen aan de betalingsproblemen. Zoals bijvoorbeeld bij niet-tijdige en wel mogelijke reservering voor voorzienbare belastingschulden.

De ontvanger verleent ook minder snel een betalingsregeling als:
- de belastingschulden van een belastingschuldige, die hulp krijgt van een consulent, verwacht konden worden
- de belastingschuldige elk jaar een belastingaanslag krijgt en daarvoor nooit reserveert (terwijl hij dat wel kan)
- de belastingschuldige al eerder bij herhaling verwijtbaar en verkeerd aangifte- of betalingsgedrag heeft getoond; daarbij speelt geen rol of de belastingschulden uit het verleden intussen zijn betaald

Het is bijvoorbeeld verwijtbaar als een ondernemer willens en wetens te lage aangiften doet. Dit wordt wel ‘schuiven’ met belastingen (met name afdrachtbelastingen) genoemd. Ondernemers doen dit vaak om liquiditeitsproblemen ‘op te lossen’. Dit is een duidelijk voorzienbare (te verwachten) belastingschuld en verwijtbaar gedrag van de ondernemer. De ontvanger zal hier bijna nooit een betalingsregeling toestaan.

36.1.3 ***Verzoek om uitstel voorlopige aanslag***

Als de ontvanger een verzoek om uitstel van betaling voor een voorlopige aanslag behandelt, blijkt soms dat de aanslag te hoog is vastgesteld. Dan is het beter om de voorlopige aanslag te wijzigen dan een betalingsregeling aan te vragen. De ontvanger adviseert de belastingschuldige dan de voorlopige aanslag te wijzigen. De belastingschuldige kan dit doen via Mijn Belastingdienst.

Als de ontvanger een kennisgeving ontvangt van het verzoek tot wijziging, kan hij voor het niet-bestreden (te betalen) deel van de aanslag een betalingsregeling toestaan. Een berekening van het bestreden deel is te vinden in het wijzigingsverzoek, wat de ontvanger in kan zien via Mijn Belastingdienst. Als het wijzigingsverzoek niet gedaan is via Mijn Belastingdienst moet de belastingschuldige een berekening toevoegen van het bestreden deel in zijn verzoek om uitstel.

36.2 Geen betalingsregeling

In beginsel geen betalingsregeling omdat de belasting van personenauto’s en motorrijwielen (BPM) en de belastingen zware

motorrijtuigen (BZM) een specifiek karakter hebben, wijst de ontvanger een verzoek om een betalingsregeling in beginsel af.

36.3 Uitstelbeleid ondernemers

Er zijn 3 uitstelregelingen:
- kort uitstel;
- regulier uitstel;
- uitstel bij bijzondere omstandigheden.

De verschillende uitstelregelingen kunnen niet cumuleren. Kort uitstel voor ondernemers geldt ook voor de autobelastingen. Hieronder zijn de regelingen uitgewerkt.

36.3.1 Kortlopend uitstel voor ondernemers

Onder voorwaarden kan de ontvanger aan een belastingschuldige/ondernemer uitstel van betaling verlenen voor een periode van maximaal vier maanden na de laatste vervaldag van de oudste onbetaalde aanslag. De belastingschuldige kan dit uitstel telefonisch (ook via de belastingtelefoon) of schriftelijk aanvragen. Hierbij gelden de volgende voorwaarden:

a. Het gaat om openstaande belastingaanslagen tot een bedrag van maximaal € 20.000. Bij de vaststelling van het openstaande bedrag houdt de ontvanger geen rekening met de bedragen waarvoor hij uitstel van betaling in verband met bezwaar of beroep verleent
b. Er staan geen belastingaanslagen open waarvoor dwangbevelen zijn betekend.
c. Er staat geen vergrijpboete open.
d. De ontvanger heeft geen uitstel van betaling verleend voor dezelfde of andere belastingaanslagen in verband met betalingsmoeilijkheden of in verband met een uit te betalen bedrag.
e. Het verzoek mag geen voorlopige aanslag betreffen die in meerdere termijnen mag worden betaald
f. Er is geen sprake van aangifteverzuim voor de belastingschuld waarvoor uitstel van betaling wordt verzocht.

De ondernemer is voor dit kortlopend uitstel van betaling wel rente verschuldigd.

Betaalverzuimboete voor aanslagen waarvoor kortlopend uitstel is aangevraagd

Als in een belastingaanslag waarvoor kortlopend uitstel van betaling is verleend een betaalverzuimboete is opgenomen zal de inspecteur de betaalverzuimboete verminderen. Dit geldt niet voor de motorrijtuigenbelasting.

Kortlopend uitstel van betaling en melding betalingsonmacht

Een verzoek om kortlopend uitstel van betaling geldt niet als melding van betalingsonmacht in de zin van de Invorderingswet 1990. Als er wel sprake is van betalingsonmacht dan moet dat schriftelijk gemeld worden bij de Belastingdienst. Een telefonisch verzoek om kortlopend uitstel wordt niet verleend als tijdens het gesprek melding wordt gemaakt van betalingsproblemen. De ondernemer wordt dan verwezen naar de

meldingsregeling en voor het uitstel doorverwezen naar zijn belastingkantoor.

36.3.2 ***Regulier uitstel***

De ontvanger verleent voor belasting verschuldigd door een ondernemer minder snel een betalingsregeling dan voor belasting verschuldigd door een particulier. Dit komt omdat de ondernemer de belastingen in principe van anderen heeft ingehouden of ontvangen voor de afdracht op aangifte. De ondernemer mag dat geld niet gebruiken voor de financiering van zijn onderneming. De Staat zou bij uitstel optreden als oneigenlijk kredietverstrekker. Een betalingsregeling werkt 'concurrentieverstorend', omdat de ondernemer een oneerlijk voordeel heeft ten opzichte van ondernemers die wel tijdig hun belastingschuld betalen.

Soms lost een ondernemer in problemen met voorrang concurrente crediteuren af. Hierdoor hoopt de ondernemer te voorkomen dat de problemen binnen de onderneming bekend worden. Daardoor wordt de belastingschuld het sluitstuk. De ontvanger verleent geen betalingsregeling bij zulk verwijtbaar betalingsgedrag. Verwijtbaar aangifte- en betalingsgedrag kunnen een eerste reden zijn tot een aansprakelijkheidsstelling op grond van de WBA.

Een verzoek om uitstel van betaling voor een zakelijke belastingschuld van een Vpb-plichtig rechtspersoon is in principe ook - op grond van de WBA - een melding van betalingsonmacht. De ontvanger stuurt de belastingschuldige hierover een brief .

Bij een betalingsregeling voor ondernemers gelden bepaalde voorwaarden. Ook geldt voor een dergelijke betalingsregeling een maximale looptijd. Om tot een regeling te komen, moet de ontvanger de betalingscapaciteit beoordelen. Als deze tijdens de looptijd van de regeling verandert, beoordeelt de ontvanger of de betalingsregeling moet worden bijgesteld of ingetrokken.

Wanneer om regulier uitstel wordt verzocht, maar daarvoor al kortlopend uitstel is verleend, heeft dat invloed op de ingangsdatum van de 12 maandentermijn. In dat geval begint deze termijn te lopen op het moment dat het eerdere kortlopende uitstel is toegekend.

36.3.3 ***(Ex)-ondernemers***

Volgens het beleid zijn ondernemers belastingschuldigen die een bedrijf of zelfstandig een beroep uitoefenen. Een ex-ondernemer is een natuurlijk persoon die zijn bedrijf of zelfstandige beroepsuitoefening heeft gestaakt. Voor een ex-ondernemer geldt het uitstelbeleid voor particulieren, ook als de belastingschuld gaat over de ondernemingsperiode.

36.3.4 ***Voorwaarden betalingsregeling ondernemers***

Een betalingsregeling moet een op de toekomst gerichte oplossing bieden. De ontvanger stelt dan ook de voorwaarde dat nieuw opkomende fiscale verplichtingen worden bijgehouden. Dat geldt ook voor andere financiële verplichtingen waarvan de invordering aan de ontvanger is opgedragen. Bovendien wordt rekening gehouden met de reeds verschuldigde kosten en invorderingsrente op het moment van aangaan

van de betalingsregeling. En ook met de invorderingsrente die tijdens de looptijd van de betalingsregeling verschuldigd zal worden. De ontvanger kan de voorwaarde stellen dat zekerheid wordt gesteld.

De ontvanger *kan* ook als voorwaarde stellen dat zekerheid wordt geboden. De ontvanger zal dit in ieder geval doen als het aangifte- en betalingsgedrag van de schuldenaar in het verleden, of de aard en de omvang van de belastingschuld waarvoor om uitstel wordt verzocht, daartoe aanleiding geeft.

De ontvanger dient als uitgangspunt voor de hoogte van de zekerheid de hoogte van de schuld waarvoor uitstel wordt verzocht, aan te houden.
Voorbeeld:
De schuldenaar heeft een totale belastingschuld van € 700.000, maar verzoekt voor € 300.000 uitstel van betaling. Als de ontvanger tot de conclusie is gekomen dat er zekerheid dient te worden gesteld, wordt voor een bedrag ad. € 300.000 zekerheid verzocht. Het gedeelte van de schuld waarvoor geen uitstel wordt verzocht dient (uiteraard) betaalt te worden.

De ontvanger kan ook andere voorwaarden aan het verlenen van een betalingsregeling stellen, bijvoorbeeld:
- periodiek moet op de schuld waarvoor uitstel wordt verleend een bepaald bedrag op een afgesproken tijdstip worden betaald
- de ontvanger wil tussentijdse gegevens ontvangen om te weten hoe het bedrijf ervoor staat
- door de Belastingdienst uit te betalen bedragen zullen met de belastingschuld worden verrekend. Hierdoor wijzigt echter niet de af te lossen termijnbedragen.

36.3.5 ***Looptijd betalingsregeling ondernemers***

Een betalingsregeling voor ondernemers moet zo kort mogelijk zijn. Dit geldt in principe ook voor de privé-belastingschuld van een ondernemer. Bij het vaststellen van de looptijd van de betalingsregeling houdt de ontvanger rekening met de omstandigheden, zoals:
- de aard en de omvang van de schuld
- de betalingscapaciteit en de vermogenspositie van de onderneming
- in het verleden getoond aangifte- en betalingsgedrag

De looptijd van de betalingsregeling is maximaal 12 maanden te rekenen vanaf de datum waarop de ontvanger de betalingsregeling bij beschikking toestaat.

Wanneer om regulier uitstel wordt verzocht, maar daarvoor al kortlopend uitstel is verleend, heeft dat invloed op de ingangsdatum van de 12 maandentermijn. In dat geval begint deze termijn te lopen op het moment dat het eerdere kortlopende uitstel is toegekend.

36.3.6 ***Betalingscapaciteit ondernemers***

De ontvanger treft alleen een betalingsregeling met een ondernemer als deze aantoont dat de onderneming (na enige tijd) voldoende levensvatbaar is. De betalingscapaciteit van een onderneming wordt gevormd door de liquiditeit. Een onderneming is liquide als zij haar lopende verplichtingen (o.a. loonheffing en omzetbelasting) kan betalen.

De ontvanger bekijkt vanuit de betalingscapaciteit of de onderneming gedurende de betalingsregeling nieuw opkomende verplichtingen kan betalen.

36.3.7 ***Bijstelling/intrekking betalingsregeling ondernemers***

Tijdens de looptijd van een betalingsregeling kan de betalingscapaciteit veranderen. De ontvanger kan daarom in de uitstelbeschikking de voorwaarde opnemen dat hij regelmatig stukken krijgt waaruit blijkt hoe het bedrijf ervoor staat. Met deze gegevens beoordeelt de ontvanger of de betalingsregeling moet worden aangepast, of zelfs moet worden ingetrokken.

Als de ontvanger een betalingsregeling aanpast stelt hij eventueel nieuwe betalingstermijnen vast, of eist hij aanvullende zekerheid . De ontvanger informeert de belastingschuldige schriftelijk dat hij de betalingsregeling alleen verleent onder nieuwe voorwaarden.

Als uit de nieuwe gegevens blijkt dat de betalingsregeling niet langer terecht is, trekt de ontvanger deze in. De liquiditeitsproblemen kunnen bijvoorbeeld verergerd zijn. Ook kunnen dreigende acties van andere (concurrente) schuldeisers ontstaan of een dreigend faillissement.

36.3.8 ***Uitstel van betaling bij bijzondere omstandigheden***

In bijzondere situaties kan de ontvanger afwijken van het reguliere uitstelbeleid. Het is van belang dat de ondernemer aan de ontvanger aannemelijk maakt dat sprake is van tijdelijke betalingsmoeilijkheden die niet via zakelijke kredietverlening kunnen worden opgelost en dat de oorzaak (hoofdzakelijk) ligt in omstandigheden die buiten zijn invloed zijn opgetreden.

De ondernemer moet aan de hand van een door een derde deskundige opgestelde verklaring aannemelijk maken dat:

1. het gaat om werkelijk bestaande betalingsproblemen:
2. die van tijdelijke aard zijn en (dus)
3. vóór een bepaald tijdstip zullen worden opgelost en
4. er sprake is van een levensvatbare onderneming.

De ontvanger verleent het uitstel voor bepaalde tijd onder voorwaarde dat:

- de betalingsregeling een zo kort mogelijke periode beslaat.
- voor de betaling van de belastingschulden zoveel mogelijk zekerheid wordt gesteld. De zekerheid kan onder omstandigheden ook worden gesteld door een gelegd (bodem)beslag.
- belastingschuldige tijdig zijn nieuwe of lopende (betalings)verplichtingen voldoet.

Als de totale belastingschuld € 20.000 of meer bedraagt, moet bij een uitstelverzoek een verklaring van een derde deskundige worden overgelegd. In deze verklaring moet de deskundige ingaan op de bedrijfseconomische gezondheid, de haalbaarheid van het inlopen van de achterstanden en blijk geven van de beoordeling van de aan de verklaring ten grondslag liggende feiten en omstandigheden.

Is de totale belastingschuld minder dan € 20.000, dan kan de schuldenaar volstaan met een eigen verklaring. De schuldenaar moet

daarin aannemelijk maken dat aan de in deze subparagraaf genoemde punten 1 t/m 4 wordt voldaan. Heeft de ontvanger voor de belastingschuld waarvoor uitstel wordt verzocht al eerder kortlopend uitstel verleend, dan staat dit het bijzonder uitstel niet langer in de weg.

36.4 Uitstelbeleid particulieren

Het uitstelbeleid particulieren geldt voor natuurlijke personen die geen ondernemer zijn. Het uitstelbeleid voor particulieren geldt ook voor ex-ondernemers en dus voor belastingschulden over de ondernemingsperiode.
Er zijn 2 categorieën uitstel die in de navolgende paragrafen worden uitgewerkt:

- Kortlopend uitstel;
- Regulier uitstel.

36.5 Kortlopend uitstel particulieren

In bepaalde gevallen kan de belastingschuldige/particulier voor een periode van 4 maanden na de laatste vervaldag van de aanslag uitstel van betaling krijgen. De belastingschuldige kan dit uitstel telefonisch aanvragen (bijvoorbeeld bij de Belastingtelefoon) of schriftelijk indienen. Hij moet aan de volgende voorwaarden voldoen:

1. De schuld mag niet hoger zijn dan € 20.000.
2. De belastingschuldige heeft geen belastingschuld openstaan waarvoor een dwangbevel is betekend.
3. Er loopt voor deze of een andere schuld geen (kortlopend) uitstel van betaling.
4. Het is geen voorlopige aanslag die in een aantal termijnen betaald mag worden.

Voor de terugbetaling van toeslagen geldt een andere 'standaard' betalingsregeling.

Als de belastingschuldige niet aan de voorwaarden van kortlopend uitstel voldoet, onderzoekt de ontvanger of de belastingschuldige onder het reguliere uitstelbeleid voor particulieren valt.

36.6 Voorwaarden reguliere betalingsregeling particulieren

De betalingsregeling moet altijd op de toekomst gericht zijn. De ontvanger verleent alleen een betalingsregeling wegens betalingsproblemen als nieuw opkomende fiscale en andere financiële verplichtingen, waarvan de invordering aan de ontvanger is opgedragen, worden bijgehouden. Er wordt rekening gehouden met de al verschuldigde kosten en invorderingsrente op het moment dat de betalingsregeling start. En ook met de invorderingsrente die tijdens de betalingsregeling verschuldigd zal worden. De ontvanger kan echter op verzoek van de belastingschuldige toestaan dat nieuwe belastingaanslagen, waarvan het ontstaan of onbetaald laten niet aan de belastingschuldige kan worden toegerekend, in een bestaande betalingsregeling worden opgenomen. Voorwaarde is dat de belastingschuldige zijn gehele betalingscapaciteit al heeft ingezet in het kader van de bestaande betalingsregeling.

Bovendien kan de ontvanger de voorwaarde stellen dat zekerheid wordt gegeven. Hierbij kijkt de ontvanger naar de soort en de grootte van de schuld in verhouding tot de uitsteltermijn en de bekende

verhaalsmogelijkheden. Ook het aangifte- en betalingsgedrag in het verleden kan reden zijn voor zekerheid.

De ontvanger kan ook andere voorwaarden aan het verlenen van uitstel verbinden, bijvoorbeeld:
- Periodiek (op vaste tijden) moet op de schuld waarvoor uitstel wordt verleend een bepaald bedrag worden betaald.
- Door de Belastingdienst uit te betalen bedragen zullen met de belastingschuld worden verrekend, maar de hoogte van de periodiek af te lossen bedragen blijft hetzelfde.

Heeft de ontvanger voor de belastingschuld waarvoor uitstel wordt verzocht al eerder kortlopend uitstel verleend, dan staat dit het reguliere uitstel niet langer in de weg. Wel heeft een eerder kortlopend uitstel invloed op de ingangsdatum van het reguliere uitstel (zie paragraaf 37.6.1).

36.6.1 ***Looptijd en ingangsdatum reguliere betalingsregeling particulieren***

Een betalingsregeling voor een particulier loopt in principe niet langer dan 12 maanden, gerekend vanaf de datum waarop de ontvanger de betalingsregeling toestaat. Binnen deze 12 maanden hoeft de ontvanger niet altijd de volledige betalingscapaciteit op te eisen. Als de ontvanger denkt dat er bijzondere omstandigheden zijn, kan hij de belastingschuldige een langere termijn geven.

Wanneer om regulier uitstel wordt verzocht, maar daarvoor al kortlopend uitstel is verleend, heeft dat invloed op de ingangsdatum van de 12-maandentermijn. In dat geval begint deze termijn te lopen op het moment dat het eerdere kortlopende uitstel is verleend.

36.6.2 ***Regelingen langer dan 1 jaar***

De ontvanger treft in bijzondere gevallen een regeling die langer duurt dan 12 maanden. De ontvanger houdt dan in de 1e 12 maanden rekening met hogere uitgaven dan de uitgaven die volgens het kwijtscheldingsbeleid worden gebruikt bij de berekening van de betalingscapaciteit. De belastingschuldige moet in de eerst 12 maanden de uitgaven die afwijken van het kwijtscheldingsbeleid verminderen, zodat vanaf de 13e maand de volledige betalingscapaciteit kan worden betaald.

De inkomsten en uitgaven van kinderen die bij de belastingschuldige inwonen, neemt de ontvanger niet mee in de betalingscapaciteit, als het een regeling betreft die langer duurt dan 12 maanden.

36.6.3 ***Particulier vermogen***

De ontvanger geeft in het algemeen geen betalingsregeling voor een belastingaanslag als iemand vermogen heeft. Dit geldt vooral bij vermogen dat snel zonder te hoge kosten liquide gemaakt kan worden. Of bij zekerheid die kan worden overgedragen aan een bank of andere kredietverlenende instelling.

Een uitzondering hierop is het vermogen dat onder het kwijtscheldingsbeleid voor particulieren wordt vrijgesteld. Een betalingsregeling voor een belastingschuld is dan wel mogelijk. Met

vermogen wordt hier bedoeld de bezittingen van de belastingschuldige en zijn echtgenoot verminderd met die schulden die een hogere preferentie (voorrang) hebben dan de belastingschuld.

Onder echtgenoot valt ook de ongehuwde die met een ander een gezamenlijke huishouding heeft. Maar niet als die ander een ouder of kind is.

De ontvanger kan - onder zijn voorwaarden - aan een particulier met vermogen uitstel verlenen voor een belastingaanslag. Dit kan alleen als het direct liquide (beschikbaar) maken van de vermogensbestanddelen grote, financiële (nadelige) gevolgen heeft, zoals bij:
- de overwaarde van het huis waarin de belastingschuldige feitelijk verblijft.
- geldswaardige papieren die bezwaarlijk (lastig) kunnen worden verzilverd.
- het saldo dat in het kader van een zogenaamde spaarloonregeling op een geblokkeerde rekening staat.

36.6.4 ***Betalingscapaciteit particulieren***

De ontvanger berekent aan de hand van de betalingscapaciteit het termijnbedrag bij een betalingsregeling voor een belastingschuld van een particulier of ex-ondernemer. De ontvanger vraagt de belastingschuldige of zijn gemachtigde eventueel om aanvullende gegevens.

Bij de berekening van de betalingscapaciteit van particulieren gebruikt de ontvanger dezelfde berekeningswijze als bij een verzoek om kwijtschelding. Maar de woonlasten neemt hij bij een verzoek om uitstel integraal (volledig) mee (geen bovengrens).

De ontvanger houdt alleen rekening met extra inkomsten, zoals bijvoorbeeld vakantiegeld. En alleen als deze inkomsten worden ontvangen over de periode van de betalingsregeling. Ook kan de ontvanger met bepaalde uitgaven rekening houden die afhankelijk zijn van het levenswijze en maatschappelijke positie van de belastingschuldige.

De ontvanger kan – afhankelijk van de concrete omstandigheden van de belastingschuldige en zijn gezin - bepaalde aanvaardbare uitgaven op de betalingscapaciteit in mindering brengen. Deze uitgaven hebben vaak te maken met het levenspatroon en de maatschappelijke positie van de belastingschuldige.

Voor een belastingschuldige die in het buitenland woont, past de ontvanger op de betalingscapaciteit het percentage toe dat in artikel 1 van de Regeling woonlandbeginsel in de sociale zekerheid 2012 en de bijlage bij die regeling is opgenomen voor het woonland van de belastingschuldige. Eventuele periodieke inkomsten die de belastingschuldige uit zijn woonland geniet, telt de ontvanger op bij de aldus berekende betalingscapaciteit. De berekening van de betalingscapaciteit is afgestemd op de noodzakelijke kosten van levensonderhoud in Nederland. Voor landen waar de noodzakelijk kosten van levensonderhoud lager zijn dan in Nederland, leidt het toepassen van de Nederlandse bijstandsnorm tot een betalingscapaciteit die hoger is dan het bestaansminimum in het betreffende land.

Fiscale schulden zijn over het algemeen preferent. Dit betekent dat de ontvanger met de aflossingen op concurrente schulden (bijvoorbeeld doorlopend krediet) geen rekening houdt. Voor een terugvorderingsbeschikking geldt deze regel soms niet. De belastingschuldige kan tijdens een betalingsregeling voor een belastingschuld 1 of meer terugvorderingsbeschikkingen ontvangen. De ontvanger maakt dan eerst de regeling van de belastingschuld af en verleent tot zolang uitstel van betaling voor de terugvorderingsbeschikking. Soms ontvangt de belastingschuldige tijdens een betalingsregeling voor een terugvorderingsbeschikking ook een belastingaanslag. De ontvanger berekent de betalingscapaciteit voor deze belastingaanslag. Hierbij houdt hij rekening met de betaling op de betalingsregeling voor de terugvorderingsbeschikking(en), ook als is de belastingschuld preferent . De ontvanger kan een uitzondering maken voor aflossingen op schulden, waarvan de niet-betaling volgens hem tot ongewenste effecten kan leiden.

Als belastingschuldige kenbaar maakt dat er sprake is van financiële problemen, wijst de ontvanger de belastingschuldige op de mogelijkheid van schuldhulpverlening. Belastingschuldige is zelf verantwoordelijk voor het doen van een aanvraag of het opstarten van andere (vervolg)acties.

36.6.5 ***Verzoek om uitstel beoordelen als verzoek om kwijtschelding***

Soms blijkt uit het verzoek om uitstel dat de belastingschuldige onvoldoende betalingscapaciteit heeft om binnen 12 maanden zijn schuld te betalen. De ontvanger neemt dat verzoek dan ambtshalve in behandeling als een verzoek om kwijtschelding. Hierbij houdt de ontvanger rekening met de totale belastingschuld. Het verzoek om uitstel moet gedaan zijn op een daarvoor ingesteld verzoekformulier. Als dit formulier volledig is ingevuld, is er geen nieuw formulier voor kwijtschelding meer nodig.

36.6.6 ***Eigen regelingsvoorstel belastingschuldige***

Soms vraagt een belastingschuldige uitstel en stelt tegelijkertijd een betalingsregeling voor waarbij de schuld binnen 12 maanden wordt afbetaald. Als deze regeling afwijkt van wat de ontvanger heeft berekend, kan deze het verzoek toch toewijzen.

Als de betalingsregeling die door de belastingschuldige is voorgesteld voor de ontvanger niet aanvaardbaar is, maar een ander soort regeling wel, deelt de ontvanger hem mee met welke regeling hij wel akkoord wil gaan.

36.6.7 ***Bijstellen/intrekken betalingsregeling particulieren***

Zolang een betalingsregeling loopt kan de betalingscapaciteit veranderen. De ontvanger kan daarom regelmatige inzage in de financiële en persoonlijke omstandigheden eisen. Met de verstrekte gegevens beoordeelt de ontvanger of de betalingsregeling moet worden bijgesteld of ingetrokken.

Bijstelling kan betekenen dat de ontvanger nieuwe betalingstermijnen vaststelt of dat hij alsnog zekerheid voor de betaling eist. De ontvanger stuurt de belastingschuldige schriftelijk bericht dat de betalingsregeling alleen verlengd kan worden onder nieuwe voorwaarden.

36.7 Uitstel van betaling bij verkrijging eigen woning door broers en zussen

In artikel 25.4.5 van de Leidraad Invordering 2008 is een bijzondere uitstelfaciliteit van uitstel opgenomen. Het artikel is per 1 januari 2014 in de Leidraad opgenomen. De bijzondere uitstelfaciliteit vloeit voort uit een toezegging van de Staatssecretaris over het pakket Belastingplan 2014 (Kamerstukken II 2013/14, 33752, nr. 21). Omdat het beleid gevolgd zou worden door een regeling in de Invorderingswet 1990 zou op dat moment de leidraadbepaling komen te vervallen. Vanwege het tijdelijke karakter van de faciliteit – het moet gaan om op 1 januari 2010 bestaande meerrelaties – en het feit dat met de opname in de Leidraad materieel aan de toezegging is voldaan, is besloten om het opnemen van de faciliteit in de wet achterwege te laten.

De ontvanger kan op verzoek uitstel van betaling verlenen indien 2 of meer zussen of broers met elkaar in de voormalige ouderlijke woning wonen en bij overlijden van een van hen de verkrijging van de andere zussen of broers grotendeels bestaat uit die woning. De heffing van erfbelasting zou ertoe kunnen leiden dat de woning verkocht moet worden om de erfbelasting te kunnen betalen. In situaties dat er geen andere middelen vrijkomen uit de nalatenschap kan dit tot ongewenste situaties leiden. Deze uitstelfaciliteit regelt dat de erfgenamen op verzoek uitstel kunnen krijgen voor 5 jaar. Dit uitstel is rentedragend en er moet zekerheid worden gesteld.

36.8 Uitstel van betaling bij schrijnende situaties in de erfbelasting

In artikel 6g van de Uitvoeringsregeling is nog een bijzondere uitstelfaciliteit opgenomen.

De ontvanger kan op verzoek uitstel van betaling verlenen aan een erfgenaam, zijnde een natuurlijk persoon, bij wie betaling binnen de wettelijke termijn van een aanslag erfbelasting óf een aanslag die in de boedel van een nalatenschap van een natuurlijk persoon valt, tot een schrijnende situatie zou leiden. Of sprake is van een schrijnende situatie, is afhankelijk van de feiten en omstandigheden.
Een voorbeeld hiervan is een erfgenaam (minderjarige) die een aanslag erfbelasting of inkomstenbelasting dient te betalen, terwijl deze nagenoeg alleen vermogen erft in de vorm van een vermogensbestanddeel dat bestemd is voor een eerste levensbehoefte (zoals de ouderlijke woning). Naast dit vermogensbestanddeel heeft de erfgenaam geen of nauwelijks inkomen of ander vermogen van waaruit de aanslag kan worden voldaan. Evenmin is te verwachten dat het inkomen of vermogen binnen afzienbare tijd zal verbeteren. In een dergelijke situatie zou het eisen van tijdige betaling, tot een schrijnende situatie leiden.

De ontvanger verleent het uitstel voor minimaal 5 jaar. Afhankelijk van de omstandigheden van het geval kan de ontvanger ook een langere uitsteltermijn toestaan. Aan het uitstel zal de ontvanger in beginsel de voorwaarde verbinden dat voldoende zekerheid wordt gesteld. Alleen als het stellen van zekerheid onevenredige gevolgen voor belastingschuldige met zich brengt die niet in verhouding staan tot het beoogde doel, kan de ontvanger afzien van de zekerheidseis. Gedurende het uitstel wordt er geen invorderingsrente gerekend.

36.9 Geen verrekening tijdens betalingsregeling

De belastingschuld wordt soms door vermindering of kwijtschelding van een belastingaanslag, of door verrekening met een uit te betalen bedrag, verlaagd. Dit verlaagt de hoogte van het af te lossen termijnbedrag niet. Door de verrekening kan wel het aantal termijnen verminderen of het laatste termijnbedrag afwijken van het afgesproken bedrag.

Tenzij anders overeengekomen verrekent de ontvanger een voorlopige teruggaaf inkomstenbelasting over het lopende jaar, niet met een belastingschuld waarvoor uitstel van betaling is verleend.

Soms kan door een eventuele verrekening van hoofdzakelijk teruggaven omzetbelasting volgens de ontvanger de continuïteit (voortgang) van de bedrijfsvoering direct gevaar lopen. Als er op dat moment geen risico bestaat voor onverhaalbaarheid van de schuld, kan de ontvanger in bijzondere gevallen de teruggaven (gedeeltelijk) uitbetalen.

36.10 Verzoek uitstel na bezwaar of beroep

Soms dient de belastingschuldige een verzoek om uitstel van betaling in wegens betalingsproblemen nadat hij uitstel heeft gehad in verband met een bezwaar- of beroepsprocedure. De ontvanger wijst het verzoek dan af als de belastingschuldige tijdens de procedure betalingsmiddelen had, waarmee hij de belastingschuld had kunnen betalen.

Dit geldt niet bij de terugvordering van toeslagen.

36.11 Verzoek om uitstel van betaling na aankondiging verkoop

Als de belastingschuldige een verzoek om uitstel in verband met betalingsproblemen indient nadat een executoriale verkoop is aangekondigd, of als de publicatie daarvan niet meer kan worden voorkomen, wijst de ontvanger het verzoek af. Dit kan mondeling, maar moet altijd schriftelijk worden bevestigd.

36.12 Beslissing op verzoek om uitstel

De ontvanger neemt een beslissing op het verzoek om uitstel van betaling wegens betalingsproblemen met een gedagtekende beschikking die hij aan de belastingschuldige of zijn gemachtigde stuurt. Voor deze beslissing bestaan standaardmotiveringen.

36.13 Tijdstip periodieke betalingen

De ontvanger kan een belastingschuldige uitstel van betaling verlenen onder de voorwaarde dat periodiek uiterlijk op een bepaalde dag een bepaald bedrag is betaald. De belastingschuldige heeft hier pas aan voldaan als dat bedrag op die dag op de rekening van de Belastingdienst is bijgeschreven.

Bij betaling door middel van storting van contant geld op het postkantoor geldt als tijdstip van betaling de eerste werkdag volgend op de dag van storting.

Bij betaling door middel van een pin- of creditcardtransactie geldt de dag van de pin- of creditcardtransactie als tijdstip van betaling.

37 Uitstel van betaling van conserverende aanslagen

Artikel 25, lid 3-20 van de Invorderingswet 1990 benoemt een aantal bijzondere situaties waarin de ontvanger uitstel van betaling kan verlenen voor inkomstenbelasting, successierecht of erfbelasting, schenkingsrecht of schenkbelasting.

De ontvanger kan op grond van artikel 25, lid 4-5, 8, 17 en 70b van de Invorderingswet 1990 uitstel van betaling verlenen voor conserverende aanslagen inkomstenbelasting. Uitstel voor (een gedeelte van) een gewone aanslag inkomstenbelasting is mogelijk op grond van artikel 25, lid 9, 11, 14, 16 en 18 van de Invorderingswet 1990.

De ontvanger kan uitstel van betaling verlenen voor (conserverende) aanslagen successierecht of erfbelasting en voor schenkingsrecht of schenkbelasting. Het uitstel voor aanslagen successierecht of erfbelasting en schenkingsrecht of schenkbelasting vindt plaats op grond van artikel 25, lid 12-13 en 20 van de Invorderingswet 1990.

Op grond van artikel 25a van de Invorderingswet 1990 kan de ontvanger voor de belastingaanslagen vennootschapsbelasting en inkomstenbelasting uitstel van betaling verlenen ter zake van exitheffingen.

37.1 Aanslagen IB

Artikel 2.8, lid 2-3 van de Wet op de inkomstenbelasting 2001 merkt bepaalde inkomensbestanddelen aan als te conserveren inkomen. De verschuldigde belasting over dit inkomen wordt geheven door het opleggen van een conserverende belastingaanslag inkomstenbelasting. Onder bepaalde voorwaarden kan de ontvanger voor deze aanslagen uitstel van betaling verlenen.

De ontvanger moet hierbij rekening houden met de specifieke eigen regels die gelden voor een conserverende aanslag inkomstenbelasting.

Ook moet de ontvanger rekening houden met de voorwaarden die artikel 25 van de Invorderingswet 1990 aan uitstel stelt. De ontvanger kan te maken krijgen met conserverende aanslagen inkomstenbelasting inzake:

- staking door overheidsingrijpen
- pensioen- en lijfrente-aanspraken
- overgangsrecht kapitaalverzekering eigen woning
- inkomen uit aanmerkelijk belang
- staking door overlijden

Op verzoek van de nabestaanden kan de stakingswinst door overlijden ook worden opgelegd in een reguliere aanslag inkomstenbelasting. Dit verzoek zal gedaan worden als er naast de stakingswinst door overlijden ook aftrekposten voor de inkomstenbelasting bestaan, zoals verlies uit onderneming. Voor deze reguliere aanslag inkomstenbelasting gelden dezelfde uitstel- en invorderingsrentebepalingen als voor de conserverende aanslag.

37.1.1 ***Eigen regels voor conserverende aanslag IB***

De conserverende aanslag inkomstenbelasting en het uitstel dat de ontvanger hiervoor kan verlenen, kennen enkele specifieke regels over:

- de voorlopige en definitieve conserverende aanslag
- uitstel bij voor bezwaar vatbare beschikking
- vermindering
- bestuurlijke boete
- versnelde invordering
- belastingrente en revisierente
- uitstel bij meerdere te conserveren inkomensbestanddelen
- overdracht competentie van conserverende aanslagen

Voorlopige en definitieve conserverende aanslag

Een 'gewone' en een conserverende aanslag worden niet met elkaar vermengd. De ontvanger kan een negatieve voorlopige aanslag inkomstenbelasting dus niet verrekenen met een conserverende aanslag inzake kapitaalverzekering eigen woning.

Als een voorlopige conserverende aanslag wordt gevolgd door een definitieve conserverende aanslag, vindt geen verrekening plaats van de voorlopige conserverende aanslag (Algemene wet inzake rijksbelastingen, artikel 15). De voorlopige conserverende aanslag komt van rechtswege te vervallen. Het voor de voorlopige conserverende aanslag verleende uitstel, de daarvoor gestelde zekerheid en eventuele betalingen rekent de ontvanger toe aan de conserverende aanslag. De ontvanger stelt de belastingschuldige hiervan schriftelijk in kennis.

Als het bedrag van de conserverende aanslag hoger is dan de voorlopige conserverende aanslag, verleent de ontvanger uitstel voor het meerdere, met inachtneming van de bepalingen die voor die aanslag gelden. Voor de duur van dit meerdere uitstel gaat de ontvanger uit van de vervaldag van de conserverende aanslag. Voor het oorspronkelijke bedrag van de voorlopige conserverende aanslag blijft de oude uitsteltermijn van kracht (Leidraad Invordering 2008, artikel 74.1.6).

Uitstel bij voor bezwaar vatbare beschikking

Het besluit om uitstel te verlenen, af te wijzen, te herzien of geheel of gedeeltelijk te beëindigen wordt genomen bij een voor bezwaar vatbare beschikking. Dit houdt in dat tegen deze beschikking bezwaar mogelijk is bij de ontvanger en beroep bij de rechter (zie ook het hoofdstuk Bezwaar en beroep).

Vermindering

Als de ontvanger uitstel van betaling heeft verleend voor een conserverende aanslag en het bedrag van deze aanslag wijzigt door een vermindering, beëindigt de ontvanger het uitstel voor het bedrag van die vermindering. Hij doet dit bij een voor bezwaar vatbare beschikking. Voor het resterende deel van de aanslag blijft het eerder verleende uitstel gehandhaafd. Ook de termijn waarop het uitstel uiterlijk eindigt blijft onveranderd.

Bestuurlijke boete

Voor een bestuurlijke boete die samenhangt met de conserverende aanslag waarvoor om uitstel wordt verzocht, verleent de ontvanger nooit op dezelfde wijze uitstel van betaling als voor de hoofdsom van de conserverende aanslag. Wel kan voor de bestuurlijke boete uitstel worden verleend in verband met bezwaar of beroep tegen de aanslag, een te verwachten teruggave of betalingsproblemen.

Tenzij uitstel is verleend voor een bestuurlijke boete die samenhangt met een conserverende aanslag, kan deze boete worden ingevorderd zodra die opeisbaar is. De boete hoeft niet onherroepelijk vast te staan, verrekening is ook mogelijk.

Versnelde invordering
Als uitstel van betaling is verleend voor een conserverende aanslag, wordt dat uitstel niet beëindigd als zich een omstandigheid voordoet waarin de ontvanger zal overgaan tot versnelde invordering. Het uitstel voor de conserverende aanslag wordt alleen beëindigd in de gevallen die door de Invorderingswet 1990 voor die conserverende aanslag worden genoemd (Leidraad Invordering 2008, artikel 74.1.5).

Belastingrente en revisierente
Het uitstel voor de conserverende aanslag heeft ook betrekking op de verschuldigde belastingrente en revisierente.

Uitstel bij meerdere te conserveren inkomensbestanddelen
Als een conserverende aanslag is opgelegd die betrekking heeft op meerdere te conserveren inkomensbestanddelen, moet de ontvanger voor elk bestanddeel afzonderlijk uitstel verlenen. De ontvanger maakt per inkomensbestanddeel een afzonderlijke uitstelbeschikking op met vermelding van de relevante voorwaarden. In elke beschikking bepaalt de ontvanger het bedrag waarvoor uitstel wordt verleend. Hij bepaalt dit bedrag met behulp van de evenredigheidsmethode. Dit houdt in dat het uitstel wordt verleend naar evenredigheid van het aandeel van het desbetreffende te conserveren inkomensbestanddeel in de grondslag van de geconserveerde belasting (Leidraad Invordering 2008, artikel 74.1.3).

Voorbeeld
Het conserverende inkomen is samengesteld uit de volgende bestanddelen:

Conserverend inkomen	**Bedrag**
Lijfrente A	€ 2.000
Lijfrente B	€ 2.000
Pensioen	€ 4.000
Eigen woning	€ 8.000
Totaal	€ 16.000

Toepassing van de evenredigheidsmethode leidt tot de volgende berekening van de bedragen waarvoor uitstel kan worden verleend (de conserverende aanslag bedraagt € 7.360):

Lijfrente A + B = ¼ x € 7.360 = € 1.840

Pensioen = ¼ x € 7.360 = € 1.840

Eigen woning = ½ x € 7.360 = € 3.680

Als met betrekking tot lijfrente A een zogenoemde verboden handeling heeft plaatsgevonden, trekt de ontvanger voor die lijfrente het uitstel in. Dat deel van de aanslag moet alsnog worden betaald. Dit deel wordt als volgt berekend:
Lijfrente A = ⅛ x € 7.360 = € 920

Belastingschuldige moet dus een bedrag van € 920 betalen. Het uitstel voor de rest van het bedrag van de conserverende aanslag (€ 6.440) wordt voortgezet.

Overdracht competentie van conserverende aanslagen
Voor conserverende aanslagen zijn afwijkende competentieregels van toepassing.

Bij particulieren draagt de ontvanger de competentie aan Belastingdienst/Limburg/kantoor Buitenland over, ook als geen sprake is van buitenlandse belastingplicht. De ontvanger draagt de competentie pas over nadat de definitieve conserverende belastingaanslag is opgelegd en het verzoek om uitstel van betaling is afgewikkeld.

Bij ondernemers draagt de ontvanger de competentie aan Belastingdienst/Limburg/kantoor Buitenland pas over als het ondernemerschap is beëindigd. De ontvanger draagt de competentie over nadat de definitieve conserverende belastingaanslag is opgelegd en het verzoek om uitstel van betaling is afgewikkeld.

37.1.2 ***Staking door overheidsingrijpen***
Het doel van de uitstelregeling van artikel 25, lid 4 van de Invorderingswet 1990 is het wegnemen van fiscale belemmeringen bij de herstructurering van bedrijfssectoren. Daartoe wordt een conserverende aanslag inzake staking door overheidsingrijpen opgelegd op grond van artikel 3.64, lid 1 en artikel 2.8 van de Wet op de inkomstenbelasting 2001. Deze artikelen maken het mogelijk de belastingclaim door te schuiven bij staking van een onderneming als direct gevolg van bepaalde vormen van overheidsingrijpen. De belastingheffing op vrijvallende stille reserves begrepen in bedrijfsmiddelen en op vrijvallende herinvesteringsreserves wordt uitgesteld door het opleggen van de conserverende aanslag.

Om voor uitstel voor de conserverende aanslag in aanmerking te komen, moet de belastingschuldige aannemelijk maken dat hij het deel van de stakingswinst dat betrekking heeft op reserves, zal herinvesteren in een nieuw op te starten onderneming of in een reeds bestaande onderneming.

Verder gelden voor dit uitstel nog voorwaarden over:
- het verzoek om uitstel
- de duur van het uitstel
- de beëindiging van het uitstel
- invorderingsrente
- zekerheid

Verzoek om uitstel
De belastingschuldige moet een verzoek om uitstel van betaling voor deze conserverende aanslag schriftelijk bij de ontvanger indienen (Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, artikel 1d, lid 1).

Duur van het uitstel
Het uitstel loopt 12 maanden, te rekenen vanaf de dag na de vervaldag van de betalingstermijn die voor de belastingaanslag geldt. De termijn van 12 maanden kan worden verlengd met de termijn die de inspecteur de belastingschuldige heeft gegeven. De inspecteur kan de termijn van 12 maanden verlengen als voor de herinvestering een langere tijd nodig is. De inspecteur beslist hierover bij voor bezwaar vatbare beschikking in het kader van de heffing.

Beëindiging van het uitstel
Het uitstel eindigt van rechtswege na afloop van de twaalfmaandstermijn, of nadat de verlengde termijn is verstreken (Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, artikel 1d, lid 2). De belastingschuldige is verplicht de ontvanger direct schriftelijk in kennis te stellen van iedere gebeurtenis die leidt tot beëindiging van het uitstel (Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, artikel 1d, lid 3). Van het beëindigen van uitstel is sprake als de herinvesteringen niet leiden tot in Nederland belastbare winst van de onderneming, of als de belastingschuldige emigreert.

Als aan de voorwaarde waaronder het uitstel is verleend is voldaan (de eis tot herinvestering), scheldt de ontvanger de aanslag niet kwijt; de inspecteur vermindert de aanslag dan bij voor bezwaar vatbare beschikking.

Invorderingsrente
Om te voorkomen dat belastingschuldigen van deze uitstelfaciliteit gebruik maken zonder zich voor te nemen daadwerkelijk te herinvesteren, wordt invorderingsrente in rekening gebracht. De rente gaat in op de 1e dag na de laatste vervaldag van de enige of laatste betalingstermijn van de conserverende aanslag.

Zekerheid
Voor het verlenen van uitstel van betaling voor deze conserverende aanslag is vereist dat de belastingschuldige zekerheid geeft. De vereiste zekerheid kan worden verstrekt door een bankgarantie, een hypotheek of een verpanding van aandelen of andere waardepapieren. De hoogte van de zekerheid moet in overeenstemming zijn met de actuele waarde van de fiscale claim.

37.1.3 ***Pensioen en lijfrente***
In bepaalde grensoverschrijdende situaties wordt een conserverende aanslag opgelegd aan belastingplichtigen die ten laste van Nederlands inkomen pensioen- of lijfrentekapitaal hebben opgebouwd. Het gaat om aanspraken uit een lijfrenteovereenkomst of pensioenregeling ondergebracht bij een niet aangewezen buitenlandse verzekeraar. Dit kan gebeuren als iemand een dienstbetrekking in het buitenland

aanvaardt, of als een immigrant de premiebetaling aan een buitenlandse, niet aangewezen verzekeraar voortzet. Ook kan het gaan om conserverende aanslagen opgelegd bij emigratie van de pensioen- of lijfrentegerechtigde.

Het doel van het opleggen van deze conserverende aanslagen is het zeker stellen van de Nederlandse fiscale claim. Deze claim is ontstaan door de genoten vrijstelling van aanspraken en aftrek van premies. De claim wordt als het ware geconserveerd.

Voor dit uitstel gelden voorwaarden over:
- het verzoek om uitstel
- de duur van het uitstel
- de beëindiging van het uitstel
- invorderingsrente
- zekerheid

Verzoek om uitstel
De belastingschuldige moet een verzoek om uitstel van betaling voor deze conserverende aanslag schriftelijk bij de ontvanger indienen (Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, artikel 1e, lid 1).

In de volgende situaties hoeft geen verzoek om uitstel te worden ingediend, maar verleent de ontvanger automatisch uitstel van betaling:
- bij emigratie van de belastingschuldige vanuit Nederland naar een ander land, terwijl de aanspraken uit lijfrente of pensioenregeling in Nederland verzekerd blijven bij een aangewezen verzekeraar
- bij overdracht van de aanspraken uit lijfrente of pensioenregeling naar een verzekeraar die is gevestigd in een andere EU-lidstaat en die in die lidstaat bevoegd is tot uitoefening van het directe verzekeringsbedrijf (Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, artikel 1e, lid 2)

Duur van het uitstel
Het uitstel wordt verleend voor een periode van 10 jaar en loopt uiterlijk tot het begin van het 10^{e} jaar na afloop van het kalenderjaar waarop de belastingaanslag betrekking heeft .

Beëindiging van het uitstel
De belastingschuldige is verplicht de ontvanger direct schriftelijk in kennis te stellen van iedere gebeurtenis die leidt tot beëindiging van het uitstel (Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, artikel 1e, lid 4). Daarvan is sprake bij afkoop of vervreemding van de aanspraak en bij het formeel of feitelijk tot voorwerp van zekerheid maken van de aanspraak.

Na de uitstelperiode van 10 jaar scheldt de ontvanger het nog openstaande bedrag kwijt.

Invorderingsrente
Over de periode van uitstel wordt geen invorderingsrente in rekening gebracht. Als de ontvanger het uitstel beëindigt vanwege een verboden handeling en de belastingaanslag dus invorderbaar wordt, wordt wel

invorderingsrente gerekend. De rente wordt berekend met ingang van de dag waarop 6 weken zijn verstreken na de 1e dag van het jaar volgend op het jaar waarin de omstandigheid zich voordoet op grond waarvan het uitstel moet worden ingetrokken (Uitvoeringsbesluit Invorderingswet 1990, artikel 6).

Zekerheid
Voor het verlenen van uitstel van betaling voor deze conserverende aanslag is vereist dat de belastingschuldige zekerheid geeft. De vereiste zekerheid kan worden verstrekt door een bankgarantie, een hypotheek of een verpanding van aandelen of andere waardepapieren. De hoogte van de zekerheid moet in overeenstemming zijn met de actuele waarde van de fiscale claim.

Als de belastingschuldige emigreert maar de lijfrente of pensioenaanspraken blijven in Nederland verzekerd, vraagt de ontvanger geen zekerheid. Ook vraagt hij geen zekerheid als de lijfrente of pensioenaanspraken zijn ondergebracht bij een verzekeraar die is gevestigd in een andere lidstaat van de EU en die in die lidstaat bevoegd is tot het uitoefenen van het directe verzekeringsbedrijf (Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, artikel 1e, lid 2).

37.1.4 ***Overgangsrecht kapitaalverzekering eigen woning***

Met ingang van 1 januari 2013 is de eigenwoningregeling van de wet IB2001 afgeschaft. Artikel 26, lid 6 van de Invorderingswet 1990 bevatte een uitstelfaciliteit voor conserverende aanslagen inkomstenbelasting ter zake van het voordeel uit een kapitaalverzekering eigenwoning. Met de introductie van artikel 70b van de Invorderingswet 1990 is artikel 26, lid 6 van de invorderingswet komen te vervallen. Artikel 70b van de Invorderingswet 1990 bevat overgangsrecht en bepaalt dat bij ministeriële regeling regels kunnen worden gesteld met betrekking tot het verlenen van uitstel van betaling voor belastingaanslagen inkomstenbelasting verschuldigd door toepassing van artikel 3.116, vierde lid (kapitaalverzekering eigen woning, hierna: KEW), en artikel 3.116a, vijfde lid (spaarrekening eigen woning, hierna: SEW en beleggingsrecht eigen woning, hierna: BEW), van de Wet IB 2001, zoals die artikelen luiden op 31 december 2012 of door toepassing van artikel 10bis.4, vierde lid, of artikel 10bis.5, vijfde lid, van de Wet IB 2001.
Voor dit uitstel gelden voorwaarden over:
- het verzoek om uitstel
- de duur van het uitstel
- de beëindiging van het uitstel
- invorderingsrente
- zekerheid

Verzoek om uitstel
De belastingschuldige moet een verzoek om uitstel van betaling voor deze conserverende aanslag schriftelijk bij de ontvanger indienen (Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, artikel 40g, lid 1).
De belastingschuldige hoeft geen verzoek om uitstel in te dienen als hij naar een andere EU-lidstaat, Noorwegen, Ijsland of Liechtenstein emigreert. In dat geval wordt automatisch uitstel verleend.

Duur van het uitstel
Het uitstel vangt aan vanaf de dag na de vervaldag van de betalingstermijn die voor de belastingaanslag geldt (Leidraad Invordering 2008, artikel 74.3).

De maximale termijn waarvoor uitstel kan worden verleend, bedraagt 30 jaar. Als het uitstel door omstandigheden niet eerder is beëindigd, vervalt het uitstel na 30 jaar van rechtswege. Op grond van artikel 3.116, lid 3 van de Wet op de inkomstenbelasting 2001 wordt de kapitaalverzekering eigen woning geacht uiterlijk na 30 jaar tot uitkering te zijn gekomen.

Beëindiging van het uitstel
Het uitstel eindigt van rechtswege als:
- zich een omstandigheid voordoet waardoor de woning ophoudt een eigen woning te zijn in de zin van artikel 3.111 van de Wet op de inkomstenbelasting 2001
- de belastingschuldige een voordeel geniet als bedoeld in artikel 3.116, lid 1 van de Wet op de inkomstenbelasting 2001 zoals dat artikel luidde op 31 december 2012, dan wel artikel 10bis.4, lid 1 van de Wet op de inkomstenbelasting 2001- de kapitaalsverzekering eigen woning geacht wordt tot uitkering te zijn gekomen in de zin van artikel 3.116, lid 3 of 3.116a, lid 4van de Wet op de inkomstenbelasting 2001 zoals die luidden op 31 december 2012, dan wel artikel 10bis.4, lid 3, of artikel 10bis.5, lid 4 van de Wet op de inkomstenbelasting 2001

De belastingschuldige is verplicht de ontvanger direct schriftelijk in kennis te stellen van iedere gebeurtenis die leidt tot beëindiging van het uitstel (Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, artikel 40g, lid 3).

De maximale termijn waarvoor uitstel kan worden verleend, bedraagt 30 jaar. Als het uitstel niet eerder is beëindigd door andere omstandigheden, vervalt het na 30 jaar van rechtswege. Op grond van artikel 3.116, lid 3 van de Wet op de inkomstenbelasting 2001 wordt de kapitaalverzekering eigen woning namelijk geacht na uiterlijk 30 jaar tot uitkering te zijn gekomen.

Invorderingsrente
Over de periode van uitstel wordt geen invorderingsrente in rekening gebracht. Als de ontvanger het uitstel beëindigt vanwege een verboden handeling en de belastingaanslag dus invorderbaar wordt, wordt wel invorderingsrente gerekend. De rente wordt berekend met ingang van de dag waarop 6 weken zijn verstreken na de 1e dag van het jaar volgend op het jaar waarin de omstandigheid zich voordoet op grond waarvan het uitstel moet worden ingetrokken (Uitvoeringsbesluit Invorderingswet 1990, artikel 9a juncto, artikel 6 lid 1).

Zekerheid
Voor het verlenen van uitstel van betaling voor deze conserverende aanslag is vereist dat de belastingschuldige zekerheid geeft. De vereiste zekerheid kan worden verstrekt door een bankgarantie, een hypotheek of een verpanding van aandelen of andere waardepapieren. De hoogte van

de zekerheid moet in overeenstemming zijn met de actuele waarde van de fiscale claim.
Als de belastingschuldige emigreert naar een andere lidstaat van de EU, Noorwegen, Ijsland of Liechtensteinhoeft hij geen zekerheid te stellen (Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, artikel 40g, lid 1).

37.1.5 ***Inkomen uit aanmerkelijk belang***

In artikel 25, lid 8 van de Invorderingswet 1990 is een uitstelregeling opgenomen voor conserverende aanslagen inkomstenbelasting die betrekking hebben op fictieve winst uit aanmerkelijk belang.

De belasting wordt geheven vanwege fictieve vervreemdingsvoordelen bij:
- emigratie van de aandeelhouder
- verplaatsing van de werkelijke leiding van een vennootschap uit Nederland
- een aandelenfusie door een buitenlandse belastingplichtige waarbij deze zijn aandelen of winstbewijzen in een in Nederland gevestigde vennootschap ruilt voor aandelen of winstbewijzen in een buiten Nederland gevestigd lichaam
- overgang onder algemene titel en bij overgang op grond van erfrecht onder bijzondere titel van aandelen of winstbewijzen naar een niet in Nederland woonachtig natuurlijk persoon

Het opleggen van de conserverende aanslag inzake (fictief) inkomen uit aanmerkelijk belang heeft als doel het Nederlandse heffingsbelang bij emigratie zeker te stellen.

Voor dit uitstel gelden voorwaarden over:
- het verzoek om uitstel
- de duur van het uitstel
- de beëindiging van het uitstel
- invorderingsrente
- zekerheid

Verzoek om uitstel

De belastingschuldige moet een verzoek om uitstel van betaling voor deze conserverende aanslag schriftelijk bij de ontvanger indienen (Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, artikel 2, lid 1).
De belastingschuldige hoeft geen verzoek om uitstel in te dienen als hij naar een andere EU-lidstaat, Noorwegen, Ijsland of Liechtenstein emigreert. In dit geval wordt het uitstel automatisch verleend (Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990 , artikel 2, lid 13).

De ontvanger kan voorwaarden stellen aan het verlenen van uitstel van betaling of aan het voortzetten daarvan in situaties als bedoeld in het zevende tot en met tiende lid van de Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, waaronder begrepen voorwaarden die betrekking hebben op het door de belastingschuldige:
- gedurende de looptijd van het uitstel jaarlijks aan de hand van schriftelijke bescheiden aannemelijk maken dat hij recht heeft op gehele of gedeeltelijke voortzetting van het uitstel;
- jaarlijks aan de ontvanger verstrekken van informatie over zijn actuele adres en werkelijke verblijfplaats.

Duur van het uitstel
Het uitstel wordt verleend voor onbepaalde tijd.

Beëindiging van het uitstel
De ontvanger beëindigt het uitstel als:
- de aandelen of winstbewijzen die aan het uitstel ten grondslag liggen worden vervreemd in de zin van de artikelen 4.12 of 4.16, eerste lid, onderdelen a tot en met g, i of j, tweede lid, derde lid of vierde lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001: voor zover het uitstel aan deze aandelen of winstbewijzen kan worden toegerekend;
- de vennootschap waarin de belastingschuldige de aandelen of winstbewijzen houdt, reserves aan de belastingschuldige heeft uitgedeeld: voor het bedrag, bedoeld in artikel 25, achtste lid, onderdeel b, van de wet;
- een teruggaaf van wat op aandelen of bewijzen van deelgerechtigdheid in een fonds voor gemene rekening is gestort dan wel van wat door houders van winstbewijzen is gestort of ingelegd: voor zover het uitstel aan deze teruggaaf kan worden toegerekend.

De belastingschuldige is verplicht de ontvanger direct schriftelijk in kennis te stellen van iedere gebeurtenis die leidt tot beëindiging van het uitstel (Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, artikel 2, lid 11).

Op schriftelijk verzoek van belastingschuldige kan bij vervreemding van aandelen het uitstel worden voortgezet in de volgende gevallen:
- De vervreemding vindt plaats in het kader van een aandelenfusie, een juridische splitsing of een juridische fusie, in welke geval de aandelen in of de winstbewijzen van de verkrijgende vennootschap voortaan worden geacht aan het verleende uitstel ten grondslag te liggen.
- Voor belanghebbende in geval van een vervreemding in de zin van artikel 4.16, eerste lid, onderdelen e of f, van de Wet inkomstenbelasting 2001 of wegens een verdeling van een nalatenschap of een huwelijksgemeenschap binnen twee jaren na het overlijden van de erflater onderscheidenlijk na de ontbinding van de huwelijksgemeenschap. Ingeval de belastingaanslag inkomstenbelasting betreft ter zake van geconserveerd inkomen door de toepassing van artikel 4.16, eerste lid, onderdeel h, van de Wet inkomstenbelasting 2001 kan het uitstel van betaling echter niet worden voortgezet voor zover het uitstel kan worden toegerekend aan het vervreemdingsvoordeel dat ingevolge artikel 4.17a van de Wet inkomstenbelasting 2001 in aanmerking zou zijn genomen wanneer zowel de belastingschuldige als de verkrijger in Nederland zouden hebben gewoond ten tijde van de overgang.
- Voor belastingschuldige in geval van een vervreemding in de zin van artikel 4.16, eerste lid, onderdeel g, van de Wet inkomstenbelasting 2001 voor het gedeelte dat betrekking heeft op de nog tot het vermogen van de belastingschuldige behorende aandelen of winstbewijzen.
- Ingeval aandelen of winstbewijzen die aan het uitstel ten grondslag liggen worden geschonken op gezamenlijk schriftelijk verzoek van de belastingschuldige en de verkrijger van die aandelen of

winstbewijzen, voor het gedeelte dat betrekking heeft op die aandelen of winstbewijzen, mits de verkrijger reeds gedurende de 36 maanden die onmiddellijk voorafgaan aan het tijdstip van de schenking in dienstbetrekking is van de vennootschap waarop de aandelen of winstbewijzen direct of indirect betrekking hebben. Ingeval de belastingaanslag inkomstenbelasting betreft ter zake van geconserveerd inkomen door de toepassing van artikel 4.16, eerste lid, onderdeel h, van de Wet inkomstenbelasting 2001 kan het uitstel van betaling echter niet worden voortgezet voor zover het uitstel kan worden toegerekend aan het vervreemdingsvoordeel dat ingevolge artikel 4.17c van de Wet inkomstenbelasting 2001 in aanmerking zou zijn genomen wanneer zowel de belastingschuldige als de verkrijger in Nederland zou hebben gewoond ten tijde van de schenking (Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, artikel 2, lid 7-10).
- Indien de belastingschuldige niet voldoet aan de voorwaarden die de ontvanger aan het verlenen of voortzetten van het uitstel van betaling heeft gesteld, of aan de overige verplichtingen van artikel 2 van de Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, kan de ontvanger het uitstel van betaling intrekken.

Invorderingsrente
Over de periode van uitstel wordt geen invorderingsrente in rekening gebracht. Als de ontvanger het uitstel beëindigt vanwege een verboden handeling en de belastingaanslag dus invorderbaar wordt, wordt wel invorderingsrente gerekend. De rente wordt berekend met ingang van de dag waarop zes weken zijn verstreken na de eerste dag van het jaar volgend op het jaar waarin de omstandigheid zich voordoet op grond waarvan het uitstel moet worden ingetrokken (Uitvoeringsbesluit Invorderingswet 1990, artikel 6 lid 1).

Zekerheid
Voor het verlenen van uitstel van betaling voor deze conserverende aanslag is vereist dat de belastingschuldige zekerheid geeft. De vereiste zekerheid kan worden verstrekt door een bankgarantie, een hypotheek of een verpanding van aandelen of andere waardepapieren. De hoogte van de zekerheid moet in overeenstemming zijn met de actuele waarde van de fiscale claim.

Als de belastingschuldige emigreert naar een andere lidstaat van de EU, Noorwegen, Ijsland of Liechtenstein hoeft hij geen zekerheid te stellen (Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, artikel 2, lid 1 juncto lid 10).

37.1.6 ***Staking door overlijden***
Het uitstel van betaling heeft betrekking op conserverende aanslagen inkomstenbelasting inzake de winst die wordt gerealiseerd bij overlijden van de ondernemer of een medegerechtigde. Dit is de overlijdenswinst bedoeld in artikel 3.58, lid 1 van de Wet op de inkomstenbelasting 2001. Deze vorm van uitstel is mede een compensatie voor het vervallen van het bijzonder overlijdenstarief van 20% bij de inwerkingtreding van de Wet op de inkomstenbelasting 2001. Aan de mogelijkheid om bij het verlenen van dit uitstel nadere regels te stellen, heeft de Staatssecretaris tot nu toe geen uitvoering gegeven.

Wel gelden voor dit uitstel nog wettelijke voorwaarden over:
- het verzoek om uitstel
- de duur van het uitstel
- de beëindiging van het uitstel
- invorderingsrente
- zekerheid

Verzoek om uitstel
De belastingschuldige moet een verzoek om uitstel van betaling voor deze conserverende aanslag schriftelijk bij de ontvanger indienen (Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, artikel 5a, lid 1).

Duur van het uitstel
Het uitstel eindigt van rechtswege uiterlijk op de dag waarop 10 jaren zijn verstreken vanaf de vervaldag van de enige of laatste betalingstermijn die voor de belastingaanslag geldt (Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, artikel 5a, lid 2). Na die 10 jaar wordt de aanslag dus invorderbaar.

Beëindiging van het uitstel
Het uitstel eindigt van rechtswege uiterlijk op de dag waarop 10 jaren zijn verstreken vanaf de vervaldag van de betalingstermijn die voor de belastingaanslag geldt (Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, artikel 5a, lid 2). Na die 10 jaar wordt de aanslag invorderbaar.
Er zijn geen omstandigheden gegeven waarin de ontvanger dit uitstel tijdens de periode van 10 jaar kan beëindigen.

Invorderingsrente
Over de periode van uitstel wordt geen invorderingsrente in rekening gebracht. Als het uitstel van rechtswege is geëindigd en de belastingaanslag invorderbaar wordt, wordt wel invorderingsrente gerekend. Deze wordt in rekening gebracht vanaf de dag volgend op de dag waarop het uitstel van rechtswege is vervallen (Uitvoeringsbesluit Invorderingswet 1990, artikel 6, lid 2).

Zekerheid
Voor dit uitstel wordt geen zekerheid verlangd.

37.2 Uitstel gewone aanslag IB

Naast conserverende aanslagen inkomstenbelasting legt de inspecteur ook gewone aanslagen inkomstenbelasting op waarvoor de ontvanger bijzonder uitstel kan verlenen. De inkomstenbelasting waarvoor uitstel kan worden verkregen maakt onderdeel uit van de aanslag inkomstenbelasting. Op het verlenen van uitstel voor (een deel van) deze aanslagen inkomstenbelasting zijn specifieke regels van toepassing.

Verder moet de ontvanger rekening houden met de voorwaarden voor uitstel die artikel 25 van de Invorderingswet 1990 stelt voor de verschillende soorten aanslagen inkomstenbelasting.

De ontvanger kan namelijk te maken krijgen met aanslagen inkomstenbelasting bij:
- vervreemding van aanmerkelijk-belangaandelen

- beëindiging van een terbeschikkingstelling
- staking en overbrenging van de ondernemerswoning naar het privé-vermogen
- overdracht van een onderneming aan een natuurlijk persoon tegen het geheel of gedeeltelijk schuldig blijven van de overdrachtsprijs

37.2.1 ***Eigen regels voor gewone aanslag IB***

Voor de aanslag inkomstenbelasting en het uitstel dat de ontvanger voor (een deel van) deze aanslag kan verlenen, gelden enkele specifieke regels over:

- uitstel bij voor bezwaar vatbare beschikking
- vermindering
- bestuurlijke boete
- versnelde invordering
- belastingrente

Uitstel bij voor bezwaar vatbare beschikking

De ontvanger neemt het besluit om uitstel te verlenen, af te wijzen, te herzien of geheel of gedeeltelijk te beëindigen bij voor bezwaar vatbare beschikking. Dit houdt in dat tegen deze beschikking bezwaar mogelijk is bij de ontvanger en beroep bij de rechter (zie ook het hoofdstuk Bezwaar en beroep).

Vermindering

Als de ontvanger uitstel van betaling heeft verleend voor een (deel van een) aanslag inkomstenbelasting en het bedrag van deze aanslag wijzigt door een vermindering, beëindigt hij het uitstel. Dit doet hij slechts voor het bedrag van die vermindering dat betrekking heeft op het deel van de aanslag waarvoor uitstel is verleend. De ontvanger trekt het uitstel in bij een voor bezwaar vatbare beschikking. Voor het resterende deel van de aanslag blijft het eerder verleende uitstel gehandhaafd. Ook de termijn waarop het uitstel uiterlijk eindigt blijft onveranderd (Leidraad Invordering 2008, artikel 74.1.6).

Bestuurlijke boete

Voor een bestuurlijke boete die samenhangt met de aanslag inkomstenbelasting waarvoor om uitstel wordt verzocht, wordt nooit op dezelfde wijze uitstel van betaling verleend als voor de hoofdsom van de aanslag. Wel kan de ontvanger voor de bestuurlijke boete uitstel verlenen in verband met bezwaar of beroep tegen de aanslag, een te verwachten teruggave of betalingsproblemen.
Tenzij uitstel is verleend voor de bestuurlijke boete, kan de bestuurlijke boete die samenhangt met een aanslag worden ingevorderd zodra die boete opeisbaar is. De boete hoeft dus niet onherroepelijk vast te staan. Ook verrekening is mogelijk.

Versnelde invordering

Als uitstel van betaling is verleend voor een aanslag inkomstenbelasting, beëindigt de ontvanger dat uitstel niet als zich een omstandigheid voordoet waarin hij zal overgaan tot toepassing van de versnelde invordering. Het uitstel voor de aanslag wordt alleen beëindigd in de gevallen die door de Invorderingswet 1990 worden genoemd (Leidraad Invordering 2008, artikel 74.1.5).

Belastingrente
Het uitstel voor de aanslag inkomstenbelasting heeft ook betrekking op de verschuldigde belastingrente.

37.2.2 ***Aanmerkelijk belang***
Deze uitstelregeling is van toepassing op aanslagen inkomstenbelasting die zijn opgelegd in verband met de overdracht van aanmerkelijk-belangaandelen. Bij deze overdracht is de koopsom door de verkrijger schuldig gebleven. Er zijn dus geen liquide middelen uit de overdracht ontvangen waarmee de aanslag inkomstenbelasting kan worden voldaan. De uitstelregeling van artikel 25, lid 9 van de Invorderingswet 1990 heeft tot doel de overdracht van aandelen door de aanmerkelijk belanghouder fiscaal te begeleiden.

Het uitstel ziet op belastingaanslagen die zijn opgelegd ter zake van vervreemding van tot een aanmerkelijk belang behorende aandelen of winstbewijzen – waarbij de tegenprestatie schuldig is gebleven –aan:
- een natuurlijk persoon
- een rechtspersoon zijnde een (besloten) vennootschap waarvan het kapitaal in aandelen is verdeeld en gevestigd binnen de Europese Unie, IJsland en Noorwegen waarvan alle aandelen gehouden worden door een natuurlijk persoon

Het uitstel wordt verleend voor het bedrag van de belasting dat over de vervreemding is verschuldigd en het bedrag aan belastingrente dat daaraan kan worden toegerekend. De verschuldigde belasting en belastingrente moeten samen meer bedragen dan € 3.350 (Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, artikel 3, lid 2).

Voor het verlenen van uitstel wordt ook als voorwaarde gesteld dat de overgedragen aandelen ten minste 5% van het geplaatste kapitaal uitmaken en dat de bezittingen van de vennootschap waarvan de aandelen worden overgedragen niet voornamelijk bestaan uit beleggingen.

Verder gelden er voor dit uitstel nog voorwaarden over:
- het verzoek om uitstel
- de duur van het uitstel
- de beëindiging van het uitstel
- zekerheid

Verzoek om uitstel
De belastingschuldige moet een verzoek om uitstel van betaling voor deze aanslag inkomstenbelasting schriftelijk bij de ontvanger indienen (Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, artikel 3, lid 1).

Duur van het uitstel
Voor deze aanslagen inkomstenbelasting geldt een afwijkende regeling voor het uitstel. Er kan een betalingsregeling worden getroffen waarbij de aanslag in tienjaarlijkse termijnen moet worden voldaan. De 1e termijn vervalt zes weken na de dagtekening van het aanslagbiljet en elk van de volgende termijnen vervalt telkens 1 jaar later (Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, artikel 3, lid 3).

Beëindiging van het uitstel
Het uitstel eindigt doordat de aanslag na 10 jaar is voldaan (Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, artikel 3, lid 3).

Verder beëindigt de ontvanger het uitstel als:
- er aflossingen op de schuldig gebleven koopsom plaatsvinden
- de aandelen waar het uitstel over gaat door de verkrijger worden vervreemd
- uit de aandelen waar het uitstel over gaat reguliere voordelen van substantiële omvang worden genoten

In het eerste en derde geval wordt het uitstel beëindigd als de aflossingen of de reguliere voordelen uitgaan boven het dubbele van de belasting die in dat jaar op de openvallende termijn moet worden voldaan. Het uitstel wordt dan beëindigd met de helft van het bedrag dat boven het dubbele van de belasting uitgaat (Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, artikel 3, lid 4).

Voorbeeld
Stel, er zijn aandelen overgedragen tegen een schuldig gebleven koopsom van € 600.000 en de verschuldigde belasting over deze vervreemding bedraagt € 150.000. Gedurende 10 jaar moet op grond van de uitstelregeling jaarlijks € 15.000 worden voldaan. In het 3e jaar vindt op de schuldig gebleven koopsom een aflossing plaats van € 90.000. De vermindering van het uitstelbedrag wordt dan als volgt berekend:
(€ 90.000 - (2 x € 15.000)) : 2 = € 30.000. Het openstaande bedrag op de aanslag voor de aflossing (€ 150.000 - 3 x € 15.000) = € 105.000. Dit laatste bedrag wordt verminderd met € 30.000, zodat € 75.000 resteert. Dit bedrag mag in gelijke jaarlijkse termijnen van € 10.715 in de nog resterende 7 jaar worden voldaan.

De belastingschuldige is verplicht de ontvanger direct schriftelijk in kennis te stellen van iedere gebeurtenis die leidt tot beëindiging van het uitstel (Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, artikel 3, lid 5).

Invorderingsrente
Als een betalingsregeling voor de aanslag inkomstenbelasting is getroffen, wordt geen invorderingsrente in rekening gebracht (Leidraad Invordering 2008, artikel 74.5). Als de betaling van de (jaarlijks) verschenen termijnen niet tijdig plaatsvindt, wordt er wel invorderingsrente in rekening gebracht. De rente wordt dan berekend vanaf het tijdstip waarop de desbetreffende termijn is verschenen tot het tijdstip van de feitelijke voldoening.

Als de ontvanger het uitstel beëindigt en de belastingaanslag wordt invorderbaar, wordt wel invorderingsrente gerekend. De rente wordt in rekening gebracht vanaf het moment dat de rechtvaardigingsgrond voor het uitstel niet langer bestaat (Uitvoeringsbesluit Invorderingswet 1990, artikel 6, lid 2).

Zekerheid
Voor het verlenen van uitstel van betaling voor deze aanslag is vereist dat de belastingschuldige zekerheid geeft. De vereiste zekerheid kan worden verstrekt door middel van een bankgarantie, een hypotheek of een verpanding van aandelen of andere waardepapieren. De hoogte van de zekerheid moet in overeenstemming zijn met de actuele waarde van de fiscale claim.

37.2.3 ***Einde terbeschikkingstelling***
Deze uitstelregeling heeft betrekking op de belasting die in een aanslag inkomstenbelasting is begrepen en die is verschuldigd door het beëindigen van een terbeschikkingstelling van een zaak. Het uitstel kan worden verleend indien de ter beschikking gestelde zaak:
niet is vervreemd.
Het gaat bijvoorbeeld om de situatie waarin de enig aandeelhouder een pand verhuurt aan een vennootschap en hij de aandelen vervreemdt, terwijl de huurovereenkomst voor het pand in stand blijft.

Ook gaat het om gevallen waarin een terbeschikkingstelling aan een partner eindigt doordat de belastingschuldige en zijn partner duurzaam gescheiden zijn gaan leven. Hoewel de terbeschikkingstelling van de zaak dan eindigt, komen er geen gelden vrij waaruit de belastingaanslag kan worden voldaan.
- is vervreemd waarbij de koper de overdrachtsprijs schuldig is gebleven
- is geschonken

In de bovenvermelde situaties komt de uitstelregeling van artikel 25, lid 14 van de Invorderingswet 1990 aan de belastingschuldige tegemoet.

Voor dit uitstel gelden er voorwaarden over:
- het verzoek om uitstel
- de duur van het uitstel
- de beëindiging van het uitstel
- invorderingsrente
- zekerheid
- verrekening

Verzoek om uitstel
Een verzoek om uitstel van betaling voor deze aanslag inkomstenbelasting moet de belastingschuldige schriftelijk bij de ontvanger indienen (Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, artikel 4a, lid 1).

Duur van het uitstel
Het uitstel houdt een betalingsregeling in en loopt maximaal 10 jaar, te rekenen vanaf de dag na de vervaldag van de enige of laatste betalingstermijn die voor de belastingaanslag geldt (Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, artikel 4a, lid 2).

Beëindiging van het uitstel
Het uitstel wordt beëindigd als er niet is voldaan aan de algemene voorwaarden voor uitstel van betaling zoals genoemd in de Leidraad Invordering 2008, artikel 25.1.4.

Verder beëindigt de ontvanger het uitstel:
- als de belastingschuldige failliet gaat
- als de schuldsanering voor natuurlijke personen (WSNP) op de belastingschuldige van toepassing wordt
- bij overlijden van de belastingschuldige
- als de desbetreffende zaak wordt vervreemd door belastingschuldige, de koper of begiftigde (Invorderingswet 1990, artikel 25, lid 14)

De belastingschuldige is verplicht de ontvanger direct schriftelijk in kennis te stellen van iedere gebeurtenis die leidt tot beëindiging van het uitstel (Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, artikel 4a, lid 3).

Invorderingsrente
Over de periode van uitstel is invorderingsrente verschuldigd.

Zekerheid
Voor het verlenen van uitstel van betaling voor deze aanslag is vereist dat de belastingschuldige zekerheid geeft. De vereiste zekerheid kan worden verstrekt door een bankgarantie, een hypotheek of een verpanding van aandelen of andere waardepapieren. De hoogte van de zekerheid moet in overeenstemming zijn met de actuele waarde van de fiscale claim.

Verrekening
Gedurende het uitstel is verrekening niet mogelijk.

37.2.4 ***Overbrengen ondernemerswoning naar privé-vermogen***
Deze uitstelregeling gaat over aanslagen inkomstenbelasting waarin de inkomstenbelasting is begrepen die bij de staking van de onderneming is verschuldigd en die kan worden toegerekend aan de winst ter zake van de overgang naar het privé-vermogen van de (voormalige) ondernemerswoning. Deze betalingsregeling is gericht op ondernemers die door de staking in liquiditeitsproblemen zijn gekomen en na de bedrijfsbeëindiging in hun (voormalige) ondernemerswoning (willen) blijven wonen.

Voor dit uitstel gelden voorwaarden over:
- het verzoek om uitstel
- de duur van het uitstel
- de beëindiging van het uitstel
- invorderingsrente
- zekerheid

Verzoek om uitstel
De belastingschuldige moet een verzoek om uitstel van betaling voor deze aanslag inkomstenbelasting schriftelijk bij de ontvanger indienen (Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, artikel 5, lid 1). De belastingschuldige moet in dit verzoek aannemelijk maken dat hij de aanslag kan voldoen binnen de maximale uitsteltermijn van 10 jaar (Leidraad Invordering 2008, artikel 74.8).

Bij de beoordeling van de betalingscapaciteit houdt de ontvanger geen rekening met de waarde van de woning. De ontvanger verlangt niet dat (eerst) de waarde van de woning wordt aangewend voor de betaling van de belasting. Verder handelt hij bij de beoordeling van de betalingscapaciteit overeenkomstig het regulier uitstelbeleid.

Als de belastingschuldige tijdens het verzoek om uitstel niet aannemelijk kan maken dat hij de belastingaanslag binnen 10 jaar zal kunnen voldoen, komt hij niet voor deze uitstelregeling in aanmerking. De ontvanger kan de belastingschuldige in de gelegenheid stellen om, onder nadere voorwaarden zoals zekerheidsstelling, de woning die buiten de beoordeling van de betalingscapaciteit te vervreemden. Met de opbrengst van de woning kan belastingschuldige de aanslag betalen. De termijn waarbinnen de vervreemding moet plaatsvinden bedraagt 1 jaar.

Duur van het uitstel
Het uitstel houdt een betalingsregeling in en loopt maximaal 10 jaar, te rekenen vanaf de dag na de vervaldag van de enige of laatste betalingstermijn die voor de belastingaanslag geldt (Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, artikel 5, lid 2).

Beëindiging van het uitstel
Het uitstel wordt beëindigd als er niet is voldaan aan de algemene voorwaarden voor uitstel van betaling zoals genoemd in de Leidraad Invordering 2008, artikel 25.1.4.

Verder beëindigt de ontvanger het uitstel:
- als de belastingschuldige failliet gaat
- als de schuldsanering voor natuurlijke personen (WSNP) op de belastingschuldige van toepassing wordt
- bij overlijden van de belastingschuldige, tenzij de partner aannemelijk maakt dat de resterende belasting zal worden voldaan binnen de periode waarvoor het uitstel is verleend
- als zich een omstandigheid voordoet waardoor de woning ophoudt een eigen woning te zijn (Invorderingswet 1990, artikel 25, lid 16)
- indien aflossingen plaatsvinden op de schuldig gebleven overdrachtsprijs

De belastingschuldige is verplicht de ontvanger direct schriftelijk in kennis te stellen van iedere gebeurtenis die leidt tot beëindiging van het uitstel (Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, artikel 5, lid 3).

Invorderingsrente
Over de periode van uitstel is invorderingsrente verschuldigd.

Zekerheid
Voor het verlenen van uitstel van betaling voor deze aanslag is vereist dat de belastingschuldige zekerheid geeft. De vereiste zekerheid kan worden verstrekt door middel van een bankgarantie, een hypotheek of een verpanding van aandelen of andere waardepapieren. De hoogte van de zekerheid moet in overeenstemming zijn met de actuele waarde van de fiscale claim.

37.2.5 ***Geldloze overdracht onderneming***

Deze uitstelregeling heeft tot doel de bedrijfsoverdracht aan natuurlijke personen fiscaal te versoepelen. Het uitstel heeft betrekking op aanslagen inkomstenbelasting opgelegd aan de overdragende ondernemer over de winst behaald met of bij het staken van (een deel van) de onderneming of een deel daarvan. Doordat de koper de koopprijs geheel of gedeeltelijk schuldig is gebleven, heeft de overdragende ondernemer geen liquide middelen om de aanslag te voldoen.
Het uitstel dat aan de overdragende ondernemer wordt verleend, heeft alleen betrekking op de belasting over de vermogensbestanddelen die worden overgedragen. Geen uitstel wordt verleend voor de belasting over vermogensbestanddelen die niet in de overdracht zijn begrepen, maar bij de verkoper naar privé overgaan. Ook wordt geen uitstel verleend voor de belasting inzake de opheffing van de terugkeerreserve, de oudedagsreserve of andere fiscale reserves.

De uitstelregeling geldt dus voor de overdragende ondernemer en niet voor de ondernemer aan wie het bedrijf is overgedragen.
Voorwaarde voor het verlenen van uitstel is dat de overdracht van de onderneming plaatsvindt aan een natuurlijk persoon die de onderneming voortzet en de koopprijs geheel of gedeeltelijk schuldig is gebleven. Daarnaast moet aan de ontvanger een afschrift worden overlegd van de overeenkomst tussen de overdrager en de overnemer. Hieruit moet blijken welk deel van de overdrachtsprijs schuldig is gebleven, wat de aflossingsperiode is en in welke termijnen de koopsom wordt betaald (Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, artikel 5b, lid 1).

Voor dit uitstel gelden verder voorwaarden over:
- het verzoek om uitstel
- de duur van het uitstel
- de beëindiging van het uitstel
- invorderingsrente
- zekerheid

Verzoek om uitstel

De belastingschuldige moet een verzoek om uitstel van betaling voor deze aanslag inkomstenbelasting schriftelijk bij de ontvanger indienen (Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, artikel 5b, lid 1).

Duur van het uitstel

Het uitstel wordt verleend voor de aflossingsperiode die is overeengekomen tussen de overdrager en de overnemer. Als er geen aflossingsperiode is overeengekomen, of de aflossingsperiode bedraagt meer dan 10 jaar, eindigt het uitstel bij het begin van het 10e jaar na afloop van het kalenderjaar waarop de belastingaanslag betrekking heeft (Leidraad Invordering 2008, artikel 74.11).

Beëindiging van het uitstel

De ontvanger beëindigt het uitstel in de situaties omschreven in artikel 25, lid 19 van de Invorderingswet 1990. Voorbeelden van de zeer ingewikkelde berekeningen van een gedeeltelijke intrekking van uitstel

zijn te vinden in de Kamerstukken II, vergaderjaar 2004/2005, 29 767, nr. 42.

De belastingschuldige is verplicht de ontvanger direct schriftelijk in kennis te stellen van iedere gebeurtenis die leidt tot beëindiging van het uitstel (Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, artikel 5b, lid 2).

Invorderingsrente
Over de periode van uitstel is geen invorderingsrente verschuldigd (Leidraad Invordering 2008, artikel 74.11). Als het recht op uitstel is vervallen, wordt invorderingsrente berekend over het tijdvak dat aanvangt op de dag volgend op de dag waarop het uitstel is geëindigd.

Zekerheid
Voor het verlenen van uitstel van betaling voor deze aanslag is vereist dat de belastingschuldige zekerheid geeft. De vereiste zekerheid kan worden verstrekt door middel van een bankgarantie, een hypotheek of een verpanding van aandelen of andere waardepapieren. De hoogte van de zekerheid moet in overeenstemming zijn met de actuele waarde van de fiscale claim.

37.3 Uitstel aanslagen erfbelasting en schenkbelasting

37.3.1 *Uitstel aanslagen erfbelasting en schenkbelasting bij bedrijfsopvolging*

In artikel 25, lid 12-13 van de Invorderingswet 1990 is de uitstelregeling opgenomen voor conserverende aanslagen erf- en schenkbelasting bij bedrijfsopvolging. Deze regeling is er voor bedoeld te voorkomen dat de continuïteit van een onderneming in gevaar komt. Dit kan gebeuren als op korte termijn liquiditeiten aan de onderneming moeten worden onttrokken om erf- of schenkbelasting te betalen. De regelingen van de Successiewet 1956 en de Invorderingswet 1990 voor erf- en schenkbelasting bij bedrijfsopvolging werken als volgt:

Op verzoek van de verkrijger merkt de inspecteur de waarde van het ondernemingsvermogen dat tot de erfenis of schenking behoort, aan als te conserveren waarde (Successiewet 1956, artikel 35b). Dit geldt ook voor de aandelen die bij de erflater of schenker tot een aanmerkelijk belang behoorden. De te conserveren waarde is opgebouwd uit een deel voorwaardelijk vrijgestelde waarde en een deel te belasten te conserveren waarde.

Het verschil tussen de liquidatiewaarde en de going-concernwaarde van de onderneming wordt op verzoek van de belastingplichtige aangemerkt als voorwaardelijk vrijgestelde waarde (Successiewet 1956, artikel 35c, lid 1). De belastingplichtige moet de onderneming dan wel ten minste 5 jaar voortzetten.

Naast deze vrijstelling geldt een vrijstelling voor de gehele going-concernwaarde van het ondernemingsvermogen tot het in artikel 35b, lid 1 genoemde maximum. Dit maximum wordt jaarlijks geïndexeerd. Voor het resterende deel van de going-concernwaarde van het ondernemingensvermogen wordt 83% vrijgesteld (Successiewet 1956, artikel 35b, lid 3).

De rest van het ondernemingsvermogen wordt beschouwd als belaste geconserveerde waarde (Successiewet 1956, artikel 35b, lid 3). Hierover wordt een conserverende aanslag opgelegd. Voor deze aanslag kan de ontvanger 10 jaar rentedragend uitstel van betaling verlenen (Invorderingswet 1990, artikel 25, lid 12). Daarna is de aanslag invorderbaar.

Artikel 25, lid 13 van de Invorderingswet 1990 regelt het uitstel voor aanslagen erf- en schenkbelasting die kunnen worden toegerekend aan een vordering op een medeverkrijger ter zake van door deze medeverkrijger verkregen ondernemingsvermogen als hiervoor bedoeld in artikel 35c, lid 1 Successiewet 1956. De belastingschuldige kan zo'n vordering dus hebben verkregen op de medeverkrijger(s) die de onderneming van de erflater of schenker voortzetten.

De uitstelregeling voor erf- en schenkbelasting bij bedrijfsopvolging heeft een aantal eigen regels.

De Successiewet 1956 is per 1 januari 2010 gewijzigd. Voor aanslagen opgelegd in verband met belastbare feiten die zich hebben voorgedaan op of na 1 januari 2010, is de term 'successierecht' vervangen door 'erfbelasting' en de term 'schenkingsrecht' door 'schenkbelasting'.

37.3.2 Eigen regels bij bedrijfsopvolging

De regels die de uitstelregelingen gemeen hebben, gaan over:
- het verzoek om uitstel
- de voor bezwaar vatbare beschikking
- de bestuurlijke boete
- verrekening
- versnelde invordering
- de afwezigheid van de zekerheidseis

Verzoek om uitstel

De ontvanger verleent uitsluitend uitstel van betaling als de belastingschuldige daartoe een schriftelijk verzoek heeft ingediend. Het indienen van een aangiftebiljet voor het recht van successie of erfbelasting wordt als een verzoek om uitstel aangemerkt, als de belastingschuldige daarin een beroep doet op de uitstelfaciliteiten van artikel 25, lid 12-13 van de Invorderingswet 1990 (Leidraad Invordering 2008, artikel 74.6.).

Uitstel bij voor bezwaar vatbare beschikking

De ontvanger neemt het besluit om uitstel te verlenen, af te wijzen, te herzien of geheel of gedeeltelijk te beëindigen, bij voor bezwaar vatbare beschikking. Dit houdt in dat tegen deze beschikking bezwaar mogelijk is bij de ontvanger en beroep bij de rechter. Zie ook het hoofdstuk Bezwaar en beroep.

Bestuurlijke boete

Voor een bestuurlijke boete die samenhangt met de (conserverende) aanslag waarvoor om uitstel wordt verzocht, wordt nooit op dezelfde wijze uitstel van betaling verleend als voor de hoofdsom van de

(conserverende) aanslag. Wel kan voor de bestuurlijke boete uitstel worden verleend in verband met bezwaar of beroep tegen de aanslag, een te verwachten teruggave of betalingsproblemen.

Tenzij uitstel is verleend voor de bestuurlijke boete, kan de bestuurlijke boete die samenhangt met een aanslag worden ingevorderd zodra die boete opeisbaar is. De boete hoeft dus niet onherroepelijk vast te staan. Ook verrekening is mogelijk.

Verrekening
Gedurende de looptijd van het uitstel wordt niet verrekend met uit te betalen bedragen.

Versnelde invordering
Uitstel van betaling voor deze (conserverende) aanslag wordt niet beëindigd als zich een omstandigheid voordoet waarin de ontvanger zal overgaan tot toepassing van de versnelde invordering. Het uitstel voor de (conserverende) aanslag wordt alleen beëindigd in de gevallen die de Invorderingswet 1990 daarvoor noemt (Leidraad Invordering 2008, artikel 74.1.5).

Geen zekerheid
Voor deze vorm van uitstel hoeft geen zekerheid te worden gesteld.

37.3.3 ***Belaste waarde***
Artikel 25, lid 12 van de Invorderingswet 1990 geeft uitstel van betaling voor het recht van successie of erfbelasting of schenkingsrecht of schenkbelasting over de waarde van het ondernemingsvermogen dat is vastgesteld door de inspecteur op grond van artikel 31a, lid 4 en artikel 35c, lid 3 van de Successiewet 1956. De waarde van het ondernemingsvermogen wordt aangemerkt als voorwaardelijk onbelaste geconserveerde waarde of belaste geconserveerde waarde. Voor de belaste geconserveerde waarde kan op grond van artikel 25, lid 12 van de Invorderingswet 1990 uitstel van betaling worden verkregen.

Voor dit uitstel gelden voorwaarden over:
- de duur van het uitstel
- de beëindiging van het uitstel
- invorderingsrente
- vermindering

Duur van het uitstel
Het uitstel eindigt van rechtswege uiterlijk op de dag waarop 10 jaar zijn verstreken te rekenen vanaf 1 januari van het jaar na het jaar waarin de verkrijging heeft plaatsgevonden (Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, artikel 6a, lid 2). Na die 10 jaar wordt de aanslag dus invorderbaar.

Beëindiging van het uitstel
De ontvanger kan het uitstel ook beëindigen:
- als de belastingschuldige failliet gaat
- als de schuldsaneringsregeling natuurlijke personen (WSNP) op de belastingschuldige van toepassing wordt.

De belastingschuldige is verplicht de ontvanger direct schriftelijk in kennis te stellen van iedere gebeurtenis die leidt tot beëindiging van het uitstel (Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, artikel 6a, lid 3).

Invorderingsrente
Over de periode van uitstel is invorderingsrente verschuldigd.

Vermindering
Als voor een bedrag uitstel van betaling is verleend en dit bedrag wijzigt doordat de inspecteur de aanslag vermindert, beëindigt de ontvanger het uitstel voor het bedrag van die vermindering. Voor het resterende bedrag blijft het uitstel doorlopen. De termijn waarop het uitstel uiterlijk eindigt blijft dus onveranderd.

37.3.4 ***Overbedelingsvordering***
Op grond van artikel 25, lid 13 van de Invorderingswet 1990 kan uitstel van betaling worden verleend voor belastingaanslagen successierecht of erfbelasting of schenkingsrecht of schenkbelasting, voor zover die rechten kunnen worden toegerekend aan een (overbedelings)vordering die de belastingschuldige heeft verkregen op de medeverkrijger(s) ter zake van een door deze medeverkrijger(s) verkregen ondernemingsvermogen als bedoeld in artikel 35b, lid 1 van de Successiewet 1956.

Voor dit uitstel gelden voorwaarden over:
- de duur van het uitstel
- de beëindiging van het uitstel
- invorderingsrente

Duur van het uitstel
Het uitstel eindigt van rechtswege uiterlijk op de dag waarop 10 jaar zijn verstreken vanaf de vervaldag van de enige of laatste betalingstermijn die voor de belastingaanslag geldt (Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, artikel 6b, lid 2). Na die 10 jaar wordt de aanslag invorderbaar.

Beëindiging van het uitstel
De ontvanger kan het uitstel ook beëindigen:
- als de belastingschuldige failliet gaat
- als de schuldsaneringsregeling natuurlijke personen (WSNP) op de belastingschuldige van toepassing wordt
- als zich voor de medeverkrijger tijdens de duur van het uitstel een gebeurtenis voordoet als bedoeld in artikel 53c, lid 1 van de Successiewet 1956
- voor zover de (overbedelings)vordering wordt voldaan

De belastingschuldige is verplicht de ontvanger direct schriftelijk in kennis te stellen van iedere gebeurtenis die leidt tot beëindiging van het uitstel (Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, artikel 6b, lid 3).

Invorderingsrente
Over de periode van uitstel is invorderingsrente verschuldigd.

37.3.5 ***Verkrijging blote eigendom geërfde woning***

Bij de uitgebreide herziening van de Successiewet 1956 in 2010 is een nieuwe faciliteit in de Successiewet 1956 en de invorderingswet 1990 opgenomen die een rentedragend uitstel van betaling regelt indien sprake is van betalingsproblemen om de aanslag erfbelasting te betalen ter zake van de verkrijging van de blote eigendom van een onroerende zaak. Ingevolge artikel 37, tweede lid, successiewet 1956 wordt de voor verschuldigde erfbelasting een conserverende aanslag opgelegd.

De uitstelfaciliteit van artikel 25, lid 20 is uitsluitend op gericht om de belastingschuldige die over onvoldoende contanten beschikt om zonder uitstel de erfbelasting te voldoen. Uit de wet blijkt dat alvorens een beroep kan worden gedaan op de faciliteit eerst moet worden getoetst of de nalatenschap over voldoende (liquide) middelen beschikt om de aanslag erfbelasting te voldoen. Daarnaast dient te worden getoetst of de erfgenamen over voldoende contante middelen beschikken om de erfbelastingaanslag zelf te voldoen. Het betreft hier het beschikken over onvoldoende middelen buiten de verkregen blote eigendom van de eigen woning of de onderbedelingsvordering. Uitstel wordt verleend voor dat deel dat niet door de belastingschuldige erfgenaam kan worden voldaan.

De regeling geldt zowel bij vruchtgebruiktestamenten als voor bijvoorbeeld een wettelijke verdeling of een testament met ouderlijke boedelverdeling. In deze laatste gevallen verkrijgen de erfgenamen een onderbedelingsvordering.
Voor dit uitstel gelden voorwaarden over:

- het verzoek om uitstel
- de duur van het uitstel
- de beëindiging van het uitstel
- invorderingsrente
- zekerheid

Verzoek om uitstel

De ontvanger verleent uitsluitend uitstel van betaling als de belastingschuldige daartoe een schriftelijk verzoek heeft ingediend (Uitvoeringsregeling invorderingswet 1990, artikel 6c , lid). De ontvanger neemt het besluit om uitstel te verlenen, af te wijzen, te herzien of geheel of gedeeltelijk te beëindigen bij voor bezwaar beschikking. Dit houdt in dat tegen deze beschikking bezwaar mogelijk is bij de ontvanger en beroep bij de rechter (hoofdstuk V van de Algemene wet inzake rijksbelastingen is van toepassing).

Duur van het uitstel

Het uitstel is niet gebonden aan een vooraf vastgestelde periode. Er is eerder sprake van een vervaltermijn. Het uitstel wordt namelijk verleend tot het moment dat de reden voor het verlenen van uitstel is weggevallen.

Beëindiging van het uitstel

De ontvanger beëindigt het uitstel:

- ingeval de woning voor de vruchtgebruiker niet langer een eigen woning is als bedoeld in artikel 3.111 van de wet op de inkomstenbelasting 2001
- ingeval van faillissement van belastingschuldige

- ingeval de schuldsaneringsregeling natuurlijke personen ten aanzien van belastingschuldige van toepassing is
- bij vervreemding van de blote eigendom
- de onderbedelingsvordering wordt afgelost

De belastingschuldige is verplicht de ontvanger direct schriftelijk in kennis te stellen van iedere gebeurtenis die leidt tot beëindiging van het uitstel (Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, artikel 6c, lid 2).

Invorderingsrente
Over de periode van uitstel is invorderingsrente verschuldigd.

Zekerheid
Voor het verlenen van uitstel van betaling voor deze aanslag is vereist dat de belastingschuldige zekerheid geeft (artikel 25, lid 20 van de Invorderingswet 1990). De vereiste zekerheid kan worden verstrekt door middel bvan een bankgarantie, een hypotheek of een verpanding van aandelen of andere waardepapieren

37.3.6 ***Uitstel aanslagen IB ter zake exitheffingen***
Artikel 25a van de Invorderingswet 1990 regelt de mogelijkheid van uitstel van betaling voor belastingaanslagen inkomstenbelasting voor het gedeelte dat ziet op de zogenoemde exitheffing ter zake van een belastingschuldige die woont of is gevestigd in een lidstaat van de Europese Unie of in een staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte. De bepaling regelt dat de emigrerende belastingschuldige onder voorwaarden niet direct hoeft af te rekenen, maar er voor kan kiezen om een betalingsregeling van 10 jaar te verkrijgen.

Verzoek om uitstel
Het verzoek om uitstel moet bij de aangifte Inkomstenbelasting worden ingediend (Invorderingswet 1990, artikel 25a, lid 4).

Voorwaarden uitstel van betaling
Aan het uitstel zijn een aantal voorwaarden verbonden:
- belastingschuldige woont of is gevestigd in een lidstaat van de Europe Unie of in een staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte.
- aan het uitstel moet een verzoek ten grondslag liggen.
- uitstel wordt slechts verleend indien de belastingaanslag betrekking heeft op voordelen ter zake van vermogensbestanddelen die bij de belastingschuldige niet in aanmerking zouden zijn genomen als deze ter zake van die vermogensbestanddelen voor de heffing van de inkomstenbelasting belastingplichtig in Nederland zou zijn gebleven.
- het stellen van voldoende zekerheid.

In de uitvoeringsregeling Invorderingswet artikel 6d lid 1 en lid 2 worden aanvullende voorwaarden opgesomd:
- bij het verzoek om uitstel van betaling bij de aangifte inkomstenbelasting dient aan de hand van schriftelijke bescheiden aannemelijk te worden gemaakt welke voordelen bij de

belastingschuldige niet in aanmerking zouden zijn genomen indien hij in Nederland belastingplichtige zou zijn gebleven.
- jaarlijks dient belastingschuldige aannemelijk te maken dat de voordelen niet in aanmerking zijn genomen.

Betalingsregeling
Belastingschuldige kan kiezen voor een 10-jarige betalingsregeling (Invorderingswet 1990, artikel 25a, lid 3). De eerste termijn vervalt één maand na dagtekening van het aanslagbiljet en elk van de volgende termijnen telkens een jaar later
In artikel 6d, lid 3 van de uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990 ontheft belastingschuldige van zijn jaarlijkse plicht om bescheiden te overleggen.

Beëindiging van het uitstel
Ingevolge artikel 25a, lid 2 van de invorderingswet 1990 beëindigt de ontvanger het uitstel als:
- de belastingschuldige niet meer woont of is gevestigd in een lidstaat van de Europese Unie of in een staat die partij is bij de overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte;
- niet meer wordt voldaan aan zijn jaarlijkse informatieplicht.
- niet meer voldoende zekerheid is gesteld, of
- de in het eerste lid bedoelde voordelen ter zake van vermogensbestanddelen bij de belastingschuldige in aanmerking zouden zijn genomen indien hij belastingplichtig in Nederland zou zijn geweest
- de belastingschuldige niet aan zijn jaarlijkse betalingstermijn voldoet.

De belastingschuldige is verplicht de ontvanger direct schriftelijk in kennis te stellen van iedere gebeurtenis die leidt tot beëindiging van het uitstel (Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, artikel 6d, lid 4).

Invorderingsrente
Ingevolge artikel 28 van de Invorderingswet 1990 is belastingschuldige gedurende de uitstelperiode invorderingsrente verschuldigd vanaf de eerste dag na de laatste vervaldag van de aanslag.

Zekerheid
Aan het verlenen van uitstel van betaling kan de Ontvanger de voorwaarde van zekerheidstelling bedingen.
De beoordeling of zekerheid dient te worden gesteld, alsmede de hoogte daarvan, wordt overgelaten aan de ontvanger.
De hoogte van de zekerheid hoeft niet in alle gevallen gelijk te zijn aan het bedrag van de exitheffing. Naarmate het invorderingsrisico voor de ontvanger groter is, zal de mate waarin zekerheid wordt verlangd ook toenemen. Factoren die van invloed zijn op de omvang van de te stellen zekerheid zijn:
- de verwachte duur van het uitstel: hoe langer het uitstel duurt, des te groter het invorderingsrisico;
- het fiscale gedrag van de ondernemer in kwestie: is aan de aangifte- en betalingsverplichtingen voldaan;
- de aard van de activa van de onderneming

De ontvanger kan ook gedurende het uitstel (aanvullende) zekerheid vragen. Dit kan bijvoorbeeld noodzakelijk zijn als de eerder gestelde zekerheid in waarde is gedaald.

38 Voorrangsbepalingen

Alle schuldeisers zijn gelijk, zo luidt de algemene regel. Sommige schuldeisers hebben echter in bepaalde situaties voorrang op anderen. In artikel 3:276 van het Burgerlijk Wetboek is bepaald dat een schuldeiser zijn vordering op alle goederen van zijn schuldenaar kan verhalen, tenzij de wet of een overeenkomst tussen schuldenaar en schuldeisers anders bepaalt. Op deze hoofdregel zijn 2 uitzonderingen, te weten:

- Soms is de vordering niet op alle goederen van de schuldenaar te verhalen.
- Soms is de vordering op goederen van derden te verhalen.

Alle schuldeisers hebben dus in beginsel een gelijke rang. Als 2 schuldeisers een vordering hebben op dezelfde schuldenaar en beiden leggen beslag op hetzelfde goed, krijgen zij ieder een evenredig deel van de netto-opbrengst. Dit nadat de kosten van executie zijn voldaan. Dit beginsel van gelijke rechten van schuldeisers is neergelegd in artikel 3:277, lid 1 van het Burgerlijk Wetboek.

Artikel 3:277, lid 1, slot van het Burgerlijk Wetboek maakt een uitzondering op deze algemene regel. Sommige schuldeisers krijgen namelijk voorrang op hun medeschuldeisers. Volgens artikel 3:278, lid 1 van het Burgerlijk Wetboek vloeit voorrang voort uit pand, hypotheek en voorrecht en uit de andere in de wet aangegeven gronden. Artikel 3:278, lid 2 van het Burgerlijk Wetboek bepaalt dat voorrechten alleen uit de wet voortvloeien.

De Belastingdienst heeft in artikel 21 van de Invorderingswet 1990 een voorrecht op alle goederen van de belastingschuldige. Dit fiscale voorrecht geldt voor alle rijksbelastingen. Het fiscale voorrecht is ook van toepassing in geval van beslag op bodemzaken. Bodemzaken zijn zaken van een ander dan de belastingschuldige. De ontvanger kan bepaalde belastingschulden onder voorwaarden verhalen op bepaalde roerende zaken van derden. Dit is het zogenaamde bodemrecht.

Het fiscale voorrecht komt na pand en hypotheek. Als de ontvanger en de pandhouder zich op hetzelfde goed willen verhalen, gaat de pandhouder vóór de ontvanger. Dit geldt ook bij faillissement. Op de regel dat pand boven het fiscale voorrecht gaat, bestaat 1 uitzondering. Dat is het geval waarin een bezitloos pandrecht is gevestigd op zaken waarop het bodemrecht zou kunnen worden toegepast.

Het fiscale voorrecht vervalt op het moment dat de aanslag is verjaard. De Belastingdienst kan van zijn voorrecht afzien, maar is daar zeer terughoudend in.

38.1 Voorrangsbepaling hypotheek

Een hypotheek is een (beperkt) recht op onroerende zaken, en ingeschreven schepen en bepaalde onroerende rechten. Dit recht wordt bij overeenkomst gevestigd. Als een schuldenaar (de hypotheekgever) zijn schulden niet betaalt, heeft de schuldeiser (de hypotheeknemer) het

recht zijn vordering te verhalen op de opbrengst van de onroerende zaak. Hij heeft hierbij voorrang boven andere schuldeisers. Als dit beperkte recht is gevestigd op een registergoed, is sprake van een hypotheek. Is het gevestigd op een ander goed, dan is sprake van pand.

38.2 Voorrangsbepaling pand

Pand is een (beperkt) recht van een schuldeiser (de pandnemer of pandhouder) op een goed van zijn schuldenaar (de pandgever). Dit recht wordt bij overeenkomst gevestigd. Als de schuldenaar zijn schulden niet betaalt, heeft de schuldeiser het recht zijn vordering te verhalen op de opbrengst van het goed. Hij heeft hierbij voorrang boven andere schuldeisers.

Pand kan alleen worden gevestigd op andere goederen dan registergoederen. Bovendien moeten de goederen volgens artikel 3:228 van het Burgerlijk Wetboek voor overdracht vatbaar zijn. Er zijn 2 vormen van verpanding te onderscheiden:

- De verpande zaak bevindt zich in de macht van de pandhouder (vuistpand).
- De verpande zaak blijft onder de schuldenaar (bezitloos pand).

Als een beperkt recht op een registergoed is gevestigd, is sprake van een hypotheek.

38.3 Voorrangsbepaling voorrecht

Volgens artikel 3:278, lid 1 van het Burgerlijk Wetboek vloeit voorrang voort uit pand, hypotheek en voorrecht en uit de andere gronden zoals in het Burgerlijk Wetboek aangegeven.

Artikel 3:278, lid 2 van het Burgerlijk Wetboek bepaalt dat voorrechten alleen uit de wet voortvloeien. Een voorrecht geeft bepaalde schuldeisers het recht om vóór andere schuldeisers te gaan bij de verdeling van de opbrengst van een bepaald goed of van het hele vermogen van de schuldenaar.

In artikel 3:279 van het Burgerlijk Wetboek is bepaald dat pand en hypotheek boven voorrecht gaan, tenzij er in de wet geregelde uitzonderingen van toepassing zijn.

38.4 Rangorde fiscaal voorrecht

Het fiscale voorrecht rust op alle goederen van de belastingschuldige. Dat wil zeggen dat de belastingschuldige primair aansprakelijk is met zijn gehele vermogen. De ontvanger kan zijn vordering op dat vermogen verhalen boven schuldeisers die geen of een lager voorrecht hebben.

Hypotheek en pand gaan in rang boven het fiscale voorrecht. Deze regel leidt bij pand tot een uitzondering. Dat zijn de gevallen waarin sprake is van een bezitloos pandrecht dat is gevestigd op zaken waarop het bodemrecht toegepast zou kunnen worden.

Boven het fiscale voorrecht gaan:

- de vordering tot voldoening van de kosten tot behoud van een goed die zijn ontstaan na de dagtekening van het aanslagbiljet

- de vordering tot vergoeding van schade voor zover het gaat om het verhaal op de verzekeringsuitkering door de verzekeringsmaatschappij van de schuldenaar
- de kosten van een toegewezen faillissementsaanvraag
- uitwinningskosten.
  Uitwinningskosten of executiekosten zijn de kosten die zijn gemaakt voor de uitwinning vanaf het bevel tot betaling

38.5 Voor welke middelen

Het fiscale voorrecht geldt voor:
- alle rijksbelastingen
- sociale verzekeringspremies
- invorderingsrente
- vervolgingskosten
- opcenten die betrekking hebben op een belastingaanslag
- belastingrente
- revisierente
- compenserende rente in de douanesfeer
- kosten van ambtelijke werkzaamheden
- bestuurlijke boeten

38.6 Fiscaal voorrecht pand

Het fiscale voorrecht komt in rangorde na pand en hypotheek. Als de ontvanger en de pandhouder zich op hetzelfde goed willen verhalen, gaat de pandhouder vóór de ontvanger. Op deze regel is 1 uitzondering. Wanneer een bezitloos pandrecht is gevestigd op zaken waarop het bodemrecht toegepast zou kunnen worden (de zogenaamde bodemzaken), gaat het fiscale voorrecht vóór pand. Dit recht wordt vaak het 'bodemvoorrecht' genoemd.

Het bodemvoorrecht geldt alleen voor de belastingen genoemd in artikel 22, lid 3 van de Invorderingswet 1990. Wanneer de ontvanger voor deze belastingen beslag heeft laten leggen op zogenoemde bodemzaken waarop een (bezitloos) pandrecht is gevestigd, mag hij zich boven de pandhouder verhalen op die zaken. Ook als de belastingschuldige failliet is, kan de ontvanger dit hoge voorrecht realiseren, zelfs als hij nog geen beslag op de zaken heeft laten leggen.

De bezitloos pandhouder blijft ook na beslag bevoegd de afgifte van de betreffende zaken te verlangen en deze te executeren. Zolang de pandhouder de ontvanger niet heeft meegedeeld dat hij van deze bevoegdheid gebruik zal maken, blijft de ontvanger bevoegd de in beslaggenomen bezitloos verpande zaken te executeren.

Als er ook beslag is gelegd op zaken van een derde en/of zaken waarvan de volle eigendom bij belastingschuldige berust, neemt de ontvanger een bepaalde volgorde van uitwinning of verkoop in acht.

Als de bezitloos pandhouder de zaken te gelde heeft gemaakt, moet hij de netto-opbrengst aan de ontvanger afdragen, althans voor dat deel van de fiscale vordering dat bevoorrecht is boven pand en waarvoor beslag is gelegd.

Omdat bij een bezitloos pandrecht de pandgever (de belastingschuldige) eigenaar blijft van de zaak, is hier het échte bodemrecht van artikel 22,

lid 3 van de Invorderingswet 1990 niet van toepassing. Bij dit bijzondere verhaalsrecht worden zaken van derden die zich op de bodem van de belastingschuldige bevinden (de zogenaamde bodemzaken), door beslag getroffen.

38.6.1 ***Bezitloos verpande zaken***

Als de ontvanger voor de belastingen genoemd in artikel 22, lid 3 van de Invorderingswet 1990 beslag heeft laten leggen op zogenoemde bodemzaken waarop een (bezitloos) pandrecht is gevestigd; en als hij daarnaast beslag heeft laten leggen op andere zaken van een derde en zaken waarvan de volle eigendom bij de belastingschuldige berust, zal hij bij executie de volgende volgorde aanhouden:

1. 'eigen' zaken van de belastingschuldige
2. de bezitloos verpande zaken waarop het bodemvoorrecht van toepassing is
3. bodemzaken

38.7 Tijdsduur fiscaal voorrecht

Het fiscale voorrecht geldt gedurende de gehele periode waarin een belastingaanslag kan worden ingevorderd. Op het moment dat de aanslag is verjaard, vervalt het voorrecht.

38.8 Afzien van fiscaal voorrecht

De Belastingdienst is terughoudend met het afzien van zijn fiscale voorrecht. De Belastingdienst is wel bereid daarvan af te zien als wordt gevraagd om voor de belangen van andere schuldeisers terug te treden en het voorrecht slechts gedeeltelijk uit te oefenen, zodat daarmee een akkoord kan worden bereikt tussen alle schuldeisers. Zo'n akkoord moet in ieder geval passen in het door de Belastingdienst gehanteerde saneringsbeleid.

Als de ontvanger het verzoek krijgt om geheel of gedeeltelijk van zijn voorrecht af te zien om andere redenen dan het bereiken van een akkoord, draagt hij dit verzoek voor verdere afhandeling over aan het ministerie:
Ministerie van Financiën
Team Ondernemingen
Postbus 20201
2500 EE Den Haag

39 Zekerheid

Om te voorkomen dat belastingschuld onverhaalbaar wordt, vraagt de ontvanger zekerheid. De zekerheid moet in beginsel eenvoudig zijn te stellen, te bewaken en uit te winnen. In bepaalde gevallen moet de ontvanger onderzoeken of zekerheid gesteld moet worden.

De ontvanger kan de volgende vormen van zekerheid aanvaarden:
- borgstelling
- bankgarantie
- hypotheekrecht
- pandrecht
- geld

De ontvanger geeft eventuele wijzigingen in verband met de aangeboden zekerheid aan de betrokkenen door. Als de zekerheid is vervallen of opgeheven, deelt hij dit ook aan de betrokkenen mee.

De ontvanger kan ook zekerheden nemen voor toekomstige belastingschulden. Dit is vooral van belang als de inspecteur een vergunning verleent aan een fiscaal vertegenwoordiger of aan een ondernemer die de belasting voor personenauto's en motorrijtuigen (BPM) per tijdvak wil voldoen.

De ontvanger moet de zekerheid in Nederland te gelde kunnen maken.

39.1 Wanneer zekerheid stellen?

In de volgende situaties moet de ontvanger onderzoeken of zekerheid gesteld moet worden:
- De belastingschuldige verzoekt om uitstel van betaling in verband met betalingsmoeilijkheden van hetzij ondernemers, hetzij particulieren.
- De belastingschuldige verzoekt om uitstel van betaling in verband met bezwaar tegen de aanslag.
- De belastingschuldige verzoekt om uitstel van betaling voor een conserverende belastingaanslag.
- De inspecteur verleent een vergunning om BPM per tijdvak te voldoen. De inspecteur bepaalt het bedrag van de zekerheid. De ontvanger beslist of hij de vorm van zekerheid aanvaardt. Als geld de zekerheid is, moet de ontvanger daarover rente vergoeden. Als de inspecteur de vergunning intrekt, blijft de verplichting om zekerheid te stellen bestaan. Deze verplichting vervalt pas als alle fiscale verplichtingen zijn voldaan.
- De inspecteur verleent een vergunning aan een fiscaal vertegenwoordiger. De inspecteur bepaalt het bedrag van de zekerheid. De ontvanger beslist of hij de vorm van zekerheid aanvaardt. Als geld de zekerheid is, moet de ontvanger daarover rente vergoeden. Als de inspecteur de vergunning intrekt, blijft de verplichting om zekerheid te stellen bestaan. Deze verplichting vervalt pas als alle fiscale verplichtingen zijn voldaan.

39.1.1 ***Zekerheid bij uitstel conserverende belastingaanslag***

De ontvanger kan uitstel van betaling verlenen voor een conserverende aanslag inkomstenbelasting. De ontvanger stelt de voorwaarde dat zekerheid wordt gesteld als de inspecteur de conserverende aanslag om 1 van de volgende redenen heeft opgelegd:

- stakingswinst onderneming door overheidsingrijpen
- pensioen- en lijfrenteaanspraken in situaties die de grenzen van de EU overschrijden. Uitzonderingen hierop zijn aanspraken uit levensverzekeringen of pensioenregelingen die zijn ondergebracht bij:
  - een bevoegde verzekeraar die in Nederland of in een ander land binnen de EU is gevestigd
  - een in Nederland gevestigd lichaam dat is vrijgesteld van vennootschapsbelasting ingevolge artikel 5, lid 1, letter b van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969
- voordeel uit kapitaalsverzekering eigen woning bij emigratie buiten de EU
- vervreemdingsvoordelen uit aanmerkelijk belang bij emigratie buiten de EU

39.2 Zekerheid bij vergunning BPM per tijdvak

Belasting voor personenauto's en motorrijtuigen (BPM) is verschuldigd voor het registreren van het voertuig in het kentekenregister. Het kenteken kan pas op naam worden gesteld nadat het voertuig is geregistreerd. Als een niet geregistreerd voertuig ter beschikking staat van een persoon die in Nederland woont, moet de belasting worden voldaan voordat gebruik van de weg wordt gemaakt. De inspecteur kan echter aan een ondernemer een vergunning verlenen om de belasting per tijdvak te voldoen. Hierdoor kan belastingschuld ontstaan. Voor deze (toekomstige) belastingschuld moet de ondernemer bij de ontvanger zekerheid stellen.

De inspecteur bepaalt het bedrag van de zekerheid. De ontvanger beslist of hij de vorm van de zekerheid aanvaardt.

De verplichting tot het stellen van zekerheid vervalt pas als de inspecteur de ontvanger meedeelt dat alle fiscale verplichtingen die samenhangen met de vergunning, zijn voldaan.

39.2.1 ***Zekerheidsbedrag***

De inspecteur bepaalt het bedrag van de zekerheid. Hij stelt de hoogte daarvan zo vast, dat de eventueel te verhalen bedragen door de zekerheid zijn gedekt.

39.2.2 ***Zekerheidsvorm***

De ontvanger beslist of hij de vorm van de zekerheid aanvaardt. Als de zekerheid in geld wordt gesteld, moet hij daarover rente vergoeden. Als rentepercentage hanteert de ontvanger de minimale biedrente die de Europese Centrale Bank hanteert voor basisherfinancieringstransacties.

39.2.3 ***Einde zekerheid***

Als de inspecteur de vergunning intrekt, blijft de verplichting om zekerheid te stellen bestaan. Er kunnen immers belastingverplichtingen zijn die de inspecteur nog niet heeft geformaliseerd. Afhankelijk daarvan kan de inspecteur het bedrag van de zekerheid verlagen.

De verplichting tot het stellen van zekerheid vervalt pas als de inspecteur de ontvanger meedeelt dat alle fiscale verplichtingen die samenhangen met de vergunning zijn voldaan. Er zijn dan in dat verband geen naheffingsaanslagen meer te verwachten.

Als de vergunning is ingetrokken en de naheffingstermijn van 5 jaren is verstreken, kan de inspecteur geen naheffingsaanslagen meer opleggen.

39.3 Vergunning aan fiscaal vertegenwoordiger

Een buitenlandse ondernemer kan in Nederland een fiscaal vertegenwoordiger aanstellen voor de leveringen en diensten waarvoor hij belasting verschuldigd is en voor de intracommunautaire verwervingen en invoer.

De fiscaal vertegenwoordiger handelt namens de ondernemer en treedt in zijn plaats op als het gaat om alle rechten en verplichtingen die hij heeft op het gebied van de aangifte en de betaling van de omzetbelasting.

De fiscaal vertegenwoordiger mag alleen optreden met een vergunning van de inspecteur. De inspecteur verleent de vergunning bij beschikking. Er zijn 2 soorten vergunningen:
- algemene vergunning: de fiscaal vertegenwoordiger treedt op voor alle leveringen en diensten van de buitenlandse ondernemer
- beperkte vergunning: de fiscaal vertegenwoordiger treedt op voor een beperkt aantal handelingen

De fiscaal vertegenwoordiger is aansprakelijk voor de omzetbelastingschuld van de buitenlandse ondernemer, daarvoor moet hij zekerheid stellen.

De ontvanger beslist of hij de vorm van de zekerheid accepteert.

De verplichting tot het stellen van zekerheid vervalt pas als de inspecteur de ontvanger meedeelt dat alle fiscale verplichtingen die samenhangen met de vergunning zijn voldaan.

Bedrag van de zekerheid

De inspecteur bepaalt het bedrag van de zekerheid. Voor de hoogte van dit bedrag geldt sinds het besluit van 25 december 2013 een minimum- en een maximumbedrag.

Is al eerder zekerheid gesteld en krijgt de ontvanger of de inspecteur een verzoek om het bedrag van de zekerheid aan te passen? Dan bespreken zij dit verzoek samen zo snel mogelijk, zodat de inspecteur de zekerheid opnieuw kan vaststellen. Er zijn dan 2 mogelijkheden:
- Is het bedrag van de oude zekerheid te hoog vastgesteld? Dan stelt de inspecteur het bedrag van de zekerheid naar beneden bij. Dit gebeurt met terugwerkende kracht. Het bijgestelde bedrag geldt dus ook voor de jaren waarvoor de oude zekerheid gold.
- Is het bedrag van de oude zekerheid te laag vastgesteld? Dan stelt de inspecteur het bedrag van de zekerheid naar boven bij. Dit gebeurt niet met terugwerkende kracht.

39.3.1 ***Zekerheidsbedrag- en vorm***

De inspecteur bepaalt het bedrag van de zekerheid. Hij moet de hoogte daarvan zo vaststellen dat de eventueel te verhalen bedragen door de zekerheid zijn gedekt.

De ontvanger beslist of hij de vorm van de zekerheid aanvaardt.

39.3.2 ***Einde zekerheid***

Als de inspecteur de vergunning intrekt, blijft de verplichting om zekerheid te stellen bestaan. Er kunnen immers belastingverplichtingen zijn die de inspecteur nog niet heeft geformaliseerd. Afhankelijk daarvan kan de inspecteur het bedrag van de zekerheid verlagen.

De verplichting tot het stellen van zekerheid vervalt pas als de inspecteur de ontvanger meedeelt dat alle fiscale verplichtingen die samenhangen met de vergunning zijn voldaan. Er zijn dan in dat verband geen naheffingsaanslagen meer te verwachten. Als de vergunning is ingetrokken en de naheffingstermijn van 5 jaren is verstreken, kan de inspecteur geen naheffingsaanslagen meer opleggen.

39.4 Borgstelling

Een partij kan zich bij overeenkomst voor de belastingschuld van een ander tegenover de ontvanger borg stellen. Deze partij wordt de borg of de borgsteller genoemd. De overeenkomst wordt borgtocht of overeenkomst van borgstelling genoemd.

Voordat een overeenkomst van borgstelling wordt gesloten, onderzoekt de ontvanger of de borgsteller kapitaalkrachtig genoeg is om de verplichtingen uit de overeenkomst na te komen. Zowel de borgsteller als de ontvanger tekenen de overeenkomst.

Als de borgsteller een natuurlijk persoon is die zich buiten beroep of bedrijf borg stelt, moet de overeenkomst ook worden voorzien van een handgeschreven goedschrift. Als deze persoon gehuwd is, moet ook de echtgenoot toestemming voor de borgstelling verlenen.
Als de belastingschuldige zijn betalingsverplichtingen niet nakomt, kan de ontvanger de borgsteller aanspreken.

39.4.1 ***Borgstelling door natuurlijk persoon***

Als de borgsteller een natuurlijk persoon is die zich buiten beroep of bedrijf borg stelt, kan de overeenkomst alleen tegenover hem worden bewezen als hij die heeft ondertekend. Ook moet hij de overeenkomst voorzien van een handgeschreven goedschrift: ‘Deze overeenkomst is goed voor (bedrag in letters) euro’s’. Dit goedschrift levert tegen die natuurlijk persoon dwingend bewijs op.

Als de betreffende borgsteller gehuwd is, moet de echtgenoot (of geregistreerde partner) toestemming voor de borgstelling verlenen. Die toestemming moet blijken uit de overeenkomst van borgstelling. De ontvanger laat de echtgenoot de overeenkomst ook ondertekenen. Als de echtgenoot de toestemming niet heeft verleend, kan hij/zij de overeenkomst van borgstelling vernietigen.

39.4.2 ***Uitwinnen borgstelling***

Als de belastingschuldige zijn betalingsverplichtingen niet nakomt, kan de ontvanger de borgsteller aanspreken. Als de borgsteller niet betaalt, kan de ontvanger hem tot betaling dwingen via een civiele procedure. De ontvanger stelt de borgsteller eerst in gebreke door een schriftelijke aanmaning. Hij stelt daarbij een redelijke termijn om te betalen. Als de borgsteller dan nog niet betaalt, handelt de ontvanger als volgt:

- als de vordering minder dan € 25.000 bedraagt, dagvaardt hij de borgsteller voor de kantonrechter
- als de vordering meer dan € 25.000 bedraagt, draagt hij de zaak over aan de rijksadvocaat

39.5 Bankgarantie

Een bank kan zich voor de belastingschuld van een ander tegenover de ontvanger garant stellen. De bank zendt de ontvanger hiervoor als bewijs een bankgarantie toe. Als de tekst van de bankgarantie aanvaardbaar is, bewaart de ontvanger de garantie. Hij hoeft de bankgarantie niet te ondertekenen.

Uit het gegeven dat de ontvanger de garantie niet retour zendt, blijkt dat hij deze heeft aanvaard. Als de tekst van de bankgarantie niet aanvaardbaar is, zendt de ontvanger de garantie terug aan de bank. Eventueel kan hij met de bank overleggen om tot een voor hem aanvaardbare tekst te komen.

De ontvanger kan ook een bankgarantie van een buitenlandse bank aanvaarden. Ook andere instellingen dan een bank kunnen borgtochten verstrekken. Hierbij geldt de volgende voorwaarde:

de bank of een andere instelling heeft een vergunning van De Nederlandse Bank om bankgaranties en borgstellingen af te geven (dit is te controleren op de website van De Nederlandse Bank)

Voor een bepaalde situatie hebben de banken een bijzonder soort bankgarantie ontwikkeld: de beslaggarantie. Als de belastingschuldige zijn betalingsverplichtingen niet nakomt, kan de ontvanger de bank aanspreken.

39.5.1 ***Beslaggarantie***

Als de ontvanger conservatoir beslag heeft gelegd, heft de rechter (of de ontvanger zelf) het beslag op als voldoende zekerheid wordt gesteld. Voor deze situatie hebben de banken een bijzonder soort bankgarantie ontwikkeld: de beslaggarantie. De bank zendt de beslaggarantie toe aan de ontvanger.

In de beslaggarantie stelt de bank zich garant voor de betaling van een schuld, mits aan bepaalde voorwaarden is voldaan. Deze voorwaarden komen er op neer dat de bank overgaat tot betaling als de schuld onherroepelijk vaststaat. Een aansprakelijkheidsschuld staat bijvoorbeeld onherroepelijk vast als de aansprakelijkgestelde niet tijdig bezwaar maakt tegen de aansprakelijkstelling.

Als de ontvanger conservatoir beslag heeft gelegd voor een aansprakelijkheidsschuld, moet hij er daarom op letten dat de

beslaggarantie zo is opgesteld dat de bank ook in die situatie overgaat tot betaling.

Voor het overige behandelt de ontvanger de beslaggarantie op dezelfde wijze als een gewone bankgarantie.

39.5.2 ***Uitwinnen bankgarantie***
Als de belastingschuldige zijn betalingsverplichtingen niet nakomt, kan de ontvanger de bank aanspreken. De ontvanger wint de bankgarantie op dezelfde wijze uit als een borgstelling.

39.6 Hypotheekrecht
De belastingschuldige kan de ontvanger een hypotheekrecht verlenen op zijn registergoederen. Een derde kan ook een hypotheekrecht verlenen op zijn registergoederen voor de belastingschuld van een ander. Registergoederen zijn goederen die zijn ingeschreven bij de registers die de Dienst voor het kadaster en openbare registers houdt. Het gaat dan om:
- onroerende zaken
- rechten van erfpacht
- rechten van opstal
- appartementsrechten
- ingeschreven zee- en binnenvaartschepen

Als de belastingschuldige of een derde de ontvanger een hypotheekrecht wil verlenen voor belastingschuld, wendt de ontvanger zich tot de notaris voor de vestiging van het hypotheekrecht. Als de belastingschuldige niet aan zijn betalingsverplichtingen voldoet, wint de ontvanger het hypotheekrecht uit.

39.6.1 ***Hypotheekrecht vestigen***
Als de belastingschuldige of een derde een hypotheek wil verlenen voor een belastingschuld, wendt de ontvanger zich tot de notaris. De hypotheek wordt namelijk gevestigd door een tussen de ontvanger en de hypotheekgever opgemaakte notariële akte. De notaris is verplicht de identiteit van de partijen bij een hypotheekakte vast te stellen, uitsluitend aan de hand van een document als bedoeld in artikel 1 van de Wet op de identificatieplicht. Hierin zijn genoemd het reisdocument (paspoort) en rijbewijs. Indien de ontvanger de akte ondertekent, zijn alleen de naam, geboortedatum en plaats van de ontvanger van belang voor de identificatie zodat gebruik gemaakt kan worden van de Kopie ID-app. Ook een afschrift uit het mandaatregister wordt verstrekt. De Rijks- of Belastingdienstpas vallen niet onder bovengenoemde wet.
De ontvanger kan er ook voor kiezen een medewerker van het notariskantoor te machtigen de akte te ondertekenen. Deze akte wordt vervolgens ingeschreven in de openbare registers. De notaris maakt de akte op. De notaris zorgt ook voor inschrijving in de openbare registers. De kosten die met het verlenen van de hypotheek zijn gemoeid, komen ten laste van de hypotheekgever.

Als een hypotheekrecht wordt gevestigd op een woning die de echtgenoot (of geregistreerde partner) van de schuldenaar (mede) bewoont, moet de ontvanger er op letten dat die persoon toestemming verleent voor het hypotheekrecht. Als de echtgenoot die toestemming

niet heeft gegeven, kan hij/zij de overeenkomst waarbij het hypotheekrecht wordt gevestigd vernietigen.

39.6.2 ***Hypotheekrecht uitwinnen***

Als de belastingschuldige niet aan zijn betalingsverplichtingen voldoet, wint de ontvanger het hypotheekrecht uit. De belastingschuldige moet dan wel eerst in verzuim zijn. Daarvoor stuurt de ontvanger hem een ingebrekestelling. Hierin maant hij de belastingschuldige om de schuld binnen een redelijke termijn te voldoen. Als de belastingschuldige daar niet aan voldoet, is hij in verzuim. In dat geval verzoekt de ontvanger de notaris om het registergoed waar het hypotheekrecht op is gevestigd, te verkopen.

Als de ontvanger op grond van zijn hypotheekrecht de onroerende zaak van een ondernemer executoriaal verkoopt, kan er sprake zijn van een belaste levering. De ontvanger moet dan aan de kopende ondernemer namens de belastingschuldige een factuur uitreiken. Op de factuur moet de ontvanger vermelden 'omzetbelasting verlegd'; voor deze levering geldt namelijk de verleggingsregeling.

39.6.3 ***Doorhaling***

Als de schuld is voldaan waarvoor het hypotheekrecht is gevestigd, moet de inschrijving van het hypotheekrecht in de openbare registers worden doorgehaald. Dit doet het kadaster aan de hand van een verklaring die in een authentieke akte is vastgelegd. Een notaris maakt deze akte op verzoek van de ontvanger. De notaris laat de akte in de openbare registers inschrijven.

39.7 Pandrecht

De belastingschuldige kan de ontvanger een pandrecht verlenen op alle goederen die voldoen aan de volgende vereisten:
- Het goed is geen registergoed.
- Het goed is voor overdracht vatbaar.

Een derde kan ook een pandrecht verlenen op zijn goederen voor de belastingschuld van een ander.
Meestal wordt pandrecht gevestigd op:
1. roerende zaken
2. vorderingen (op naam)
3. aandelen in een bv

Toelichting bij 1

Als de belastingschuldige de ontvanger een pandrecht op roerende zaken wil verlenen, kan hij:
- een vuistpand vestigen
- een bezitloos pandrecht vestigen

De echtgenoot (of geregistreerde partner) van de pandgever moet toestemming geven voor de vestiging van het pandrecht, als het gaat om:
- zaken die behoren tot de woning die de echtgenoot (mede) gebruikt
- een inboedel die de echtgenoot (mede) gebruikt

Als de echtgenoot die toestemming niet heeft gegeven, kan hij/zij de overeenkomst waarbij het pandrecht wordt gevestigd vernietigen.
Als de belastingschuldige niet aan zijn betalingsverplichtingen voldoet, wint de ontvanger het pandrecht uit.

Toelichting bij 2
Als de belastingschuldige de ontvanger een pandrecht op vordering op naam wil verlenen, kan de ontvanger:
- een openbaar pandrecht vestigen
- een stil pandrecht vestigen

Toelichting bij 3
Als de belastingschuldige de ontvanger een pandrecht op aandelen in een bv wil verlenen, kan dat alleen voor zover de statuten van de bv dit niet verbieden.
Als de belastingschuldige niet aan zijn betalingsverplichtingen voldoet, wint de ontvanger het pandrecht uit.

39.7.1 ***Vuistpand vestigen***
Als de roerende zaken in de macht van de ontvanger worden gebracht, is het vuistpand gevestigd. Verdere formaliteiten zijn niet voorgeschreven. De ontvanger zorgt voor bewaring van de zaken op een veilige plaats, bijvoorbeeld bij de Domeinen. Om misverstanden te voorkomen, maakt de ontvanger een akte op, waarin hij in ieder geval het volgende vermeldt:
- de gegevens van de ontvanger
- de gegevens van de pandgever
- de gegevens van de belastingschuldige
- de schuld waarvoor het pandrecht wordt gevestigd
- de roerende zaken waarop het pandrecht is gevestigd

39.7.2 ***Bezitloos pandrecht***
De belastingschuldige en de ontvanger vestigen een bezitloos pandrecht door:
- een notariële akte
- een geregistreerde onderhandse akte

Voor een notariële akte wendt de ontvanger zich tot de notaris. Een onderhandse akte maakt de ontvanger zelf op. Hij geeft de pandgever een afschrift van de akte. De originele akte zendt hij naar de inspecteur Registratie en Successie. De inspecteur Registratie en Successie zendt de akte naar de ontvanger terug met vermelding van de datum van registratie.

39.7.3 ***Roerende zaken uitwinnen***
Als de belastingschuldige niet aan zijn betalingsverplichtingen voldoet, wint de ontvanger het pandrecht uit. De belastingschuldige moet dan wel eerst in verzuim zijn. Daarvoor stuurt de ontvanger de belastingschuldige een ingebrekestelling waarin hij hem aanmaant om de schuld binnen een redelijke termijn te voldoen. Als de belastingschuldige daar niet aan voldoet, is hij in verzuim.

Als geen vuistpand is gevestigd, vordert de ontvanger dat de pandgever de zaken aan hem afgeeft. Als de pandgever dit weigert, moet de ontvanger een executoriale titel krijgen.

Als het pandrecht is gevestigd bij notariële akte, verzoekt de ontvanger de notaris om een afschrift van de pandakte in executoriale vorm.

Als het pandrecht is gevestigd bij een onderhandse geregistreerde akte, verzoekt de ontvanger de voorzieningenrechter om de belastingdeurwaarder verlof te verlenen om de zaken onder zich te nemen.

De ontvanger laat de belastingdeurwaarder de akte betekenen met bevel om de zaken binnen 2 dagen af te geven, tenzij de belastingdeurwaarder het beslag legt op grond van een verlof dat uitvoerbaar bij voorraad is verklaard. Als de pandgever binnen die termijn de zaken niet afgeeft, neemt de belastingdeurwaarder de zaken onder zich.

Het proces-verbaal van een executoriaal beslag tot afgifte moet aan dezelfde formaliteiten voldoen als een proces-verbaal van executoriaal beslag op roerende zaken. De deurwaarder moet de zaken nauwkeurig omschrijven. Als de pandgever of een derde de belastingdeurwaarder geen toegang verleent tot de ruimte waar de verpande zaken zich bevinden, kan hij zich toegang verschaffen op dezelfde wijze als bij een beslag op roerende zaken.

Ten minste 3 dagen voor de verkoop van de verpande zaken deelt de ontvanger de belastingschuldige, de pandgever, de beperkt-gerechtigden op de zaken en de beslagleggers op de zaken:
- plaats, datum en tijdstip van de verkoop

De executoriale verkoop vindt plaats in het openbaar volgens plaatselijke gewoonten en op de gebruikelijke voorwaarden. De pandhouder mag zelf meebieden. De ontvanger laat de verkoop uitvoeren door de belastingdeurwaarder. Dit gebeurt op dezelfde wijze als een executoriale verkoop op grond van een beslag op roerende zaken.

Als de belastingdeurwaarder de verpande zaken van en ondernemer executoriaal verkoopt, moet hij aan de kopende ondernemer namens de belastingschuldige een factuur uitreiken. Op de factuur moet de belastingdeurwaarder vermelden ‘omzetbelasting verlegd’; voor deze levering geldt namelijk de verleggingsregeling.

39.7.4 ***Vestigen openbaar pandrecht op vordering op naam***

De belastingschuldige kan met de ontvanger overeenkomen dat een openbaar pandrecht wordt gevestigd op vorderingen op naam. De ontvanger maakt het pandrecht dan bekend aan de personen op wie de belastingschuldige de vorderingen heeft. Dit pandrecht kan de ontvanger ook op toekomstige vorderingen vestigen.

Het vestigen van een openbaar pandrecht op vorderingen op naam gebeurt via een onderhandse akte. De ontvanger deelt dit schriftelijk mee aan de betrokken personen. De ontvanger deelt hen ook mee dat zij de vorderingen aan hem moeten betalen, en niet meer aan de belastingschuldige.

Het openbaar pandrecht op vorderingen op naam kan ook bij notariële akte worden gevestigd; dat heeft echter weinig praktisch nut.

39.7.5 ***Vestigen stil pandrecht op vorderingen op naam***

De belastingschuldige kan met de ontvanger overeenkomen dat een stil pandrecht wordt gevestigd op vorderingen op naam. In dat geval maakt de ontvanger het pandrecht niet bekend aan de personen op wie de belastingschuldige de vorderingen heeft. Dit pandrecht kan hij ook op toekomstige vorderingen vestigen. De vorderingen moeten dan wel voortvloeien uit een al bestaande rechtsverhouding.

In de akte van stille verpanding is de voorwaarde opgenomen dat de pandgever aan de pandhouder de onherroepelijke volmacht verleent de vorderingen aan zichzelf te verpanden. Dit betekent dat de (toekomstige) pandhouder de vorderingen, die hij op derden heeft of nog verkrijgt uit een reeds bestaande rechtsverhouding, namens de pandgever aan zichzelf verpandt. Om te voorkomen dat vorderingen niet onder de verpanding vallen is in de akte opgenomen dat onder de akte alle vorderingen vallen die bestaan 'ten tijde van de registratie van de pandakte'.

Het vestigen van een stil pandrecht op vorderingen op naam gebeurt via een geregistreerde onderhandse akte. De ontvanger geeft de pandgever een afschrift van de akte. De originele akte zendt hij naar de inspecteur Registratie en Successie. De inspecteur Registratie en Successie zendt de akte naar de ontvanger terug met vermelding van de datum van registratie.

Het stil pandrecht op vorderingen op naam kan ook bij notariële akte worden gevestigd; dat heeft echter weinig praktisch nut.

Als de ontvanger een stil pandrecht wil vestigen op vorderingen die voortvloeien uit een rechtsverhouding die nog niet bestond ten tijde van het eerdere pandrecht, zal de ontvanger alsnog een pandrecht moeten vestigen. Vaak gebeurt dit centraal. In een pandakte kan namelijk een volmacht worden opgenomen, waarbij de belastingschuldige de ontvanger machtigt om opnieuw vorderingen te verpanden. De ontvanger maakt van deze volmacht gebruik door zogenoemde verzamelpandakten. De afdeling Registratie in Rotterdam registreert deze dagelijks sinds 1 september 2016. De ontvanger kan afschriften van verzamelpandakten downloaden via ConnectPeople (community Invordering verzamelpandakten).

Als de belastingschuldige niet tijdig aan de ontvanger betaalt, zal de ontvanger het pandrecht meedelen aan de personen op wie de belastingschuldige een vordering heeft. De ontvanger deelt deze personen dan ook mee, dat zij de vorderingen aan hem moeten betalen, en niet meer aan de belastingschuldige.

39.7.6 ***Vestigen pandrecht op aandelen***

Als de belastingschuldige de ontvanger een pandrecht op aandelen in een bv wil verlenen, kan de ontvanger dit pandrecht slechts vestigen voor zover de statuten van de bv dit niet verbieden. Hoewel de ontvanger bij elke vorm van zekerheid de 'hardheid' ervan moet onderzoeken, geldt dit

vooral bij pandrecht op aandelen. In het algemeen kan gesteld worden dat een pandrecht op aandelen in een werkmaatschappij met meerdere aandeelhouders meer zekerheid biedt dan een pandrecht op aandelen in een holding met 1 aandeelhouder.

De belastingschuldige en de ontvanger vestigen een pandrecht op aandelen in een bv door een notariële akte. De ontvanger wendt zich daarom tot de notaris.

39.7.7 ***Uitwinnen pandrecht op aandelen***

Als de belastingschuldige niet aan zijn betalingsverplichtingen voldoet, wint de ontvanger het pandrecht uit. Voor de levering van aandelen in een bv is een notariële akte vereist. De ontvanger wendt zich voor de verkoop van de aandelen daarom tot de notaris.

In de statuten van de bv moet een 'blokkeringsregeling' zijn opgenomen. Dit houdt in dat een aandeelhouder die zijn aandelen wil verkopen of overdragen, deze eerst moet aanbieden aan zijn medeaandeelhouders, of goedkeuring moet vragen aan de algemene vergadering van aandeelhouders. Bij de verkoop van de aandelen op grond van het pandrecht moet de ontvanger deze 'blokkeringsregeling' ook in acht nemen.

39.8 Geld als zekerheid

Een enkele keer wordt geld als zekerheid aangeboden. Dit gebeurt meestal als het om zekerheid van kleine bedragen gaat, bijvoorbeeld bij vergunningen voor een fiscaal vertegenwoordiger en vergunningen om BPM per tijdvak te mogen afdragen. De ontvanger houdt dit bedrag in depot.

De ontvanger vergoedt over het bedrag in depot alleen rente als de regelgeving dat voorschrijft. In de hierboven genoemde gevallen moet de ontvanger alleen rente vergoeden over het geld dat in zekerheid is gegeven in verband met een vergunning om BPM per tijdvak te mogen afdragen. Als rentepercentage hanteert de ontvanger de minimale biedrente die de Europese Centrale Bank hanteert voor basisherfinancieringstransacties.

39.9 Wijzigen en opheffen van zekerheid

Als zich wijzigingen voordoen in verband met de aangeboden zekerheid, deelt de ontvanger dit aan de betrokkene(n) mee.
Als de zekerheid is vervallen of opgeheven, doet de ontvanger hiervan mededeling aan de belastingschuldige en aan de derde die zekerheid heeft gesteld.

Een zekerheidsteller kan bij opheffing van de zekerheid terugzending van de zekerheidspapieren wensen. Terugzenden van zekerheidspapieren gebeurt in de praktijk vrijwel uitsluitend bij bankgaranties.

40 Kwijtschelding algemeen

Kwijtschelding is een definitieve maatregel. Hiermee wordt de belastingaanslag met het bedrag van de kwijtschelding verminderd. De ontvanger kan gehele of gedeeltelijke kwijtschelding toekennen als de belastingschuldige de belastingaanslag niet of met buitengewoon bezwaar kan betalen. In het laatste geval heeft de belastingschuldige geen enkele mogelijkheid om de belastingaanslag te betalen.

Soms verleent de ontvanger geen kwijtschelding, ook niet als de belastingschuldige geen vermogen heeft en ook geen betalingscapaciteit. In zo'n geval kan de ontvanger besluiten om de belastingschuldige niet verder te bemoeilijken.

De belastingschuldige voldoet aan alle regels voor kwijtschelding
Als de belastingschuldige voldoet aan alle regels voor kwijtschelding, moet de ontvanger die ook toekennen. Bij de behandeling van een verzoek om kwijtschelding bekijkt de ontvanger wie het verzoek indient en waarvoor kwijtschelding wordt gevraagd. De belastingrente, de revisierente en de bestuurlijke boetes die in de belastingaanslag zijn opgenomen, worden bij de behandeling van het verzoek om kwijtschelding meteen meegenomen.

Andere regels voor aansprakelijkgestelden
Als een aansprakelijkgestelde een verzoek om kwijtschelding indient, gelden er andere regels.
- Een verzoek om kwijtschelding moet aan bepaalde voorwaarden voldoen. Tijdens de behandeling van het verzoek om kwijtschelding neemt de ontvanger geen maatregelen.
- Soms kent de ontvanger ook kwijtschelding toe van betaalde belastingaanslagen (privé en zakelijk). Als een betaalde of verrekende belastingaanslag wordt verminderd, is het teveel betaalde bedrag een onverschuldigde betaling.
- Als de ontvanger het verzoek om kwijtschelding afwijst, en het verschuldigde bedrag wordt niet binnen een bepaalde termijn betaald, zet hij de maatregelen door. Tegen de beslissing op het verzoek om kwijtschelding kan de belastingschuldige en beroepschrift indienen bij de directeur.

Beroep of herhaald verzoek om kwijtschelding bij de ontvanger
Als de belastingschuldige bij de ontvanger bezwaar maakt tegen de beslissing op het verzoek om kwijtschelding of voor dezelfde belastingschuld een herhaald verzoek om kwijtschelding indient, dan merkt de ontvanger dit aan als een beroepschrift.
Als de belastingschuldige met nieuwe stukken of informatie komt en de ontvanger ziet aanleiding om een gunstigere beslissing te nemen, geeft hij een nieuwe beschikking af. Ziet de ontvanger geen aanleiding om een gunstigere beslissing te nemen stuurt hij de stukken door voorzien van een advies. Uit dit advies moet duidelijk blijken dat de ontvanger de nieuwe stukken of informatie heeft beoordeeld. Deze beoordeling neemt de ontvanger op in zijn advies.

Herhaald verzoek op kwijtschelding na uitspraak directeur
Het kan gebeuren dat de belastingschuldige opnieuw een verzoek om kwijtschelding stuurt nadat de ontvanger het verzoek heeft afgewezen en de directeur het daarop volgende administratief beroep, ook heeft afgewezen. Als de belastingschuldige ondertussen niet heeft voldaan aan de vraag van de ontvanger (bijvoorbeeld informatie of zekerheid verstrekken), blijven de afwijzingsgronden staan. De ontvanger neemt dan het herhaalde verzoek niet in behandeling. De ontvanger informeert belastingschuldige hierover schriftelijk, met opgaaf van reden.

40.1 Soort belastingschuldige

Bij een verzoek om kwijtschelding voor belastingaanslagen, is het belangrijk in welke groep de belastingschuldige valt. Zo kan hij een ondernemer, ex-ondernemer of particulier zijn. Afhankelijk van de groep waarin de belastingschuldige valt, geldt het kwijtscheldingsbeleid van rijksbelastingen in de privésfeer of in de zakelijke sfeer .

Aan ondernemers wordt in het algemeen geen kwijtschelding verleend. Als de ondernemer zijn fiscale verplichtingen niet zou hoeven nakomen zou hij daardoor in een gunstiger positie kunnen komen dan de ondernemer die zijn fiscale verplichtingen wel nakomt. De ontvanger verleent alleen kwijtschelding aan ondernemers bij een akkoord tot gedeeltelijke betaling van de schuld. Voor het restant wordt dan finale kwijting door alle schuldeisers verleend.

Voor een verzoek om kwijtschelding door een ex-ondernemer geldt hetzelfde kwijtscheldingsbeleid als voor particulieren. Voor ex-ondernemers geldt dat de vereffening van het bedrijfsvermogen, het opmaken van een liquidatiebalans en een vermogensopstelling het beëindigd zijn van een bedrijf of zelfstandige beroepsuitoefening. Dat betekent dat als (een deel van) het bedrijfsvermogen nog aanwezig is, er geen sprake is van een ex-ondernemer.

40.1.1 Kwijtschelding particulieren

Kwijtschelding in de privé-sfeer is mogelijk voor:
- aanslagen in de inkomstenbelasting opgelegd aan natuurlijke personen die geen bedrijf of zelfstandig beroep uitoefenen
- loonheffing verschuldigd door werknemers
- premies Wet Arbeidsongeschiktheidsverzekering zelfstandigen (oud)
- premies Ziekenfondswet zelfstandigen (oud)
- door natuurlijke personen verschuldigd successierecht of erfbelasting, schenkingsrecht of schenkbelasting, recht van overgang en belastingen van rechtsverkeer

Geen kwijtschelding in de privé-sfeer is mogelijk voor:
- belastingaanslagen die hierboven niet zijn genoemd
- een terugvorderingsbeschikking Toeslagen (in de AWIR is geen kwijtscheldingsregeling opgenomen)

40.1.2 Kwijtschelding ondernemers

Kwijtschelding door een akkoord, het zogenoemde verzoek om 'sanering', kan worden verleend voor:
- inkomstenbelasting verschuldigd door natuurlijke personen die een bedrijf voeren of zelfstandig een beroep uitoefenen
- premies Wet arbeidsongeschiktheidsverzekering zelfstandigen (oud)

- premies Ziekenfondswet zelfstandigen (oud)
- vennootschapsbelasting
- loonheffing verschuldigd door werkgevers
- omzetbelasting, dividendbelasting en kansspelbelasting
- accijnzen, verbruiksbelastingen van alcoholvrije dranken en van pruimtabak en snuiftabak
- door rechtspersonen verschuldigd successierecht, schenkingsrecht, recht van overgang en belastingen van rechtsverkeer verschuldigd door rechtspersonen
- de belastingen genoemd in artikel 1 van de Wet belastingen op milieugrondslag

Voor belastingaanslagen die niet zijn genoemd, wordt geen kwijtschelding verleend.

40.2 Ontslag van betalingsverplichting

Naast de mogelijkheid om een belastingschuldige kwijtschelding te verlenen, kan aan een aansprakelijkgestelde of aan erfgenamen ontslag van de betalingsverplichting worden verleend.

40.2.1 Ontslag van betalingsverplichting aansprakelijkgestelden

Aan een aansprakelijkgestelde kan geen kwijtschelding worden verleend (voor het bedrag waarvoor hij aansprakelijk is gesteld. De reden hiervoor is dat door het verlenen van kwijtschelding de belastingaanslag zelf ook teniet zou gaan. Daarmee zou ook degene aan wie de belastingaanslag is opgelegd deze niet meer hoeven te betalen.

De aansprakelijkgestelde moet zelf om ontslag van betalingsverplichting verzoeken. Het verzoek tot ontslag wordt wel hetzelfde behandeld als een verzoek om kwijtschelding. Het ontslag van de betalingsverplichting geldt alleen voor de aansprakelijkgestelde die het verzoek heeft ingediend. Een eventuele betalingsverplichting van een andere aansprakelijkgestelde blijft bestaan.

De ontvanger verleent geen ontslag van betalingsverplichting als sprake is van verwijtbaarheid van de kant van de aansprakelijk gestelde. De vraag of sprake is van verwijtbaarheid beoordeelt de ontvanger op basis van gedragingen van de aansprakelijk gestelde. Dit betekent dat als de aansprakelijkstelling van een bestuurder is gebaseerd op artikel 36, vierde lid, van de Invorderingswet 1990, het enkele feit dat het lichaam niet op de juiste wijze heeft gemeld niet in de weg hoeft te staan aan ontslag van betalingsverplichting.

40.2.2 Ontslag van betalingsverplichting erfgenamen

Erfgenamen worden niet formeel aansprakelijk gesteld voor de belastingschuld van de erflater. De erfgenamen treden namelijk van rechtswege in de rechten en de plichten van de erflater. Voor het beoordelen van een verzoek om kwijtschelding van belastingaanslagen ten name van overledenen, zijn de financiële omstandigheden van de erfgenamen eigenlijk niet belangrijk. Het is wel belangrijk of de belastingaanslagen uit het actief van de nalatenschap (hadden) kunnen worden betaald. In dat geval vraagt de ontvanger de gegevens van de nalatenschap op.

Maar wordt het verzoek om kwijtschelding gedaan door de overblijvende partner/erfgenaam, dan moet de ontvanger de persoonlijke en financiële omstandigheden wel meenemen. Dit doet hij dan ook als bijvoorbeeld de kinderen als mede-erfgenaam voor een deel kunnen worden aangesproken.

Als aan de voorwaarden voor kwijtschelding wordt voldaan, wordt aan de verzoekende erfgenaam bij beschikking ontslag van de betalingsverplichting verleend. Het ontslag van de betalingsverplichting geldt alleen voor het aandeel in de belastingschuld van de erfgenaam die het verzoek heeft ingediend. Een eventuele betalingsverplichting van een andere erfgenaam blijft bestaan.

40.3 Niet kwijtgescholden middelen

Kwijtschelding kan niet worden verleend voor de volgende middelen:
- belastingaanslagen motorrijtuigenbelasting
- belastingaanslagen belasting van personenauto's en motorrijwielen
- belastingaanslagen belasting zware motorrijtuigen
- belastingaanslagen opgelegd wegens verschuldigde rente ingevolge:
  - de Ruilverkavelingswet 1954
  - de Herverkavelingswet Walcheren 1947
  - de Reconstructiewet Midden-Delfland
  - de Herinrichtingswet Oost-Groningen en Gronings-Drentse Veenkoloniën
  - de Landinrichtingswet en belastingaanslagen die zijn opgelegd wegens verschuldigde kosten op grond van de Reconstructiewet concentratiegebieden

40.4 Kwijtschelding betaalde aanslagen

Voor betaalde belastingaanslagen is op verzoek ook kwijtschelding mogelijk. Kwijtschelding wordt dan verleend 'bij wijze van teruggave'. Dit betekent dat het betaalde bedrag wordt teruggegeven aan de belastingschuldige.

Kwijtschelding van betaalde belastingaanslagen is - naast de algemene voorwaarden voor kwijtschelding - mogelijk volgens 2 regels:
- Op het moment van de betaling was de situatie zodanig dat de belastingschuldige kwijtschelding zou hebben gekregen als hij daarom zou hebben verzocht.
- Het verzoek om kwijtschelding moet worden ingediend binnen 3 maanden nadat de (laatste) betaling op de belastingaanslag is gedaan. Hierbij is niet de afboekingsdatum van beslissend, maar de betaaldatum. De betaaldatum is de dag waarop het bedrag op het rekeningnummer van de Belastingdienst is bijgeschreven.

40.5 Vormvereisten verzoek om kwijtschelding

De belastingschuldige verzoekt om kwijtschelding bij de competente ontvanger. Het verzoek moet worden ingediend op het daarvoor bestemde formulier.
Kwijtschelding voor een ondernemer moet worden aangevraagd via het formulier Kwijtschelding van belasting voor ondernemingen. Dit geldt ook voor een zzp’er of eensmanszaak.

Als het verzoek wordt ingediend door een belastingschuldige niet-ondernemer, moet gebruik worden gemaakt van het formulier voor particulieren.

Een verzoek om kwijtschelding dat niet is ingediend op het juiste formulier wordt niet als een verzoek om kwijtschelding in behandeling genomen. De ontvanger stelt de belastingschuldige in dat geval wel in de gelegenheid het verzoek alsnog binnen 2 weken op het daartoe bestemde formulier in te dienen.

Als de ontvanger daarna het verzoekformulier niet terugontvangt, wijst hij het verzoek af bij beschikking. Tegen deze beslissing is administratief beroep mogelijk bij de directeur.

Als de ontvanger het verzoekformulier onvolledig terugontvangt vraagt hij de belastingschuldige om de ontbrekende gegevens alsnog binnen 2 weken in te sturen. Het opvragen van aanvullende gegevens gebeurt eenmalig.

40.6 Geen invorderingsmaatregelen

Tijdens de behandeling van het verzoek om kwijtschelding neemt de ontvanger geen invorderingsmaatregelen tegen de belastingschuldige. De invordering wordt ook niet voortgezet.

Als de ontvanger vermoedt dat de belangen van de Staat kunnen worden geschaad, kan hij ondanks het verzoek om kwijtschelding toch invorderingsmaatregelen nemen of voortzetten.

Soms kan de ontvanger pas maatregelen nemen na voorafgaande toestemming van het ministerie. Dit geldt voor een verzoek om kwijtschelding, of bemiddeling bij een ingediend verzoek om kwijtschelding, die is gestuurd naar 1 van de volgende instanties:
- (het Kabinet van) Z.M. de Koning
- de Commissies voor de Verzoekschriften en Burgerinitiatieven uit de Tweede Kamer
- de Commissies voor de Verzoekschriften uit de Eerste Kamer
- de Nationale Ombudsman
- het ministerie

40.7 Geen kwijtschelding

De ontvanger verleent geen kwijtschelding als de belastingschuldige over voldoende vermogen en/of betalingscapaciteit beschikt om de belastingaanslag geheel of gedeeltelijk te betalen. Ook verleent de ontvanger geen kwijtschelding:
- als de gevraagde gegevens, die nodig zijn voor de beoordeling van het verzoek, niet, niet volledig, onjuist, of niet op het uitgereikte formulier zijn verstrekt.
- als de belastingschuldige niet de vereiste aangifte heeft ingediend. De ontvanger deelt dan de belastingschuldige het volgende mee. Een nieuw verzoek om kwijtschelding kan pas worden ingediend, nadat de inspecteur op grond van de alsnog verstrekte gegevens het juiste bedrag van de belastingaanslag heeft kunnen vaststellen. Het verzoek dat wordt ingediend nadat het juiste bedrag van de belastingaanslag is vastgesteld, behandelt de ontvanger als een 1e verzoek.

- als er een bezwaarschrift of beroepschrift tegen de hoogte van de belastingaanslag in behandeling is. Nadat over een eventuele vermindering of vernietiging van de belastingaanslag is beslist kan kwijtschelding worden verleend.
- als er voor de bedoelde belastingaanslag zekerheid is gesteld.
- als er sprake is van meer dan 1 belastingschuldige.
- als een derde nog aansprakelijk kan worden gesteld voor de belastingschuld.
- als het aan de belastingschuldige is te wijten dat de belastingaanslag niet kan worden betaald. Daarvan is sprake:
    - als het aan opzet of grove schuld van de belastingschuldige is te wijten dat te weinig belasting is geheven. Als de inspecteur een standpunt heeft ingenomen over opzet en grove schuld, dan mag de ontvanger dit standpunt volgen. Heeft de inspecteur geen standpunt ingenomen over opzet en grove schuld, dan moet de ontvanger zelfstandig een oordeel hierover vormen. De ontvanger moet dit wel goed motiveren. Contact met inspecteur en/of formeel recht zal hiervoor nodig zijn.
    - als een uitbetaald bedrag (bijvoorbeeld een belastingteruggaaf) niet is gebruikt om de schuld te betalen waarvoor kwijtschelding wordt gevraagd. Tenzij het gaat om een voorlopige teruggaaf die niet voor beslag vatbaar is.
    - als er vanaf de ontvangst van de belastingaanslag tot aan het verzoek om kwijtschelding, op een bepaald moment voldoende mogelijkheden waren om de belastingaanslag te kunnen betalen. Daarbij telt ook de tijd dat uitstel van betaling is verleend in verband met een bezwaar- of beroepsprocedure tegen de belastingaanslag.
    - als de belastingschuldige wist, of redelijk kon vermoeden, dat een belastingaanslag zou worden opgelegd.
    - als het verzoek is ingediend voor een belastingaanslag die is opgelegd omdat een loonbelastingverklaring niet of onjuist is ingevuld. Of als onterecht een verzoek om voetoverheveling is gedaan. Kwijtschelding is mogelijk als de belastingschuldige aantoont dat hem geen verwijt kan worden gemaakt.
    - als het verzoek is ingediend voor een belastingaanslag die is opgelegd omdat de belastingschuldige onterecht een verzoek of een onjuist verzoek om een voorlopige teruggaaf heeft ingediend. Ook hierbij is kwijtschelding mogelijk als belastingschuldige aantoont dat hem geen verwijt kan worden gemaakt.
    - als er aan de belastingaanslag een negatieve voorlopige aanslag is voorafgegaan. Dit geldt alleen als de belastingschuldige kan worden verweten dat er een correctie is gemaakt. Er wordt aangenomen dat de belastingschuldige verwijtbaar heeft gehandeld als de negatieve voorlopige aanslag is vastgesteld naar aanleiding van de gegevens die op het aangiftebiljet zijn vermeld. Daarbij is de belastingschuldige erop gewezen dat de belastingaanslag definitief wordt vastgesteld nadat de aangifte is gecontroleerd. Daardoor kan er nog een bedrag moeten worden betaald. Dan verleent de ontvanger geen kwijtschelding voor het bedrag dat gelijk is aan het bedrag van de negatieve voorlopige aanslag, met de daarin begrepen belastingrente. Voor het bedrag van de

belastingaanslag dat overblijft, beslist de ontvanger op het kwijtscheldingsverzoek volgens het geldende beleid.
- als de belastingschuldige in surseance van betaling of in staat van faillissement verkeert - tenzij een akkoord is gesloten als bedoeld in artikel 138 en 252 van de Faillissementswet.
- als op de belastingschuldige de schuldsaneringsregeling natuurlijke personen van toepassing is verklaard. De ontvanger kan dan wel kwijtschelding verlenen als er sprake is van:
  - een akkoord volgens artikel 329 van de Faillissementswet.
  - een belastingaanslag die materieel verschuldigd is geworden op een tijdstip of over een tijdvak dat is gelegen ná de uitspraak waarbij de schuldsaneringsregeling van toepassing is verklaard. Dit geldt niet voor belastingaanslagen als bedoeld in artikel 8, lid 2 van de Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, of voor belastingaanslagen die kunnen worden beschouwd als boedelschuld.
- als er een afkoelingsperiode is afgekondigd nadat het verzoek om kwijtschelding is gedaan. Verzoeken die worden ingediend tijdens de afkoelingsperiode worden ook afgewezen. In de afwijzende beschikking geeft de ontvanger aan dat er gedurende de afkoelingsperiode geen invorderingsmaatregelen worden genomen.
- als de belastingschuldige een bedrijf of zelfstandig beroep uitoefent en er ook na een akkoord met al zijn schuldeisers, geen reële uitzichten zijn op de voortzetting van het bedrijf of beroep.
- als het verzoek is ingediend voor een voorlopige aanslag en:
  - die aanslag nog niet is gevolgd door een definitieve aanslag, voor zover het een verzoek om kwijtschelding in de privé-sfeer betreft. In gevallen dat het verzoek overigens zou moeten worden toegewezen verleent de ontvanger tegelijkertijd (ambtshalve) uitstel van betaling totdat de definitieve aanslag is opgelegd. In de uitstelbeschikking deelt de ontvanger de belastingschuldige mee dat na oplegging van de definitieve aanslag desgewenst een nieuw kwijtscheldingsverzoek kan worden ingediend waarin eventueel ook de definitieve aanslag kan worden betrokken
  - het een belastingaanslag is die gaat over inkomsten uit onderneming
- als door de ontvanger nieuwe voorwaarden zijn gesteld waaraan nog niet is voldaan. Zodra daaraan is voldaan, kan alsnog kwijtschelding worden verleend.
- als de gemeentelijke sociale dienst de belastingaanslag vergoedt
- als het aannemelijk is dat de belastingaanslag kan worden betaald om 1 of meer van de volgende redenen:
  - binnen 2 jaar na het verzoek wordt door sterk wisselende inkomens een hoger inkomen verwacht.
  - binnen 1 jaar na indiening van het verzoek wordt een verbetering verwacht in de financiële omstandigheden.
  - binnen 1 jaar na het verzoek kan een uit te betalen bedrag worden verwacht.

40.7.1 ***Verzoek om kwijtschelding voorlopige aanslag***

Als een verzoek om kwijtschelding is gedaan voor een voorlopige belastingaanslag die nog niet is gevolgd door een definitieve aanslag, verleent de ontvanger geen kwijtschelding. Maar de belastingschuldige wordt dan niet verder bemoeilijkt voor het bedrag van de aanslag

waarvoor geen betalingscapaciteit is. De ontvanger wijst de belanghebbende er in zijn beschikking op dat hij alsnog een verzoek om kwijtschelding kan indienen als de definitieve aanslag is opgelegd.

De ontvanger mag de voorlopige aanslag verrekenen met een eventuele negatieve definitieve aanslag. Dit neemt hij ook op als voorwaarde in de beschikking. Na voldoening van het te betalen bedrag wordt de rest oninbaar geleden.

Een verzoek om kwijtschelding kan ook een voorlopige aanslag zijn die uitgaat van een inkomen dat een stuk hoger ligt dan het vermoedelijk belastbaar inkomen over het bedoelde jaar. Als blijkt dat de belastingschuldige het hier niet mee eens is vraagt de ontvanger hem het verzoekschrift aan te vullen met:
- een bezwaarschrift tegen de belastingaanslag
- de verklaring dat het verzoekschrift alleen is bedoeld als een bezwaarschrift

In deze gevallen wordt het verzoek om kwijtschelding afgewezen, maar wordt wel uitstel verleend voor het bedrag waartegen bezwaar is gemaakt.

*40.7.2 **Verwijtbaar onjuiste aangifte***

Er wordt in principe geen kwijtschelding verleend als het verzoek is ingediend voor een belastingaanslag die is ontstaan door:
- het niet of onjuist invullen van de loonbelastingverklaring
- het onterecht of onjuist doen van een verzoek om een voorlopige teruggaaf
- een eerdere negatieve voorlopige aanslag die is opgelegd vanuit de ingediende aangifte

Als de belastingschuldige deze punten niet verweten kunnen worden, kan de ontvanger de belastingschuldige toch kwijtschelding verlenen. Er moeten dan geen andere redenen zijn om geen kwijtschelding te verlenen. Om de belastingschuldige kans te geven om aan te tonen dat hem geen verwijt gemaakt kan worden, informeert de ontvanger hem schriftelijk. De belastingschuldige heeft dan 2 weken om hierop te reageren. Daarna werkt de ontvanger het verzoek af.

40.8 Beslissen op verzoek om kwijtschelding

De ontvanger beslist op het ingediende verzoek om kwijtschelding volgens het kwijtscheldingsbeleid (Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, artikel 7-28).

De ontvanger gaat daarbij uit van:
- de gegevens die in het verzoekformulier staan
- de (eventuele) aanvullende gegevens waarom de ontvanger heeft gevraagd
- de gegevens die de ontvanger om een andere reden bekend zijn (zoals het klantdossier en eventueel over eerdere jaren ingediende verzoeken om kwijtschelding)

De ontvanger kan het verzoek toewijzen, afwijzen of kwijtschelding onder voorwaarden verlenen. De ontvanger beslist binnen 8 weken na

ontvangst van het verzoek bij een beschikking waartegen administratief beroep mogelijk is.

Als de ontvanger niet binnen deze termijn kan beslissen, stuurt hij een kennisgeving naar de belastingschuldige. Hij vermeldt daarin een redelijke termijn waarbinnen hij op het verzoek zal beslissen. De ontvanger hoeft de belastingschuldige zijn mening niet te geven, voordat hij het verzoek om kwijtschelding geheel of gedeeltelijk afwijst.

Als het verzoek om kwijtschelding vlak voor het begin van een executoriale verkoop wordt ingediend, kan de ontvanger besluiten de beslissing mondeling te geven. Dit doet hij om de belangen van de Staat niet te schaden. Deze beslissing moet zo spoedig mogelijk bij beschikking worden bevestigd. Hierbij geldt niet de termijn van 10 dagen waarbinnen de ontvanger de invordering niet mag beginnen of voortzetten.

40.8.1 ***Verzoek om kwijtschelding af- of toewijzen***

De beschikking op het verzoek om kwijtschelding is een gedagtekend besluit. De ontvanger heeft 3 mogelijkheden:

- Hij wijst het verzoek om kwijtschelding toe.
  Hij geeft in de beschikking aan welk deel van de schuld zal worden kwijtgescholden.
- Hij wijst het verzoek om kwijtschelding af.
  Hij geeft gemotiveerd aan waarom hij het verzoek heeft afgewezen. De ontvanger moet daarbij alle afwijzingsgronden vermelden. Hij kan dus niet alleen de voornaamste afwijzingsgrond noemen.
  Na afwijzing kan de ontvanger de invordering pas 14 dagen na dagtekening van de beschikking beginnen of voortzetten.
- Hij geeft aan dat hij kwijtschelding verleent nadat aan bepaalde voorwaarden is voldaan. Hij vermeldt deze in de kennisgeving. Er zijn 3 soorten voorwaarden:
  - Kwijtschelding onder voorwaarde dat een deel van de schuld wordt betaald. Als de ontvanger deze voorwaarde in de beschikking opneemt, vraagt hij de belastingschuldige in de beschikking om binnen 14 dagen contact met hem op te nemen. Dan wordt een afspraak gemaakt wanneer het deel van de schuld moeten worden betaald. Hierbij geldt het uitstelbeleid van artikel 25 van de Leidraad Invordering 2008.
  - Kwijtschelding onder voorwaarde van verrekening.
    Als in de voorwaarden is opgenomen dat uit te betalen belastingteruggaven zal verrekenen, geeft hij ook aan hoe lang hij zal verrekenen. De maximale termijn hiervoor is 3 jaar, te rekenen vanaf de dagtekening van de kennisgeving. Of - als dit minder is - de tijd die nog overblijft voordat de verjaring van de belastingaanslag begint. De ontvanger moet voorkomen dat verjaarde belastingaanslagen onterecht worden verrekend.
  - Kwijtschelding onder voorwaarden dat een deel van de schuld wordt betaald en dat uit te betalen bedragen worden verrekend.
    Als dit in de voorwaarden is opgenomen gelden ook de 2 voorafgaande voorwaarden. Hierbij mogen de uit te betalen bedragen die worden afgeboekt op de kwijt te schelden belastingaanslag, het bedrag dat moet worden betaald niet beïnvloeden.

In de beschikking geeft de ontvanger aan dat de belastingschuldige in beroep kan gaan. De ontvanger vermeldt dan ook dat hij binnen 14 dagen na dagtekening van de beschikking een gemotiveerd beroepschrift kan richten tot de directeur.

40.9 Vermindering aanslag na kwijtschelding

Een schuldvordering, zoals de belastingaanslag, kan tenietgaan door betaling of verrekening, maar ook door kwijtschelding. Als een betaalde of verrekende belastingaanslag wordt verminderd, wordt het teveel betaalde bedrag gezien als een onverschuldigde betaling. Dit bedrag wordt dan terugbetaald aan de rechthebbende.

Als een belastingaanslag, die geheel of gedeeltelijk is kwijtgescholden, daarna wordt verminderd, is dat geen onverschuldigde betaling. Dus nu wordt het kwijtgescholden bedrag niet uitbetaald.

Er is ook niet onverschuldigd betaald voor teruggaven die ontstaan uit een ingediend verzoek tot middeling. Dan wordt alleen het bedrag van de middeling uitbetaald als dat hoger is dan het kwijtgescholden bedrag.

40.10 Voortzetten invordering na afwijzing verzoek om kwijtschelding

Als de ontvanger afwijzend heeft beslist op een ingediend verzoek om kwijtschelding, geldt voor de belastingaanslag de volgende betalingstermijn. Het verschuldigde bedrag moet worden betaald binnen 14 dagen na dagtekening van de afwijzende beschikking, of binnen de op het aanslagbiljet gestelde termijn. Deze termijn geldt niet als versnelde invordering kan worden gebruikt (Invorderingswet 1990, artikel 10).

Als de ontvanger afwijzend beslist op een ingediend verzoek om kwijtschelding terwijl er sprake is van een afkoelingsperiode, dan zal hij in de afwijzende beschikking aangeven dat er gedurende de afkoelingsperiode geen invorderingsmaatregelen worden genomen.

Voordat de invordering wordt opgestart of voortgezet na een afwijzende beslissing van de directeur op een ingediend beroepschrift, verstuurt de ontvanger een brief naar de belastingschuldige met de mededeling dat de invordering wordt hervat. Deze brief wordt niet verstuurd als de belangen van de Staat kunnen worden geschaad.

Ook bij de verjaring van de belastingaanslag geldt hierbij een bijzondere regel (Leidraad Invordering, artikel 27.1). Met het indienen van een verzoek om kwijtschelding loopt een (nieuwe) verjaringstermijn van 5 jaar. Het verzoek om kwijtschelding geldt als het erkennen van het recht op betaling.

41 Kwijtschelding particulieren

Het maakt in het kwijtscheldingsbeleid verschil of er een particulier of een ondernemer het verzoek om kwijtschelding indient. In dit hoofdstuk gaat het om een particulier, dus een natuurlijk persoon, die geen bedrijf of zelfstandig beroep heeft.

Het kwijtscheldingsbeleid voor particulieren geldt voor belastingen in de privésfeer, maar ook voor belastingen verschuldigd door ex-ondernemers.

Voor sommige belastingaanslagen verleent de ontvanger nooit kwijtschelding.

In het algemeen kan een particuliere belastingschuldige die geen vermogen of betalingscapaciteit heeft gehele of gedeeltelijke kwijtschelding krijgen.

Bij het vaststellen van het vermogen telt de ontvanger soms bepaalde vermogensbestanddelen niet mee. De betalingscapaciteit wordt berekend met het netto besteedbaar inkomen.

Het netto besteedbaar inkomen is het inkomen verminderd met bepaalde aftrekbare uitgaven. Ook wordt het netto besteedbaar inkomen nog met het normbedrag voor kosten van levensonderhoud verlaagd. Daarna kan de betalingscapaciteit worden vastgesteld.

Als de belastingschuldige geen kwijtschelding kan krijgen, en ook voortzetting van de invordering niet verstandig is, wijst de ontvanger het verzoek om kwijtschelding af. De ontvanger vermeldt dan in de beschikking dat voor de belastingschuld waarvoor kwijtschelding werd gevraagd, geen verdere invorderingsmaatregelen worden genomen. Een derde kan voor de openstaande belastingschuld alleen aansprakelijk worden gesteld als dit uitdrukkelijk in de beschikking is opgenomen.

Als belastingschuldige kenbaar maakt dat er sprake is van financiële problemen, wijst de ontvanger de belastingschuldige op de mogelijkheid van schuldhulpverlening. Belastingschuldige is zelf verantwoordelijk voor het doen van een aanvraag of het opstarten van andere (vervolg)acties.

41.1 Voor welke middelen

Kwijtschelding voor persoonlijke belastingaanslagen is mogelijk voor:

- aanslagen in de inkomstenbelasting opgelegd aan natuurlijke personen die geen bedrijf of niet zelfstandig een beroep uitoefenen
- loonheffing te betalen door werknemers
- premies Wet Arbeidsongeschiktheidsverzekering zelfstandigen (oud)
- premies Ziekenfondswet zelfstandigen (oud)
- door natuurlijke personen te betalen successierecht of erfbelasting, schenkingsrecht of schenkbelasting, recht van overgang en belastingen van rechtsverkeer

Voor belastingaanslagen van particulieren die hier niet zijn genoemd, verleent de ontvanger geen kwijtschelding.

Voor ex-ondernemers geldt dat - onder voorwaarden - ook kwijtschelding mogelijk is voor zakelijke belastingaanslagen.

Voor een terugvorderingsbeschikking toeslagen kan geen kwijtschelding worden verleend; de Awir kent geen kwijtscheldingsregeling.

41.2 Gehele of gedeeltelijke kwijtschelding

Kwijtschelding wordt verleend in de volgende situaties:

- op verzoek, voor het gehele openstaande bedrag op de belastingaanslag, als de belastingschuldige geen voldoende vermogen en/of betalingscapaciteit heeft
- op verzoek, voor het openstaande bedrag op de belastingaanslag dat overblijft nadat:
  - het aanwezige vermogen is gebruikt ter voldoening van de openstaande belastingaanslagen
    en
  - tenminste 80% van de aanwezige betalingscapaciteit is gebruikt voor de betaling van de belastingaanslag. Van de aanwezige betalingscapaciteit wordt dus 20% vrijgelaten - de zogenoemde uitvoeringstolerantie - voor persoonlijke uitgaven van de belastingschuldige.

41.3 Kwijtschelding particulier vermogen

In het kwijtscheldingsbeleid wordt met vermogen bedoeld de waarde in het economische verkeer van de bezittingen van de belastingschuldige en zijn partner met wie hij een gezamenlijke huishouding voert. Deze bezitten worden verminderd met de schulden van de belastingschuldige en zijn partner die hoger bevoorrecht zijn dan de rijksbelastingen.

De partner is ook de ongehuwde die met een ander een gezamenlijke huishouding voert, tenzij die ander een ouder of kind is. Dit geldt ook als de belastingschuldige onder huwelijkse voorwaarden is gehuwd of bij ongehuwd samenlevenden met een samenlevingscontract. Ondanks dat de partner niet aansprakelijk kan worden gesteld voor de betaling van de belastingschuld.

Met een aantal vermogensbestanddelen wordt bij de bepaling van het vermogen voor kwijtschelding niet of gedeeltelijk rekening gehouden. Het vermogen en de betalingscapaciteit van degene met wie de belastingschuldige een gezamenlijke huishouding voert, neemt de ontvanger niet mee voor belastingschulden van vóór de gezamenlijke huishouding.
In enkele gevallen gelden bijzondere regels:

- bij een auto
- bij het vermogen van senioren

Het vermogen van kinderen wordt in het algemeen niet meegenomen.

41.3.1 Kwijtschelding bij een gezamenlijke huishouding

Het begrip gezamenlijke huishouding komt uit de Participatiewet. Bij een gezamenlijke huishouding hebben 2 personen hun hoofdverblijf in

dezelfde woning. Ook moeten zij voor elkaar zorgen door onder andere de kosten te delen.

Een gezamenlijke huishouding is er in ieder geval als de belanghebbenden hun hoofdverblijf hebben in dezelfde woning en:
- zij met elkaar gehuwd zijn geweest of eerder voor de verlening van bijstand als gehuwden zijn beschouwd
- uit hun relatie een kind is geboren of erkenning bestaat van een kind van de één door de ander
- zij samen hebben afgesproken mee te betalen aan de huishouding volgens een geldend samenlevingscontract
- zij door een registratie worden beschouwd als een gezamenlijke huishouding die lijkt op de gezamenlijke huishouding zoals hiervoor bedoeld

Bij het begrip gezamenlijke huishouding wordt ook het vermogen van bijvoorbeeld een inwonende broer of zus bij de beoordeling van het verzoek om kwijtschelding meegenomen.

41.3.2 ***Kwijtschelding bij vermogen kinderen***

Het vermogen van kinderen wordt bij de beoordeling van een verzoek om kwijtschelding in het algemeen niet meegenomen. Als bij de belastingschuldige 1 of meerdere kinderen thuis wonen met een eigen vermogen, wordt dat vermogen bij de beoordeling van het door de ouder ingediende verzoek niet meegenomen. Tenzij die ouder (een deel van) zijn vermogen heeft toebedeeld aan zijn kind of kinderen om daar een fiscaal voordeel uit te halen.

41.3.3 ***Kwijtschelding bij belastingschulden erflater***

Als een erfgenaam, die een nalatenschap zuiver heeft aanvaard, een verzoek om kwijtschelding van de belastingschulden van de erflater indient, wordt ontslag van de betalingsverplichtingen verleend voor zover die schulden niet uit het saldo van de nalatenschap kunnen worden betaald. Het eigen vermogen en de eigen betalingscapaciteit van de erfgenaam worden niet ingezet voor de betaling van de belastingschulden van de erflater.

Als de nalatenschap meerdere schulden omvat, moeten die schulden volgens de wettelijke rangorde worden afgewikkeld. Als dat niet gebeurt, kan onder omstandigheden de niet-betaling aan de erfgenaam worden verweten. Dit staat het verlenen van ontslag van de betalingsverplichting van de belastingschuld in de weg.

41.4 Bepalen vermogen

Bij de behandeling van het verzoek om kwijtschelding beoordeelt de ontvanger of bepaalde vermogensbestanddelen belangrijk zijn voor zijn beslissing.

Sommige vermogensbestanddelen of een deel daarvan worden bij de behandeling van het verzoek niet meegenomen.

Voor ouderen gelden bijzondere regels.

41.4.1 ***Inboedel***

Dit Leidraad-artikel heeft belang verloren door wijziging artikel 12 uitvoeringsregeling IW 1990. Een niet bovenmatige inboedel wordt, op grond van dit artikel, niet onder bezittingen begrepen.

41.4.2 ***Auto***

Bij de behandeling van een verzoek om kwijtschelding beschouwt de ontvanger de personenauto als vermogen wanneer de auto op dat moment een waarde heeft van € 3.350 of meer.
Als de waarde van de auto meer bedraagt, wordt de volle waarde als vermogen beschouwd.

Als op de auto voor een financier een pandrecht is gevestigd, moet de actuele (over)waarde worden verlaagd met de financieringsschuld.

Als 'waarde' geldt de prijs die de autohandel bereid wil betalen bij inkoop van de auto zonder gelijktijdige verkoop van een andere auto. Als de belastingschuldige aantoont dat de auto echt onmisbaar is voor zijn beroep of door invaliditeit of ziekte van hem of zijn gezinsleden, wordt deze niet als vermogensbestanddeel beschouwd.

41.4.3 ***Auto onmisbaar***

Als de ontvanger een verzoek om kwijtschelding behandelt beschouwt hij de auto niet als vermogensbestanddeel als de belastingschuldige kan aangeven dat de auto:

- absoluut onmisbaar is voor de uitoefening van zijn beroep
- absoluut onmisbaar is in verband met invaliditeit of ziekte van de belastingschuldige of zijn partner of zijn kinderen
  Bij invaliditeit of ziekte van de hiervoor genoemde gezinsleden van de belastingschuldige geldt deze uitzondering alleen als deze gezinsleden geen eigen inkomen of vermogen hebben waaruit de auto betaald zou kunnen worden.

De belastingschuldige moet de onmisbaarheid eventueel - na een verzoek van de ontvanger - aan kunnen tonen. De belastingschuldige hoeft dus niet al bij de indiening van het verzoek om kwijtschelding die onmisbaarheid aannemelijk te maken.

Bij onmisbaarheid voor de uitoefening van het beroep geldt dat de auto van de belastingschuldige moet passen bij zijn beroep of functie.

De onmisbaarheid van de auto door invaliditeit of ziekte kan worden aangetoond:

- met een verklaring van een vertrouwensarts (niet de huisarts of behandelend specialist)
- omdat de auto niet met eigen middelen is betaald, maar is betaald door de Gemeentelijke Sociale Dienst of het Uitvoeringsinstituut

41.4.4 ***Banksaldo***

Bij de behandeling van een verzoek om kwijtschelding beschouwt de ontvanger een vrij opneembaar tegoed op een bankrekening als een vermogensbestanddeel, als dit tegoed meer bedraagt dan:

- het normbedrag voor kosten van levensonderhoud dat geldt voor de belastingschuldige
  en

- de kale huur of de hypotheekrente en erfpachtcanon die op de belastingschuldige drukt tot een maximaal bedrag ((Wet op de huurtoeslag, artikel 13, lid 1, letter a), als dit bedrag meer is dan het vastgestelde bedrag (Wet op de huurtoeslag, artikel 17, lid 2) en
- de premies voor een ziektekostenverzekering en zorgverzekering en de nominale premies op grond van de Algemene Wet Bijzondere Ziektekosten, zolang die premies niet door de werkgever worden ingehouden

Als de huur, de hypotheekrente, de erfpachtcanon, de premies ziektekostenverzekering en zorgverzekering, of de nominale premies volgens de Algemene Wet Bijzondere Ziektekosten moeten worden betaald over een termijn langer dan 1 maand, geldt dat termijnbedrag. Voorwaarde is dat op het moment van het verzoek om kwijtschelding het termijnbedrag kan worden beschouwd als reservering voor die termijnbetaling.

Een bedrag op een bankrekening door van een lening wegens de Wet op de studiefinanciering en de Wet tegemoetkoming onderwijsbijdrage en schoolkosten is geen vermogensbestanddeel.
Dit geldt ook als het gespaarde bedrag niet hoger is dan het onderdeel lening in de studietoelage.

Een bedrag op een bankrekening wegens een regeling voor een persoonsgebonden budget is ook geen vermogensbestanddeel.

Sommige bedragen op een bankrekening zijn vermogensbestanddelen, tenzij bij de berekening van de betalingscapaciteit met dat bedrag rekening is gehouden. Zoals bij de vakantiegelduitkering.

Een beschikbare kredietruimte beschouwt de ontvanger niet als een vermogensbestanddeel.

Spaarsaldi en spaarloonsaldi zijn vermogensbestanddelen, tenzij zij hierboven niet zijn vermeld. Voor rechten op kapitaalsuitkeringen zoals een uitvaartvoorziening geldt een afwijkende regeling. Een spaarsaldo uit een levensloopregeling is geen vermogensbestanddeel.

Als de belastingschuldige een energietoeslag heeft ontvangen als bedoeld in artikel 35, vierde of vijfde lid, Pw, wordt een bedrag ter hoogte van het ontvangen bedrag aan energietoeslag, niet in aanmerking genomen als vermogen voor de beoordeling van het recht op kwijtschelding.

Omdat op grond van artikel 25.5.5 Leidraad Invordering het vermogen dat onder het kwijtscheldingsbeleid voor particulieren is vrijgesteld een betalingsregeling niet in de weg staat, werkt dit ook direct door bij het beleid dat geldt voor uitstel van betaling. Aangezien artikel 25.5.5 Leidraad Invordering eveneens van toepassing is bij de beoordeling van een verzoek om een persoonlijke betalingsregeling voor een toeslagschuld, is deze wijziging ook daarvoor van toepassing.

41.4.5 ***Eigen woning***

Bij de behandeling van een verzoek om kwijtschelding beoordeelt de ontvanger onroerende zaken van de belastingschuldige als een vermogensbestanddeel.

Meestal is het een woning die de belastingschuldige zelf bewoont. Om de waarde hiervan te bepalen gebruikt de ontvanger in principe de waarde 'bij verkoop vrij te aanvaarden'. Het saldo van die waarde verminderd met de hypotheek die op de onroerende zaak rust, is de zogenaamde overwaarde. De overwaarde is dan een vermogensbestanddeel. Deze overwaarde betrekt de ontvanger in de beoordeling van het verzoek om kwijtschelding.

De ontvanger handelt zo omdat het de belastingschuldige zelf is geweest, die zijn vermogen heeft vastlegd. De belastingschuldige die zijn vermogen vastlegt in een onroerende zaak mag niet bevoordeeld worden tegenover een belastingschuldige die vermogen heeft vastgelegd dat eenvoudig liquide kan worden gemaakt.

Als een verzoek om kwijtschelding is afgewezen voor een oudere belastingschuldige met een eigen woning, kan de ontvanger - onder voorwaarden - uitstel van betaling verlenen.

41.4.6 ***Eigen woning ouderen***

Als er vermogen is in onroerende zaken wijst de ontvanger het verzoek om kwijtschelding af. Als daarna de belastingaanslag niet wordt betaald, kan de invordering bij oudere belastingschuldigen leiden tot een onverdedigbare hardheid. Als dit gebeurt kan de ontvanger - in overleg met de belastingschuldige - stoppen met directe invordering en uitstel van betaling verlenen. Als zekerheid wordt dit uitstel gedekt door een hypotheekrecht van de ontvanger op de eigen woning of door het leggen van beslag op de woning. Dit hypotheekrecht moet opeisbaar zijn na het overlijden van de langstlevende of bij een eerder vrijkomen van de woning. De ontvanger verleent dit uitstel alleen in uitzonderlijke gevallen, omdat de Belastingdienst namelijk geen kredietverlenende instelling is.

41.4.7 ***Vermogen ouderen***

Voor personen die op 31 december 1999 65 jaar of ouder zijn geldt een overgangsregeling. Deze personen mogen een vrijgesteld bedrag aan financiële middelen hebben van € 2.269 per persoon. Deze financiële middelen kunnen onder andere spaarsaldi, aandelenrekeningen en/of deposito’s zijn. Bij het bepalen van deze vrijstelling houdt de ontvanger dus geen rekening met:

- de waarde van de inboedel als deze bij gedwongen verkoop niet meer is dan € 2.269
- de waarde van een auto als ook hiervan de waarde bij een gedwongen verkoop niet meer is dan € 2.269

Deze vermogensvrijstelling aan financiële middelen staat los van de (algemene) vrijstelling van het bedrag op een bankrekening. Voor zover dit bedrag wordt gebruikt voor woonlasten, de kosten van levensonderhoud en de premie van de ziektekostenverzekering. Met woonlasten wordt bedoeld: de kale huur dan wel hypotheekrente en erfpachtcanon. Tot maximaal het bedrag in artikel 13, lid 1, letter a van

de Wet op de huurtoeslag, voor zover dit meer is dan het bedrag genoemd in artikel 17, lid 2 van die wet.

41.4.8 ***Uitvaartvoorzieningen***

Bij een verzoek om kwijtschelding beschouwt de ontvanger rechten op kapitaalsuitkeringen bij overlijden van belastingschuldige of zijn partner niet als een vermogensbestanddeel.

Maar de uitkering moet wel bestemd zijn voor de verzorging van de uitvaart van de belastingschuldige of zijn partner. Ook polissen die recht geven op prestaties uit levensverzekering voor de verzorging van een uitvaart (zogenoemde natura-polissen), worden niet gezien als vermogensbestanddeel.

41.5 Betalingscapaciteit

Als de ontvanger bij een verzoek om kwijtschelding vaststelt dat er geen of onvoldoende vermogensbestanddelen zijn om de openstaande belastingschuld te betalen, beoordeelt hij of de betalingscapaciteit voldoende is om de belastingschuld te betalen.
De betalingscapaciteit bestaat uit het positieve verschil tussen:

- het gemiddeld per maand te verwachten netto besteedbaar inkomen van de belastingschuldige in een periode van 12 maanden vanaf de datum van het verzoek om kwijtschelding

en

- de kosten van bestaan die gemiddeld in die periode worden verwacht
  (Betalingscapaciteit = het netto besteedbaar inkomen min het normbedrag voor kosten van levensonderhoud)

Bij het vaststellen van het bedrag van de kwijtschelding wordt niet de volledige betalingscapaciteit opgeëist, maar wordt rekening gehouden met de zogenoemde uitvoeringstolerantie.

41.5.1 ***Uitvoeringstolerantie***

Bij het vaststellen van het bedrag van de kwijtschelding, wordt niet de volledige betalingscapaciteit in opgeëist, maar wordt rekening gehouden met de zogenoemde uitvoeringstolerantie.

Het bedrag dat overblijft nadat het netto besteedbaar inkomen is verminderd met het normbedrag voor levensonderhoud is de betalingscapaciteit. Voor plotseling optredende kosten (bijvoorbeeld de aanschaf of vervanging van duurzame gebruiksgoederen), wordt voor de bepaling van het kwijt te schelden bedrag 80% van de aanwezige betalingscapaciteit opgeëist. Van de aanwezige betalingscapaciteit wordt dus 20% vrijgelaten voor persoonlijke uitgaven van de belastingschuldige - de zogenoemde uitvoeringstolerantie.

Als de betalingscapaciteit nihil of negatief is, wordt volledige kwijtschelding verleend, tenzij er reden is om geen kwijtschelding te verlenen.

41.5.2 ***Betalingscapaciteit berekenen***

De ontvanger berekent bij een verzoek om kwijtschelding de betalingscapaciteit vanaf het netto-inkomen van belastingschuldige en degene met wie hij een gemeenschappelijke huishouding voert.

Het netto-inkomen is het bruto-inkomen verminderd met de wettelijke inhoudingen, pensioenpremies en premies ziektekostenverzekeringen. Voor de betalingscapaciteit houdt de ontvanger rekening met het netto te ontvangen bedrag inclusief het bedrag dat wordt gereserveerd voor de zogenoemde spaarloonregeling. Maar pas nadat de wettelijke inhoudingen hierop zijn verricht.

De vaststelling van de betalingscapaciteit verloopt als volgt:

Berekening betalingscapaciteit bij voor verzoek om kwijtschelding voor particulieren

- Nettoloon, pensioen of uitkering inclusief vakantiegeld, tegemoetkoming premie ziektekostenverzekering, overwerkvergoeding, onregelmatigheidstoeslag		0,00
- ontvangen alimentatie (ook voor de kinderen) - bijverdiensten uit (niet in dienstbetrekking) verrichte werkzaamheden (zoals freelance-inkomsten, onderverhuur, kostganger(s) enzovoorts) - ontvangen rente, dividend - voorlopige teruggaaf (geen kinderkorting of aanvullende kinderkorting) - overige inkomsten (geen kinderbijslag)	+	0,00 0,00 0,00 0,00 0,00
BRUTO-BESTEEDBAAR INKOMEN		0,00
- Huur (inclusief subsidiabele servicekosten) of hypotheekrente voor de woning **af**: vast bedrag woonlasten **af**: ontvangen huurtoeslag **af**: eventueel ontvangen woonkostentoeslag - Het verschil brengt de ontvanger in mindering tot het maximumbedrag voor woonlasten dat voor de berekening van kwijtschelding mag worden gerekend - Premies ziektekostenverzekering, de premie voor een zorgverzekering en de nominale premies op grond van de Algemene Wet Bijzondere Ziektekosten die voor eigen rekening komen - Alimentatie die de belastingschuldige moet betalen voor de ex-partner en eventuele kinderen - Onderhoudsbijdrage: het bedrag dat de belastingschuldige aan de gemeente of gemeentelijke sociale dienst moet betalen als zijn ex-partner een bijstandsuitkering ontvangt - Betalingen op belastingschulden (alleen als daarvoor in principe kwijtschelding verleend kan worden) en/of betalingen op leningen die de belastingschuldige heeft afgesloten om de belastingschuld te kunnen aflossen		0,00 0,00 0,00 0,00 0,00
NETTO BESTEEDBAAR INKOMEN		0,00
- Het normbedrag voor kosten levensonderhoud	–	0,00
BETALINGSCAPACITEIT		0,00

Schema

41.6 Netto besteedbaar inkomen

Bij de beoordeling van een verzoek om kwijtschelding is het netto besteedbaar inkomen van belang. Het netto besteedbaar inkomen bestaat uit alle inkomsten, verminderd met bepaalde uitgaven van zowel de belastingschuldige als van zijn echtgenoot of partner.

De totale inkomsten bestaan uit:

- de inkomsten waarop loonheffing wordt ingehouden, verminderd met de wettelijke inhoudingen en de ingehouden pensioenpremies, de inkomensafhankelijke bijdrage (Zorgverzekeringswet, artikel 41) en premies ziektekostenverzekering. Tot deze inkomsten behoort ook het vakantiegeld.
  Een belastingschuldige die een uitkering krijgt vanuit de Wet arbeidsongeschiktheidsvoorziening jonggehandicapten heeft recht op de jonggehandicaptenkorting. Deze korting beschouwt de ontvanger niet als besteedbaar inkomen.
  Soms ontstaan er terugbetalingen of verrekeningen tussen de belastingschuldige en degene die de aan loonheffing onderworpen inkomsten uitbetaalt. Hierbij zal het uit te betalen bedrag lager zijn dan het bedrag dat de belastingschuldige na wettelijke inhoudingen netto ontvangt. Voor de berekening van de betalingscapaciteit gaat de ontvanger uit van het netto te ontvangen bedrag na de wettelijke inhoudingen. Dat bedrag kan dus hoger zijn dan het bedrag dat de belastingschuldige - door die verrekeningen - werkelijk uitbetaald krijgt. Ook het bedrag dat wordt gereserveerd voor de zogenoemde spaarloonregeling behoort tot het netto te ontvangen bedrag. Dit wordt voor de berekening van de betalingscapaciteit meegenomen.
- uitkeringen voor levensonderhoud op grond van artikel 1:157, 158 en 404 van het Burgerlijk Wetboek, oftewel de alimentatie-uitkering
- (de aanspraak op) een voorlopige teruggaaf (Algemene Wet inzake rijksbelastingen, artikel 13, lid 2) of de aanspraak op deze voorlopige teruggaaf als deze niet is aangevraagd. De aanvullende alleenstaande-ouderkorting en (aanvullende) combinatiekorting voor een alleenstaande ouder van wie het jongste kind jonger dan 5 jaar is, beschouwt de ontvanger niet als inkomsten. Als bij de vaststelling van de voorlopige teruggaaf rekening is gehouden met deze kortingen, wordt aangenomen dat het bedrag van de voorlopige teruggaaf zoveel mogelijk gaat over deze kortingen.
- inkomsten die worden ontvangen op grond van de Wet op de studiefinanciering en de Wet tegemoetkoming onderwijsbijdrage en schoolkosten 18+ worden voor een forfaitair (vastgesteld) bedrag meegeteld.
- overige inkomsten, zoals een toeslag vanuit de Wet kinderopvang, een ouderlijke bijdrage in geld of bijstand die niet is bedoeld om bijzondere noodzakelijke kosten van bestaan te betalen. Of inkomsten uit het verstrekken van kost en inwoning of inkomsten uit kamerverhuur. Deze beide inkomsten worden tot het werkelijke bedrag meegerekend. Dat geldt niet voor de uitkeringen vanuit de Algemene Kinderbijslagwet en daarmee vergelijkbare buitenlandse uitkeringen. En ook niet voor bedragen die door een regeling van een persoonsgebonden budget worden toegekend en middelen bedoeld in artikel 31, lid 2, onderdelen j, k en o van de Wet werk en bijstand en de langdurigheidstoeslag (Wet werk en bijstand, artikel 36).

41.6.1 ***Inkomsten partner***

Als de ontvanger een verzoek om kwijtschelding behandelt telt hij bij het netto besteedbaar inkomen van de belastingschuldige het gemiddeld per maand te verwachten netto besteedbaar inkomen van zijn echtgenoot. Dit berekent hij over een periode van 1 jaar, gerekend vanaf de datum waarop het verzoek om kwijtschelding is ingediend.

Bij de behandeling van een verzoek om kwijtschelding wordt ook als echtgenoot aangemerkt de ongehuwde die met een ander een gezamenlijke huishouding voert, tenzij het een ouder of kind is. Inkomensoptelling gebeurt dus bij 2 personen, die in de zin van artikel 3 van de Wet werk en bijstand of artikel 3 van de Wet investeren in jongeren, een gezamenlijke huishouding voeren. Bijvoorbeeld een broer en een zus.

Dit geldt ook als de belastingschuldige onder huwelijkse voorwaarden is gehuwd of, bij ongehuwd samenlevenden, als sprake is van een samenlevingscontract. En ondanks dat de partner niet aansprakelijk kan worden gesteld voor de betaling van de belastingschuld.

De financiële gegevens van de echtgenoot zijn niet nodig als de belastingschuld waarvoor kwijtschelding wordt gevraagd, gaat over de tijd voor het begin van de huwelijkse periode of de gezamenlijke huishouding.

41.6.2 ***Inkomsten inwonende***

De inkomsten van een inwonende worden bij een verzoek om kwijtschelding in de berekening van het netto-besteedbaar inkomen van de belastingschuldige meegenomen. Maar alleen als deze inwonende met de belastingschuldige een gezamenlijke huishouding voert.

Dit is niet het geval als de inwonende een bloedverwant in de 1^{e} graad is (ouder of kind). Het inkomen van een inwonend kind en een inwonende ouder wordt dus niet meegerekend. Wel de inkomsten voor, door of ten behoeve van minderjarige kinderen ontvangen alimentatie.

41.6.3 ***Vakantiegeld***

Als de ontvanger de betalingscapaciteit bij een verzoek om kwijtschelding vaststelt, rekent hij het vakantiegeld tot het inkomen. Het vakantiegeld wordt gesteld op 7% van de - aan loonheffing onderworpen - inkomsten waarbij aanspraak bestaat op vakantiegeld.

Als uit de gegevens van de belastingschuldige blijkt - of de ontvanger weet - dat het reëel genoten vakantiegeld meer of minder is dan 7%, gaat hij uit van het reëel genoten vakantiegeld. Zo is bijvoorbeeld sprake van een lager percentage dan 7 als de belastingschuldige een bijstandsuitkering krijgt. In dat geval moet dus worden uitgegaan van het percentage genoemd in artikel 19, lid 3 van de Wwb.

Als de belastingschuldige een uitkering ontvangt vanuit de WWV komt er geen bijtelling. Het vakantiegeld wordt dan wekelijks of maandelijks tegelijk met de uitkering uitbetaald.

41.6.4 ***Studiefinanciering***

Studenten in het voortgezet of speciaal voortgezet onderwijs ontvangen een basistoelage en eventueel - afhankelijk van het inkomen van de ouders - een tegemoetkoming in de schoolkosten vanuit de Wet tegemoetkoming onderwijsbijdrage en schoolkosten 18+.

Studenten in het middelbaar beroepsonderwijs of het hoger onderwijs ontvangen een basisbeurs en eventueel - afhankelijk van het inkomen van de ouders - een aanvullende beurs op grond van de Wet op de studiefinanciering.

Bij het kwijtscheldingsbeleid houdt de ontvanger bij de berekening van het netto besteedbaar inkomen rekening met de inkomsten vanuit de Wet op de studiefinanciering en de Wet tegemoetkoming onderwijsbijdrage en schoolkosten 18+. Niet het werkelijk ontvangen bedrag wordt tot het inkomen gerekend, maar een forfaitair bedrag.

Als belastingschuldige ook eigen inkomsten heeft, geldt in principe ook dit forfaitair (vastgesteld) bedrag. Als daadwerkelijk genoten studiefinanciering en eigen inkomsten meer zijn dan het op de belastingschuldige bedoelde normbudget levensonderhoud geldt er een afwijkende berekening. Het bedrag wordt dan vastgesteld volgens de tabel Normen studiefinanciering en eigen inkomsten (zie hoofdstuk Tabellen, normen, rentepercentages, kosten en marginale percentages).

Bij een partnertoeslag of een éénoudertoeslag, worden deze bij de berekening opgeteld.
Berekeningsschema inkomen student 2016

Stap 1
Daadwerkelijke studiefinanciering
(exclusief collegegeldkrediet mits vermeld op DUO-beschikking) * €
Eigen inkomsten (inclusief vakantietoeslag */**) € plus
Maximaal voor belastingschuldige geldende normkosten van bestaan
(kwijtscheldingsnorm voor desbetreffende huishoudtype) € min
Indien < 0 dan forfaitair bedrag stap 2 (HBO) of 3 (MBO)
Indien > 0 dan stap 4 € =

Stap 2 – Student HBO of universiteit
Normbudget levensonderhoud
(eventueel verhogen met éénoudertoeslag) * €
Fictief bedrag boeken- en leermiddelen * € min
Forfaitair bedrag inkomen student € =

Stap 3 – Student MBO
Normbudget levensonderhoud
(eventueel verhogen met éénoudertoeslag) * €
Fictief bedrag boeken- en leermiddelen * € min
Onderwijsretributie (lesgeld) * € min
Forfaitair bedrag inkomen student € =

Stap 4
Daadwerkelijke studiefinanciering
(exclusief collegegeldkrediet mits vermeld op DUO-beschikking) * € P
Eigen inkomsten (inclusief vakantietoeslag */**) € Q plus

Resultaat €
Normbudget levensonderhoud * € R min
Daadwerkelijk ontvangen lening * € S min
Resultaat (indien resultaat negatief is, dan € 0,00) € X
Forfaitair bedrag inkomen student * € Y plus
Inkomen student voor het berekenen van de betalingscapaciteit € T =

* Bij samenwonenden indien sprake is van 2 studenten bedragen optellen of twee keer toepassen
** Het inkomen van een partner wordt gezien als eigen inkomsten

41.6.5 ***Bijzondere bijstand***

Uitkeringen voor bijzondere bijstand, die bestemd zijn voor bestrijding van de specifieke kosten, worden in het kwijtscheldingsbeleid niet als inkomen meegeteld.

De bijzondere (aanvullende) bijstand voor personen jonger dan 21 jaar, wordt wel als inkomen meegeteld, en ook de ouderlijke bijdrage in geld die deze jongeren ontvangen. Hier is de bijzondere bijstand niet bestemd voor bestrijding van specifieke kosten.

De bijzondere bijstand voor jongeren vult de zeer lage bijstandsnorm aan, als de ouderlijke bijdrage geheel of gedeeltelijk ontbreekt. Van de ouders mag eigenlijk worden verwacht dat zij deze lage bijstandsnorm aanvullen tot de hoogte van de bijstandsnorm voor personen van 21 tot 65 jaar.

Bedragen die een betrokkene ontvangt vanuit een regeling van persoonsgebonden budget, worden niet als inkomsten beschouwd bij de berekening van de betalingscapaciteit. Dit geldt ook voor de vanuit de Wet werk en bijstand verstrekte premies, kostenvergoedingen en vrij te laten inkomsten (bedoeld ter stimulering van arbeid).

41.6.6 ***Persoonsgebonden budget***

Bedragen die door regeling van persoonsgebonden budget worden toegekend, gelden in het kwijtscheldingsbeleid niet als inkomsten bij de berekening van de betalingscapaciteit.

41.6.7 ***Vergoedingen stimulering arbeid***

De vrij te laten inkomsten van premies, kostenvergoedingen die worden verstrekt ter stimulering van arbeid, worden in het kwijtscheldingsbeleid niet meegeteld bij de berekening van de betalingscapaciteit.

Het gaat daarbij om de volgende bedragen:
- een eenmalige premie vanuit een regeling van arbeidsinschakeling
- een kostenvergoeding voor het verrichten van vrijwilligerswerk
- een kostenvergoeding vanuit een regeling voor arbeidsinschakeling
- inkomsten uit arbeid gedurende ten hoogste 6 aaneengesloten maanden tot 25% van deze inkomsten, zolang betrokkene algemene bijstand ontvangt en dit bijdraagt aan zijn arbeidsinschakeling

41.6.8 ***(Onder)verhuur/kostgangers***

Als de belastingschuldige die het verzoek om kwijtschelding indient inkomsten heeft uit onderverhuur of kamerverhuur, beschouwt de ontvanger de betalingen door de onderhuurder of kamerhuurder als

overige inkomsten. Daarbij wordt geen rekening gehouden met eventuele kosten.

Ook de inkomsten uit het houden van kostgangers beschouwt de ontvanger als overige inkomsten. Hierbij wordt **wel** rekening gehouden met kosten. De kosten stelt de ontvanger forfaitair vast tot een totaal van € 11,50 per dag. Bij de bepaling van het aantal dagen wordt een volle maand op 30 dagen gesteld.

41.7 Aftrekbare uitgaven

Om het netto besteedbaar inkomen bij een verzoek om kwijtschelding te kunnen vaststellen, vermindert de ontvanger de totale inkomsten met de totale aftrekbare uitgaven. Deze uitgaven zijn limitatief (specifiek) opgesomd in artikel 15 van de Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990 en in de Leidraad Invordering 2008.

Het gaat daarbij om:
- uitgaven voor belastingschuld
- huur, hypotheekrente en erfpachtcanons
- netto-woonlasten
- ziektekosten
- onderhoudsverplichtingen
- leningen
- andere schuldeisers

Niet genoemde uitgaven neemt de ontvanger bij de berekening van het netto besteedbaar inkomen dus niet mee.

*41.7.1 **Betaling op belastingschuld***

De ontvanger houdt bij de behandeling van een verzoek om kwijtschelding rekening met betalingen die de belastingschuldige nog moet doen op openstaande belastingaanslagen die niet in het verzoek om kwijtschelding zijn opgenomen.

De ontvanger houdt geen rekening met belastingaanslagen die in de loop van de periode waarover de betalingscapaciteit wordt berekend (12 maanden vanaf de datum van het verzoek), nog zullen worden opgelegd. Voor die belastingaanslagen kan de belastingschuldige dan bij de instantie die de aanslagen zal opleggen om kwijtschelding vragen.
Dit geldt niet alleen voor belastingaanslagen van de Belastingdienst, maar ook voor aanslagen van lokale overheden. Betalingen op belastingschulden zijn dus ook betalingen op:
- gemeentelijke belastingen (met uitzondering van de rechten die zijn vermeld in artikel 229 van de Gemeentewet)
- waterschapsbelastingen
- andere belastingen en heffingen van lokale overheden

De ontvanger kan de belastingschuldige vragen bewijsstukken over te leggen van de betalingen op die belastingen of heffingen.
Een betaling op belastingschulden is ook een betaling van premie voor de zorgverzekeringen en van de inkomensafhankelijke bijdrage, genoemd in artikel 41 van de Zorgverzekeringswet.

Bij de berekening van het netto besteedbaar inkomen wordt geen rekening gehouden met de betalingen op belastingschulden waarvoor geen kwijtschelding kan worden verleend.

41.7.2 ***Huur/hypotheekrente/erfpacht***

Bij de berekening van de betalingscapaciteit bij een verzoek om kwijtschelding gebruikt de ontvanger de nettowoonlasten van de belastingschuldige. Deze worden nog verminderd met de zogenoemde normhuur.

De kwijtscheldingsnorm (het normbedrag voor levensonderhoud) is 90% van de bijstandsnorm. Hierdoor zijn de woonlasten die men minimaal zelf moet betalen (Wet op de huurtoeslag) al in de kwijtscheldingsnorm verwerkt. (De actuele bedragen zijn opgenomen in het hoofdstuk Tabellen, normen, rentepercentages, kosten en marginale percentages). Dit bedrag is dus ook in de bijstandsuitkering opgenomen en is het minimale aandeel in de woonlasten (Wet op de huurtoeslag) voor iemand met een minimuminkomen.

Bij de betalingscapaciteit houdt de ontvanger rekening met de woonlasten die **niet** in de kwijtscheldingsnorm zijn opgenomen (dus het bedrag boven de normhuur) tot het bedrag van de maximale huurtoeslaggrens.

Soms wordt huurtoeslag ontvangen, ook als de huur hoger is dan de maximale grens. De ontvanger gebruikt dan een hogere huur dan het maximumbedrag van de huurtoeslag.

Als belastingschuldige zijn woning deelt met één of meerdere volwassenen (personen van 21 jaar of ouder), dan wordt hiermee rekening gehouden bij de berekening van de betalingscapaciteit. De zogenoemde kostendelersnorm is dan namelijk van toepassing. Iedereen die 21 jaar of ouder is en in dezelfde woning zijn hoofdverblijf heeft is een kostendelende medebewoner.

In de volgende gevallen is er géén sprake van een kostendelende medebewoner:
- De echtgenoot van de belanghebbende
- Studenten die een studie volgen die recht kan geven op studiefinanciering
- Leerlingen die de beroepsbegeleidende leerweg volgen
- Meerderjarige leerlingen die onderwijs volgen dat recht geeft op Wet tegemoetkoming onderwijskosten schoolgaande kinderen
- Kamerhuurders en kostgangers die een normale (commerciële) prijs betalen voor de kamer en/of de kost en inwoning
- Verhuurders en kostgevers die een zakelijk of commerciële relatie hebben met de huurders of kostgangers in hun woning

Familieleden in de 1e of 2e graad die 21 jaar of ouder zijn, zoals bijvoorbeeld ouders met inwonende kinderen of broer en zus, kunnen geen zakelijke of commerciële relatie met elkaar aangaan. Zij tellen dus wel mee voor de kostendelersnorm. De commerciële relatie en -prijs moeten worden aangetoond.

De personen die opgenomen zijn in een inrichting vallen niet onder de kostendelersnorm.

41.7.3 ***Netto-woonlasten***

De nettowoonlasten bij een verzoek om kwijtschelding worden berekend door de kosten voor bewoning te verminderen met ontvangen huurtoeslag en andere bijdragen in de woonlasten. De kosten van bewoning die meetellen zijn:

- de huurprijs als bedoeld in artikel 5 van de Wet op de huurtoeslag
- de hypotheekrente (dus niet de aflossingen)
- de erfpachtcanon voor een woning waarin de belastingschuldige woont zolang hij deze gebruikt

Onder nettowoonlasten vallen ook de subsidiabele servicekosten. Deze kosten zijn opgenomen in het hoofdstuk Tabellen, normen, rentepercentages, kosten en marginale percentages.

De huur die bij de berekening van de betalingscapaciteit in aanmerking wordt meegenomen, is de huur die geldt op het moment waarop het verzoek wordt ingediend. Eventuele (voorzienbare) huurverhogingen neemt de ontvanger bij de berekening van de betalingscapaciteit over de komende 12 maanden niet mee.

Het verzoek om kwijtschelding kan ook worden gedaan voor belastingschulden die zijn ontstaan vóór de huwelijkse periode of de duurzame gezamenlijke huishouding (Wet werk en bijstand, artikel 3). Dan wordt met het gedeelte van de woonlasten dat door de belastingschuldige zelf wordt betaald rekening gehouden tot een maximum van 50% van de woonlasten.

Als belastingschuldige zijn woning deelt met één of meerdere volwassenen (personen van 21 jaar of ouder), dan wordt hiermee rekening gehouden bij de berekening van de betalingscapaciteit. De zogenoemde kostendelersnorm is dan namelijk van toepassing. Iedereen die 21 jaar of ouder is en in dezelfde woning zijn hoofdverblijf heeft is een kostendelende medebewoner.

In de volgende gevallen is er géén sprake van een kostendelende medebewoner:

- De echtgenoot van de belanghebbende
- Studenten die een studie volgen die recht kan geven op studiefinanciering
- Leerlingen die de beroepsbegeleidende leerweg volgen
- Meerderjarige leerlingen die onderwijs volgen dat recht geeft op Wet tegemoetkoming onderwijskosten schoolgaande kinderen
- Kamerhuurders en kostgangers die een normale (commerciële) prijs betalen voor de kamer en/of de kost en inwoning
- Verhuurders en kostgevers die een zakelijk of commerciële relatie hebben met de huurders of kostgangers in hun woning

Familieleden in de 1e of 2e graad die 21 jaar of ouder zijn, zoals bijvoorbeeld ouders met inwonende kinderen of broer en zus, kunnen geen zakelijke of commerciële relatie met elkaar aangaan. Zij tellen dus wel mee voor de kostendelersnorm. De commerciële relatie en -prijs moeten worden aangetoond.

De personen die opgenomen zijn in een inrichting vallen niet onder de kostendelersnorm.

Als de belastingschuldige tegen betaling kost en inwoning geniet of op commerciële basis een kamer huurt, wordt bij de berekening van de betalingscapaciteit alleen rekening gehouden met het bedrag voor inwoning of kamerhuur. De 'kost' wordt daarbij niet meegenomen.

41.7.4 ***Ziektekosten/zorgverzekering***

Als de ontvanger de betalingscapaciteit bij kwijtschelding vaststelt, neemt hij niet alle ziektekosten mee. Het netto besteedbaar inkomen mag worden verlaagd met:

- de premies ziektekostenverzekering die niet door een werkgever zijn ingehouden
- de premie voor een zorgverzekering als bedoeld in artikel 1, onderdeel d van de Zorgverzekeringswet
- de premie uit artikel 17 van de Algemene wet bijzondere ziektekosten, verminderd met de zorgtoeslag volgens de Wet op de zorgtoeslag

Alle overige uitgaven door ziekte of invaliditeit worden niet mee genomen. Om de noodzakelijke (extra) kosten door ziekte of invaliditeit te kunnen betalen, kan de belastingschuldige eventueel bijstand vragen via de Wet werk en bijstand. Maar alleen voor zover geen bijstand kan worden gevraagd op enige andere regeling, zoals de Algemene Wet Bijzondere Ziektekosten. Met een eventuele eigen bijdrage in die kosten wordt ook geen rekening gehouden bij de berekening van het netto besteedbaar inkomen.

41.7.5 ***Onderhoudsverplichtingen***

Bij de berekening van het netto besteedbaar inkomen bij een verzoek om kwijtschelding houdt de ontvanger - naast de alimentatieverplichtingen - ook rekening met de werkelijk betaalde onderhoudsbijdrage. Dat is de bijdrage die een gemeente vanuit de Wet werk en bijstand van een ex-partner opeist in de kosten van bijstand.

41.7.6 ***Aflossing op leningen***

Soms lost de belastingschuldige leningen af waarbij het geleende bedrag is gebruikt voor de betaling van belastingschulden (andere belastingen dan die waarvoor geen kwijtschelding kan worden verleend). De ontvanger neemt die aflossingen dan mee bij de berekening van het netto besteedbaar inkomen.

Hij kan de belastingschuldige vragen om aan te tonen dat het geleende bedrag inderdaad voor de betaling van de belastingaanslagen is gebruikt.

41.7.7 ***Betaling andere schuldeisers***

Bij een verzoek om kwijtschelding houdt de ontvanger geen rekening met aflossingen (hoofdsom plus rente en kosten) op schulden die de belastingschuldige doet aan andere schuldeisers. Ongeacht het doel van de schulden. Er is 1 uitzondering, namelijk voor aflossingen op leningen die zijn gebruikt voor de betaling van belastingschulden.

41.8 Normbedrag levensonderhoud

Nadat de ontvanger bij een verzoek om kwijtschelding het netto besteedbaar inkomen heeft vastgesteld, verlaagt hij dat inkomen met de kosten van bestaan.

De hoogte van het normbedrag is afhankelijk van het gevoerde huishoudtype. De verschillende huishoudtypen zijn nodig omdat een andere leefsituatie ook andere lasten heeft. De normbedragen voor levensonderhoud (kwijtscheldingsnormen) volgen zoveel mogelijk de bijstandsnormen. Als de bijstandsnormen wijzigen, wijzigen dus ook de normbedragen. De bijstandsnormen worden jaarlijks op 1 januari of 1 juli aangepast.

De normbedragen voor de kosten van bestaan bedragen 90% van het feitelijk inkomen (het gezamenlijk bedrag van de in artikel 14 van de Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990 genoemde inkomensbestanddelen) met:

- als maximum 90% van de maximale bijstandsnorm die voor het desbetreffende huishoudtype geldt
- als minimum 90% van de minimale bijstandsnorm die voor het desbetreffende huishoudtype geldt

Dit geldt niet voor de ouderennormen (Wet werk en bijstand, artikel 22). Voor deze normen geldt niet het gemeentelijke toeslagen- en verlagingenbeleid. Dit betekent dat echtparen en alleenstaanden die inwonen bij hun kinderen dan wel inwonende kinderen hebben, de volledige norm ontvangen. Dat is onafhankelijk van het inkomen of de bijdragen van die kinderen. De normbedragen voor de kosten van bestaan zijn 90% van de voor de desbetreffende huishoudtype geldende ouderennormen. De normbedragen rondt de ontvanger af op € 1 naar boven. (De actuele bedragen vindt u in het hoofdstuk Tabellen, normen, rentepercentages, kosten en marginale percentages). Voor belastingschuldigen in een inrichting gelden bijzondere normen.

De normbedragen voor belastingschuldigen met onderhoudsverplichtingen van in het buitenland wonende gezinsleden zijn in het kwijtscheldingsbeleid apart beschreven. Dit geldt ook voor belastingschuldigen die in het buitenland wonen.

41.8.1 Soorten huishoudens

De huishoudtypen voor kwijtschelding en bijstand zijn:

- echtgenoten
- alleenstaande ouder
- alleenstaande
- ouderen

Echtgenoten

Onder gehuwd of als echtgenoot wordt ook de ongehuwde gerekend die met een ander een gezamenlijke huishouding voert, tenzij die ander een bloedverwant in de 1e graad is (ouder of kind).

Alleenstaande ouder

Een alleenstaande ouder is degene die als ongehuwde de volledige zorg heeft voor 1 of meer tot zijn last komende kinderen. Daarnaast heeft deze ouder geen gezamenlijke huishouding met een ander, tenzij die ander een bloedverwant in de 1e graad is (ouder of kind).

Een 'ten laste komend kind' is een in Nederland woonachtig eigen kind of stiefkind jonger dan 18 jaar voor wie de alleenstaande ouder aanspraak op kinderbijslag kan maken. Ook als dit kind bijvoorbeeld als uitwonende studeert maar wel tot de last van de ouder komt, wordt die ouder beschouwd als alleenstaande ouder.

Alleenstaande
Als alleenstaande wordt de ongehuwde beschouwd als die geen tot zijn last komende kinderen heeft. En ook geen gezamenlijke huishouding met een ander, tenzij die ander een bloedverwant in de 1e graad is (ouder of kind).

Ouderen
Onder ouderen wordt verstaan:
- echtgenoten:
  - die beiden 65 jaar of ouder zijn
  of
  - waarvan 1 echtgenoot 65 jaar of ouder is en de ander is jonger dan 65 jaar
- alleenstaande ouder die 65 jaar of ouder is
- alleenstaande die 65 jaar of ouder is

41.8.2 ***Voorbeelden toepassing normbedrag***
De hoogte van het normbedrag dat voor de berekening van de betalingscapaciteit bij kwijtschelding wordt gebruikt, hangt af van het soort huishoudtype. In de volgende voorbeelden is uitgegaan van fictieve bedragen. (De actuele bedragen vindt u in het hoofdstuk Tabellen, normen, rentepercentages, kosten en marginale percentages).

Voorbeeld 1: alleenstaande jonger dan 65 jaar
X is een alleenstaande, jonger dan 65 jaar. Zijn inkomen (ná de gebruikelijke inhoudingen) is € 760. Zijn netto besteedbaar inkomen bedraagt na aftrek woonlasten min de minimale eigen bijdrage en zijn premie ziektekostenverzekering € 680. De (theoretische) kwijtscheldingsnorm is 90% van het inkomen van € 760 en bedraagt dus € 684. Dit bedrag is hoger dan de maximum kwijtscheldingsnorm van € 628. Voor X geldt dus een kwijtscheldingsnorm van € 628.

De betalingscapaciteit per maand bedraagt € 680 min € 628 = € 52. Opeisbaar is dan € 52 x 80% (de zogenoemde uitvoeringstolerantie) = € 41.

Voorbeeld 2: alleenstaande ouder jonger dan 65 jaar
Y is een alleenstaande ouder, jonger dan 65 jaar. Zijn inkomen is € 722. Zijn netto besteedbaar inkomen bedraagt na aftrek woonlasten min de minimale eigen bijdrage en zijn premie ziektekostenverzekering € 558. De kwijtscheldingsnorm is in principe 90% van het inkomen van € 722 en bedraagt dus € 650. Dit bedrag is lager dan de maximum

kwijtscheldingsnorm van € 808 en hoger dan de minimum kwijtscheldingsnorm van € 628. Voor Y geldt dus een kwijtscheldingsnorm van € 650.

De betalingscapaciteit per maand bedraagt € 558 min € 650 = nihil.

Voorbeeld 3: echtgenoten (jonger dan 65 jaar)
X en Y zijn echtgenoten. X is 20 jaar, Y is 22 jaar. Het inkomen is € 596. Het netto besteedbaar inkomen bedraagt na aftrek woonlasten min de minimale eigen bijdrage en zijn premie ziektekostenverzekering € 517. De kwijtscheldingsnorm is in principe 90% van het inkomen van € 596 en bedraagt dus € 536. Dit bedrag is lager dan de minimum kwijtscheldingsnorm van € 718. Voor dit echtpaar geldt dus een kwijtscheldingsnorm van € 718.

De betalingscapaciteit per maand bedraagt € 517 min € 718 = nihil.

41.8.3 ***Kwijtschelding bij verblijf in een inrichting***
Bij verblijf in een inrichting (Wet werk en , artikel 1) is de kwijtscheldingsnorm per maand de eventuele eigen bijdrage voor verzorging of verpleging, vermeerderd met een vastgesteld normbedrag. Dit bedrag vindt u in het hoofdstuk Tabellen, normen, rentepercentages, kosten en marginale percentages, paragraaf Normbedragen voor bestaanskosten (bij kwijtschelding en uitstel van betaling).

Als 1 van de gehuwden in een inrichting verblijft, geldt als kwijtscheldingsnorm de gezamenlijke bijstandsnormen van ieder van hen als alleenstaande of alleenstaande.

41.8.4 ***Kwijtschelding bij verblijf in het buitenland***
Bij verzoeken om kwijtschelding die zijn ingediend door belastingschuldigen die in het buitenland wonen, gelden dezelfde normbedragen als voor belastingschuldigen die in Nederland wonen.

41.8.5 ***Kwijtschelding voor onderhoud gezin in het buitenland***
De in Nederland alleenwonende gehuwde belastingschuldige die zijn - in het buitenland verblijvende -echtgenote en/of kinderen werkelijk onderhoudt, wordt voor de berekening van de betalingscapaciteit niet als een alleenstaande beschouwd. Hier wordt uitgegaan van het normbedrag voor echtgenoten volgens artikel 3 van de Wet werk en bijstand of artikel 3 van de Wet investeren in jongeren.

Als huur wordt de in Nederland betaalde huur gebruikt. Door gebruik van het normbedrag voor echtgenoten (Wet werk en bijstand, artikel 3 of artikel 3 van de Wet investeren in jongeren), wordt in het kwijtscheldingsbeleid forfaitair (overeengekomen) rekening gehouden met bepaalde bedragen. Dat zijn de bedragen die de buitenlandse werknemer aan zijn bloed- of aanverwanten overmaakt voor de kosten van levensonderhoud. Met de werkelijke bedragen die de buitenlandse belastingschuldige overmaakt wordt geen rekening gehouden, alleen met de vastgestelde bedragen.

41.9 Geen kwijtschelding maar ook geen invorderingsmaatregelen

Als een belastingschuldige verzoekt om kwijtschelding van zijn openstaande belastingaanslagen, onderzoekt de ontvanger eerst of de belastingschuldige voor kwijtschelding in aanmerking komt.

Als dit niet het geval is, maar invordering is ook niet gewenst, wijst de ontvanger het verzoek om kwijtschelding af. De ontvanger geeft in de beschikking aan dat voor de belastingschuld waarvoor kwijtschelding werd verzocht, geen verdere invorderingsmaatregelen zullen worden genomen. De bevoegdheid om geen invorderingsmaatregelen te treffen is een discretionaire bevoegdheid die uitdrukkelijk is toegekend aan de ontvanger. Daarom kan belastingschuldige niet tegen deze beslissing in beroep komen. Belastingschuldige kan ook niet in beroep komen als de ontvanger juist geen gebruik maakt van de bevoegdheid om geen invorderingsmaatregelen te treffen.
De bevoegdheid om geen invorderingsmaatregelen te nemen is een zelfstandige bevoegdheid, die niet is gekoppeld aan kwijtschelding. Tegen een beschikking niet verder nemen van invorderingsmaatregelen staat geen administratief beroep open. In een beschikking waarin een verzoek om kwijtschelding wordt afgewezen en waarin ook een beschikking niet verder bemoeilijken is opgenomen neemt de ontvanger uitdrukkelijk op dat slechts tegen de afwijzing van het verzoek om kwijtschelding administratief beroep open staat.

Als een verzoek om verder geen invorderingsmaatregelen te nemen wordt afgewezen en belastingschuldige maakt hiertegen bezwaar dan moet de ontvanger belanghebbende niet ontvankelijk verklaren. In dat geval neemt de ontvanger een rechtsmiddelenverwijzing op waarbij belastingschuldige tegen de niet ontvankelijkheid in beroep kan komen bij de bestuursrechter.
Als het verzoek om kwijtschelding gaat over buitenlandse belastingschuld, kan de ontvanger ook besluiten geen verdere invorderingsmaatregelen meer te treffen.

Als de ontvanger besluit voor de nog openstaande belastingschuld geen invorderingsmaatregelen meer te nemen zonder enige voorwaarden, betekent dit voor de belastingschuldige hetzelfde als het verlenen van kwijtschelding.

De ontvanger kan ook besluiten geen invorderingsmaatregelen meer te nemen onder de voorwaarde dat eventueel uit te betalen bedragen worden verrekend met de buiten invordering gelaten belastingschuld. De termijn waarbinnen de ontvanger kan verrekenen is maximaal 3 jaar, gerekend vanaf de datum van de beschikking. De ontvanger verrekend in dit geval alleen de eenmalig uit te betalen teruggaven. De voorlopige teruggaven IH en de voorschotten van toeslagen over het lopende jaar worden niet met de buiten invordering gelaten belastingschuld verrekend. Die bedragen heeft de ontvanger nl. al in de berekening van de betalingscapaciteit meegenomen.

Als de termijn korter is, kan de ontvanger verrekenen zolang de verjaring van de belastingaanslag nog niet werkt. De ontvanger neemt de voorwaarde om te verrekenen uitdrukkelijk op in de beschikking.

Als de ontvanger voorlopig geen verdere invorderingsmaatregelen neemt voor de nog openstaande belastingschuld, zal hij voorwaarden stellen.

Als de belastingschuldige zich niet aan die voorwaarden houdt, kan de ontvanger zijn eerdere verklaring bij beschikking intrekken. Ook hierbij neemt de ontvanger geen rechtsmiddelenverwijzing op.

De ontvanger trekt de beschikking pas in nadat hij de belastingschuldige een brief heeft gestuurd waarin hij hem de kans geeft om alsnog binnen 14 dagen aan de voorwaarden te voldoen.

De bedragen waarvoor de ontvanger definitief geen invorderingsmaatregelen neemt, worden door de ontvanger oninbaar geleden.

41.9.1 ***Voorwaarden geen invordering***

Als de ontvanger verklaart dat hij geen invorderingsmaatregelen zal nemen - hoewel de belastingschuldige geen kwijtschelding wordt verleend -, zijn er meestal voorwaarden aan verbonden. Een toezegging onder voorwaarden is herroepelijk. Deze kan dus worden ingetrokken.

De meest gebruikte voorwaarden of situaties waarin de ontvanger besluit tot niet verder bemoeilijken zijn:

- Er mag in een bepaald tijdvak geen nieuwe betalingsachterstand ontstaan. Nieuwe belastingaanslagen moeten daarom binnen de gestelde termijnen worden betaald.
- Andere verplichtingen, zoals bijvoorbeeld het tijdig indienen van aangiften (LB en OB) of betalingen, moeten worden bijgehouden.
- De financiële situatie van de belastingschuldige is niet helemaal duidelijk. De ontvanger kan als voorwaarde stellen dat de belastingschuldige na enige tijd opnieuw zijn persoonlijke en financiële omstandigheden laat zien. De ontvanger kan ook stellen dat hij dit zelf na een van te voren aangegeven periode onderzoekt. Als bijvoorbeeld blijkt dat de financiële toestand zo is verbeterd dat zonder bezwaar de schuld kan worden betaald, is de tegemoetkoming niet meer nodig en kan deze worden ingetrokken. De voorwaarde betekent dus dat de ontvanger - op een door hem aan te geven moment - een nieuwe beslissing neemt.
- Er dreigt een faillissement; door de voorwaarde dat bij een faillissement de tegemoetkoming vervalt, kan de ontvanger dan een vordering bij de curator indienen.
- De financiële positie van de belastingschuldige zal waarschijnlijk snel verbeteren. Als hierdoor de schuld zonder bezwaar betaald kan worden, is de tegemoetkoming niet meer nodig en kan deze worden ingetrokken.

41.9.2 ***Kwijtschelding en 'geen verdere invorderingsmaatregelen' ten aanzien van een buitenlandse belastingschuld***

Als er een belastingschuld is waarvoor een buitenlandse belastingadministratie om bijstand bij de invordering heeft gevraagd, kan daarvoor in Nederland geen kwijtschelding worden verleend. Het verzoek om kwijtschelding wijst de ontvanger daarom af. De beslissing tot het nemen van 'geen verdere invorderingsmaatregelen' (artikel 26.6 van de Leidraad Invordering 2008) kan de ontvanger evenmin nemen. In de afwijzende beschikking neemt de ontvanger op dat de belastingschuldige zich met het verzoek om kwijtschelding moet wenden tot de buitenlandse belastingadministratie. Tegen de beslissing op het verzoek om kwijtschelding is beroep bij de directeur mogelijk.

De ontvanger stelt naar aanleiding van het bijstandsverzoek wel een onderzoek in naar de financiële omstandigheden van de belastingschuldige. Als er geen verhaal is, bericht de ontvanger dit aan het Central Liaison Office (CLO), waarna deze het bijstandsverzoek kan terugsturen. In andere gevallen informeert de ontvanger het CLO over het kwijtscheldingsverzoek en deelt hij zijn bevindingen, met het verzoek aan de buitenlandse belastingadministratie om aan te geven of het bijstandsverzoek wordt voortgezet. In beginsel hervat de ontvanger de invordering pas na ontvangst van positief bericht over de voortzetting van het bijstandsverzoek.

42 Kwijtschelding ondernemers

Kwijtschelding is een onherroepelijke maatregel. Hierdoor wordt de schuldvordering van de Belastingdienst (de belastingaanslag) met het bedrag van de kwijtschelding verminderd. Anders dan kwijtschelding voor particulieren, is kwijtschelding voor ondernemers alleen mogelijk bij een akkoord tussen de belastingschuldige/ondernemer en alle andere schuldeisers. Daarin besluiten zij tot gedeeltelijke betaling door de belastingschuldige/ondernemer, waarna de schuld door de schuldeisers wordt kwijtgescholden. Iedere schuldeiser moet dus afstand doen van een deel van zijn vordering. Kwijtschelding door de Belastingdienst gebeurt pas nadat alle zekerheden zijn uitgewonnen en alleen als er een akkoord is gesloten tussen de belastingschuldige/ondernemer en alle schuldeisers, waaronder de Belastingdienst.

Het behandelen van een verzoek om kwijtschelding bij een akkoord, het zogenoemde verzoek om 'saneren', is maatwerk. De ontvanger kan niet met een aantal vaste normen of formules bepalen of sanering mogelijk is. De ontvanger zal alleen mee werken aan een sanering als zo veel mogelijk informatie door de belastingschuldige wordt gegeven.

Belangrijke punten voor het verlenen van sanering zijn:
- De Belastingdienst verleent geen eenzijdige (alleen de Belastingdienst) kwijtschelding van belastingaanslagen, waarvoor kwijtschelding mogelijk is.
- De Belastingdienst wil - onder bepaalde voorwaarden - meedoen met een sanering die door de financiële reorganisatie van de onderneming aan alle schuldeisers wordt aangeboden. Daarbij wordt een gedeeltelijke betaling aangeboden tegen algehele kwijting (kwijtschelding).
- De Belastingdienst werkt alleen mee aan een sanering als er geen goede mogelijkheid is (een) derden(n) aansprakelijk te stellen en als alle gestelde zekerheden zijn geïnd.

In het kwijtscheldingsbeleid is de inkomstenbelasting die naar winst wordt geheven een persoonlijke belasting. Voor deze soort belastingen wordt in bijzondere gevallen kwijtschelding verleend.

Een sanering moet de ondernemer duidelijkheid geven over zijn positie naar de ontvanger toe. Er moet duidelijkheid zijn over de voorwaarden waaronder de ontvanger zijn medewerking aan het akkoord verleent. Ook mogen na het bereikte akkoord geen nieuwe voorwaarden worden toegevoegd. Belastingteruggaven en andere uit te betalen bedragen over tijdvakken vóór sanering worden niet uitbetaald. Deze worden eerst verrekend met belastingaanslagen en eventueel met vorderingen van het Uitvoeringsinstituut.

Bij een saneringsverzoek gelden in principe dezelfde formele eisen bij een gewoon verzoek om kwijtschelding. Het verzoek om kwijtschelding wordt gedaan met het Kwijtscheldingsformulier voor ondernemers.

Zowel natuurlijke personen als rechtspersonen die een bedrijf voeren of zelfstandig een beroep uitoefenen kunnen een verzoek tot sanering doen.

Het indienen van een verzoek om kwijtschelding of sanering is een handeling die in beginsel aan te merken is als schulderkenning en stuit de verjaring.

Tijdens de behandeling van een verzoek om sanering neemt de ontvanger in principe geen invorderingsmaatregelen.

Tegen de beslissing op het verzoek is beroep mogelijk. Als de ontvanger het verzoek om kwijtschelding afwijst en het verschuldigde bedrag wordt niet binnen een bepaalde termijn betaald, start de ontvanger de invordering of gaat hij door met de invordering.

42.1 Zakelijke belastingschuld

Kwijtschelding van belastingaanslagen van een bedrijf wordt bijna nooit verleend.

Dit komt omdat de ondernemer die zijn fiscale verplichtingen niet hoeft na te komen daardoor in een gunstiger positie kan komen dan andere ondernemers die wel aan hun fiscale verplichtingen voldoen. De fiscus lijkt anders op een subsidieverlener wanneer belastingen niet worden betaald, terwijl die van andere ondernemers wel zijn ingehouden of aan hen wel in rekening zijn gebracht.

Kwijtschelding van zakelijke belastingaanslagen gebeurt alleen bij een akkoord tussen de belastingschuldige/ondernemer en alle schuldeisers tot gedeeltelijke betaling van de schuld tegen finale kwijting. Maar pas nadat alle gestelde zekerheden zijn geïnd.

42.2 Persoonlijke belastingschuld

Belastingen die naar winst worden geheven zoals de inkomensbelasting zijn persoonlijke belastingen. Voor deze belastingen verleent de ontvanger alleen in bijzondere gevallen kwijtschelding.

Als de ontvanger de belastingschuldige/ondernemer kwijtschelding zou verlenen voor persoonlijke belastingen, zou de ontvanger in feite de financier van de onderneming zijn. De ondernemer zou dan de financiële middelen - die gebruikt hadden moeten worden voor de betaling van de belastingschuld - kunnen gebruiken in zijn onderneming.
De ontvanger verleent alleen kwijtschelding van persoonlijke belastingen - net als kwijtschelding van zakelijke belastingen - als er een akkoord is. Dit akkoord wordt gesloten tussen de belastingschuldige/ondernemer en alle schuldeisers tot gedeeltelijke betaling van de schuld tegen finale kwijting.

42.3 Eenzijdige tegemoetkoming

De ontvanger verleent alleen kwijtschelding als dit gebeurt bij een saneringsakkoord met alle schuldeisers.
Een belastingschuldige probeert vaak eerst van de fiscus kwijtschelding te krijgen zonder zijn financier(s) en/of handelspartners ook daarom te vragen.

De belastingschuldige gebruikt bij het (eenzijdige) verzoek vaak de volgende argumenten:

- Als geen kwijtschelding wordt verleend, zal de bank ook geen bankkrediet geven of het verleende krediet beëindigen.
- Werkgelegenheid en besparing van werkeloosheidsuitkeringen.
- Als het in het belang is van de werkgelegenheid om steun te geven aan een bedrijf, zou dat moeten komen van de subsidieverstrekkende instanties. Dit voorkomt dat de overheidssteun op verkapte wijze wordt uitgebreid door onjuist gebruik van artikel 26 van de Invorderingswet 1990.

Dit betekent dat de ontvanger bijna nooit akkoord gaat als andere crediteuren wel zijn betaald.

Het kan natuurlijk voorkomen dat de ontvanger de enige crediteur is of dat er naast de ontvanger alleen dwangcrediteuren zijn. Dan is van belang of belastingschuldige/ondernemer een verwijt kan worden gemaakt voor het onbetaald blijven van de belastingschulden. Dit kan o.a. het geval zijn als belastingschuldige voorafgaand aan zijn verzoek aan de ontvanger alle andere (concurrente), niet zijnde dwangcrediteuren heeft betaald. Als geconcludeerd wordt dat er geen sprake is van verwijtbaarheid dan is kwijtschelding ook mogelijk als de ontvanger de enige crediteur is.

Ook bij verzoeken in de sfeer van bestuurlijke boete, kosten of interest wordt een strak kwijtscheldingsbeleid toegepast.

42.3.1 ***Bestuurlijke boete/kosten/interest bij verzoek om sanering***

Bestuurlijke boeten moeten integraal in een akkoord tot sanering zijn opgenomen. Eerst moet het heffingsproces zijn afgewerkt voordat gesaneerd kan worden. Daarna gebruikt de ontvanger het saneringspercentage op de enkelvoudige belasting en op de bestuurlijke boete.

Rente en kosten worden ook integraal in de sanering meegenomen. Het bedrag dat door de sanering is betaald, wordt op de hoofdsom afgeboekt en niet op kosten en rente.

Als een deel van het bedrag wel als rente zou worden afgeboekt, vergroot dat de liquiditeit van de onderneming door de fiscale aftrekbaarheid van de rente. Het saneringsbedrag zou dan hoger moeten zijn.

42.4 Voorwaarden deelname saneringsakkoord

Een belastingschuldige kan door een financiële reorganisatie aan alle schuldeisers een gedeeltelijke betaling van hun vordering aanbieden tegen algehele kwijting. De ontvanger wil in principe aan een akkoord mee werken. Bij een tegemoetkoming kan sprake zijn van concurrentieverstoring. Door een aantal voorwaarden aan zijn deelname te verbinden probeert de ontvanger dat zoveel mogelijk te beperken.

De ontvanger werkt namelijk alleen mee aan een akkoord als het te ontvangen deel van de belastingschuld:

- ten minste het dubbele percentage is wat aan concurrente schuldeisers op hun vordering zal worden uitgekeerd
- een behoorlijke omvang heeft, zowel totaalbedrag als in verhouding tot de totale belastingschuld

- ten minste even groot is als kan worden verkregen door invorderingsmaatregelen
- de ontvanger zowel in uitkeringspercentage als in tempo van betaling niet wordt achtergesteld bij gelijkbevoorrechte schuldeisers. Het is mogelijk dat het akkoordbedrag na de sanering wordt voldaan*
- fiscale verplichtingen tijdens de behandeling van het verzoek om kwijtschelding tijdig en volledig worden nagekomen

Daarnaast werkt de ontvanger alleen mee aan een akkoord als er reële vooruitzichten aanwezig zijn voor de voortzetting van de onderneming nadat het akkoord tot stand is gekomen. Het maakt niet uit of de onderneming in een ander rechtsvorm wordt voortgezet. Deze voorwaarde betekent niet dat de voortzetting van het bedrijf een van de voorwaarden is om aan een akkoord te kunnen deelnemen. Het niet voortzetten van het bedrijf is dus geen afwijzingsgrond voor een kwijtschelding/sanering.

De communautaire middelen (douaneschulden) moeten volledig worden betaald.

Als in een belastingaanslag - waarvan kwijtschelding wegens een sanering wordt gevraagd - een desinvesteringsbijtelling is opgenomen, moet dat deel van de belastingaanslag geheel worden betaald.

Betaling van het bedrag van het saneringsakkoord vindt in beginsel zonder uitstel plaats. De ontvanger kan toestaan dat het bedrag in termijnen wordt betaald. Dit kan enkel als belastingschuldige een bedrijf of zelfstandig beroep uitoefent en aannemelijk maakt dat de termijnen en de nieuw opkomende fiscale verplichtingen op tijd zullen worden nagekomen. In dat geval treedt de ontvanger voorwaardelijk toe tot het akkoord. Op de uitstelregeling voor het bedrag van het saneringsakkoord zijn de artikelen 25.6.1 en 25.6.2 van toepassing met dien verstande dat in afwijking van:

- artikel 25.4.3 van deze leidraad geen verrekening plaatsvindt van belastingteruggaven en andere teruggaven die materieel zijn ontstaan na de dag waarop het verzoek tot het sluiten van het saneringsakkoord is ingediend;
- artikel 25.6.1 van deze leidraad de looptijd van twaalf maanden aanvangt op de dag na de dagtekening van de voorwaardelijke beschikking tot kwijtschelding;
- artikel 25.6.2 van deze leidraad de belastingschuldige nieuw opkomende fiscale en andere financiële verplichtingen, waarvan de invordering aan de ontvanger is opgedragen, niet alleen gedurende de uitstelregeling, maar gedurende de gehele looptijd van de saneringsprocedure nakomt ;
- artikel 25.6.2 van deze leidraad belastingschuldige geen zekerheid hoeft te stellen.

De ontvanger verleent pas kwijtschelding als het saneringsakkoord in al zijn onderdelen is nagekomen.

42.4.1 ***Begrip belastingschuld***

Bij de beoordeling van het akkoord moet de hoogte van de schuld worden vastgesteld dan wel voor welke belastingaanslagen het akkoord

wordt aangeboden. Bij de beoordeling geldt de formele belastingschuld die er is bij het indienen van het verzoek bij de ontvanger om mee te werken aan de sanering (peildatum).

De ontvanger beoordeelt bekijkt welke belastingaanslagen in het akkoord kunnen worden meegenomen. Daar hoort ook bij de omzetbelasting ex artikel 29, lid 7 van de Wet op de omzetbelasting 1968.

Belastingaanslagen die worden opgelegd tijdens de behandeling van het verzoek en die gaan over een periode vóór de peildatum, worden bij de behandeling meegenomen. Dit geldt ook als deze belastingaanslagen pas worden opgelegd na het uitbrengen van de beschikking. De ontvanger ziet er op toe dat deze aanslagen worden toegevoegd bij de eerder afgegeven beschikking en licht de belastingschuldige hierover schriftelijk in. Dit doet de ontvanger ook als de belastingschuldige zelf reageert na ontvangst van een dergelijke belastingaanslag.

Schulden die ontstaan na de sanering kunnen niet worden meegenomen in het saneringsakkoord. Deze schulden moeten worden voldaan.

Op 1 januari 2022 is de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 aangepast met een regeling voor verliesverrekeningstemporisering. Deze regeling kan er toe leiden dat na de totstandkoming van een saneringsakkoord (zoals een WHOA-akkoord) aan de belastingschuldige een aanslag vennootschapsbelasting wordt opgelegd, in verband met het prijsgeven van vorderingen door een schuldeiser. Deze aanslag vennootschapsbelasting maakt geen onderdeel uit van het akkoord en moet voldaan worden. De ontvanger laat bij de beoordeling van het verzoek deze aanslag buiten beschouwing.

Bij de behandeling van het aangeboden akkoord moet de belastingschuldige/ondernemer zorgen dat de formele schuld zo nauwkeurig mogelijk klopt met de materiële schuld. Als de belastingschuldige niet de (juiste) gegevens geeft die (kunnen) leiden tot een juiste vaststelling van de verschuldigde belasting, zal de ontvanger niet meewerken aan de totstandkoming van het akkoord. De ontvanger wijst het verzoek bij beschikking af.

Soms kan na overleg met de betrokken inspecteur(s) bij de sanering van lagere bedragen dan die vermeld zijn in de belastingaanslagen uitgegaan worden. Die belastingaanslagen worden niet herzien en blijven dus in stand.

In de beschikking waarbij de ontvanger tot de sanering toetreedt, vermeldt hij dat het te betalen bedrag wordt afgeboekt op de hoofdsom.

42.4.2 ***Aangeboden bedrag substantieel***

Het bedrag dat door een sanering wordt aangeboden moet van behoorlijke omvang zijn, zowel als totaalbedrag als in verhouding tot de totale openstaande belastingschuld.

Als de fiscale schuld in verhouding tot de schuld aan andere schuldeisers (relatief) gering is, gaat de ontvanger niet mee met een akkoord. In dat geval moet de fiscale schuld worden betaald.

42.4.3 ***Dubbel percentage fiscus***

De ontvanger werkt alleen aan een akkoord als hij ten minste het dubbele percentage krijgt van wat de concurrente schuldeisers op hun vorderingen krijgen.

Hiermee wordt de preferente positie van de ontvanger ten opzichte van andere schuldeisers weergegeven. Voor de berekening van het dubbele percentage dat aan de fiscus moet worden gegeven, trekt de ontvanger op de vorderingen van de concurrente crediteuren eerst de bedragen af die de concurrente crediteuren door zekerheid hebben gedekt.

Voordat de ontvanger het aanbod beoordeelt, kijkt hij of voor het verzoek tot sanering misschien extra aflossingen aan bepaalde andere crediteuren zijn gedaan. Bijvoorbeeld om een faillissementsaanvraag te voorkomen.

Als dit zo is, moet aan de ontvanger een hoger percentage dan het dubbele worden geboden. Dit kan bijvoorbeeld door, behalve het percentage dat aan de ontvanger wordt aangeboden, ook een percentage te eisen van het extra aan de concurrente crediteuren afgeloste bedrag.

42.4.4 ***Nakomen verplichtingen tijdens behandeling verzoek***

De fiscale verplichtingen die ontstaan tijdens de behandeling van een verzoek om sanering moeten tijdig en volledig worden gedaan. Met deze zogenoemde lopende verplichtingen worden de belastingen op aangifte en voorlopige aanslagen inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen of vennootschapsbelasting bedoeld.

42.4.5 ***Reëel vooruitzicht onderneming na akkoord***

Als er een akkoord is moeten er reële vooruitzichten zijn om de onderneming voort te zetten. Om dit goed te kunnen beoordelen, moet de ontvanger weten hoe de problemen zijn ontstaan. Hij beoordeelt of er door het aangeboden akkoord reële vooruitzichten zijn voor de toekomst. Daarbij wil de ontvanger een groot aantal stukken bestuderen zoals:

- jaarstukken (balans, resultatenrekening, toelichting op de jaarstukken) van de laatste 2 kalenderjaren vóór de sanering, en ook een omschrijving van de privé-bestedingen
- de belangrijkste cijfers van het lopende jaar, tot aan het akkoord
- liquiditeitsprognose over de komende 12 maanden. De ontvanger kan dan bekijken of na de sanering de lopende verplichtingen wél kunnen worden bijgehouden
- volledig overzicht van alle crediteuren vanaf de balansdatum met
- vermelding van de gegeven zekerheden (aard, bedrag en datum zekerheidstelling). Hierbij moet er op worden gelet of bepaalde crediteuren vóór aanbod tot een akkoord versneld geheel of gedeeltelijk zijn afbetaald, of dat zij vóór het verzoek aanvullende zekerheid hebben laten stellen
- financieringsplan van de sanering, waarbij de naam van de financier wordt genoemd
- instemmingsverklaringen van de diverse crediteuren, waaruit blijkt welk deel van de vordering iedereen opgeeft
- als de te saneren onderneming geen rechtspersoonlijkheid bezit, moeten ook stukken over de overige financiële omstandigheden worden gegeven. Zoals andere bronnen van inkomen en het privé-vermogen van de ondernemer of de firmanten en hun partners.

- is het een rechtspersoonlijkheid bezittende onderneming, dan moet de positie van de directeur(en)/aandeelhouder(s) en/of degene(n) die het beleid mede bepaalt/bepalen ook in de beoordeling worden meegenomen. Gelijk wordt bekeken of de aandeelhouder(s) rechten moet(en) prijsgeven. Hierbij moet worden gelet op de eventuele rekeningcourant-verhouding van de bestuurder(s)/aandeelhouder(s), de pensioenvoorzieningen en het aandelenbezit. De vordering van de directeur/grootaandeelhouder wordt beschouwd als een achtergestelde lening.
- een geschoonde balans (met toelichting) zoals deze er uit ziet na de totstandkoming van het akkoord. Zo kan de ontvanger zien of na de sanering een gezonde onderneming zal ontstaan. De beoordeling van de orderportefeuille en ook de liquiditeit en solvabiliteit van de gesaneerde onderneming.
- een heldere prognose voor de komende 1 tot 2 jaar. De prognose moet bij voorkeur door de adviseur zijn opgesteld.
- een omschrijving van de werkelijke waarde van de activa (executiewaarde en waarde going-concern).
- een overzicht van de (eventuele) overige genomen maatregelen, zoals betere kostenbeheersing, sanering personeelsbestand, nieuw management.

*42.4.6 **Voldoening desinvesteringsbijtelling***

Als in een belastingaanslag waarvan kwijtschelding door een sanering wordt verzocht, een desinvesteringsbijtelling is opgenomen, wordt voor dat deel volledige betaling geëist.

Daarbij wordt aangenomen dat de belastingschuldige eerst een investeringsstimuleringssubsidie heeft ontvangen, waarbij hij stilzwijgend akkoord is gegaan dat het bedrijfsmiddel waarover de subsidie is gegeven binnen een bepaalde termijn niet zal worden vervreemd (overgedragen aan een derde). En dat hij die subsidie zal terugbetalen als hij het bedrijfsmiddel wel binnen die termijn vervreemdt.

Als aan de belastingschuldige voor de in de belastingaanslag opgenomen desinvesteringsbijtelling kwijtschelding zou worden verlenen, is dat eigenlijk een subsidie van de Belastingdienst.

42.5 Bevoorrechte schuldeisers

De volgende schuldeisers hoeven niet per se aan een sanering deel te nemen:

- Pandhouders
  Het recht van voorrang van de pandhouder op het in pand gegeven goed gaat boven het voorrecht van de Belastingdienst. Als de pandhouder niet aan een sanering wil meewerken, kan de ontvanger daar wèl aan meewerken. De ontvanger houdt daarbij wel rekening dat het recht van voorrang van de pandhouder afhankelijk is van, en wat belang beperkt is tot, de waarde van het in pand gegeven goed. Voor het niet door pandrecht gedekte deel van de vordering wordt de pandhouder als concurrente schuldeiser beschouwd.
  De bezitloze pandhouder waarvan het pandrecht gaat over een zaak als bedoeld in artikel 21, lid 2, 2e volzin van de Invorderingswet 1990, is voor die zaak lager bevoorrecht dan de Belastingdienst. Voor hem geldt het vorige niet.

- Leveranciers die het eigendom hebben voorbehouden.
  Als leveranciers het eigendom van de geleverde zaak hebben voorbehouden, moet bij het bepalen van de grootte van de vordering rekening worden gehouden met dit eigendomsvoorbehoud. Dit geldt niet als de ontvanger via het bodemrecht beslag heeft gelegd op deze zaak. Hierbij wordt volledige betaling van de waarde van de bodemzaak geëist en voor het restant van de fiscale vordering (ten minste) het dubbele percentage.
- Cessionarissen.
  Als er rechtsgeldig gecedeerde belastingteruggaven zijn of andere uit te betalen bedragen en de ontvanger heeft eveneens met de cessie ingestemd, houdt hij bij toetreding tot een sanering rekening met de vordering van de crediteur of cessionaris en met het te verwachten uit te betalen bedrag. De hoogte van de fiscale vordering bepaalt hij zonder rekening te houden met de te verwachten - maar rechtsgeldig gecedeerde - uit te betalen bedragen.
- Dwangcrediteuren.
  Dwangcrediteuren zijn onder andere leveranciers zonder wie de te saneren onderneming niet verder kan werken. En die daarom niet mee willen doen aan een sanering. Bijvoorbeeld, de adviseur/boekhouder die voor de beoordeling van de sanering de benodigde stukken moet maken. Bij de beoordeling van de sanering kan de ontvanger rekening houden met de volledige betaling van de vordering van de adviseur/ boekhouder.

42.6 Sanering en belastingteruggave

Een sanering moet de ondernemer duidelijkheid geven over zijn positie naar de ontvanger. De voorwaarden waaronder de ontvanger tot het akkoord is toegetreden moeten duidelijk en nauwkeurig zijn.

Ook mogen geen nieuwe voorwaarden aan het akkoord worden toegevoegd als het akkoord tot stand is gekomen. Dus belastingteruggaven en andere uit te betalen over tijdvakken vóór de sanering worden niet uitbetaald, maar verrekend met belastingaanslagen. En zo nodig met vorderingen (tot en met het tijdvak 2005) van het Uitvoeringsinstituut.

Tijdens de behandeling van het aanbod tot een akkoord bekijkt de ontvanger of er nog uit te betalen bedragen komen. Hij kijkt ook of de van het Uitvoeringsinstituut te ontvangen nota's (die uitsluitend betrekking hebben op tijdvakken gelegen vóór 1 januari 2006) nog gewijzigd worden Dit kan bijvoorbeeld bij een sterk verminderd personeelsbestand, terwijl de nota nog uitgaat van een groter personeelsbestand.

Uit te betalen bedragen die door cessie of verpanding niet verrekend mogen worden verlagen dus niet de openstaande belastingschuld.

Als de ontvanger het aanbod tot een akkoord accepteert en vaststaat dat op naam van de belastingschuldige nog uit te betalen bedragen zullen volgen, vermeldt de ontvanger bij beschikking waarop deze bedragen worden afgeboekt. Voor de dan nog openstaande belastingaanslagen wordt kwijtschelding verleend.

Als de ontvanger het aanbod tot een akkoord accepteert, maar nog niet definitief vaststaat of en tot welke bedragen uitbetaling is te verwachten, vermeldt de ontvanger bij beschikking dat kwijtschelding zal worden verleend. Hij vermeldt ook dat de (vermoedelijke) uit te betalen bedragen niet zullen worden uitbetaald, maar zullen worden verrekend met de onbetaald gebleven schuld. Voor de verrekende belastingaanslagen wordt geen kwijtschelding verleend. De ontvanger garandeert de belastingschuldige dat voor die belastingaanslagen geen verdere invorderingsmaatregelen zullen worden genomen. Een derde kan voor de betreffende belastingschuld wel aansprakelijk worden gesteld, alleen als dit duidelijk in de beschikking staat.

Als op het moment dat nog uit te betalen bedragen zijn te verwachten de ontvanger alle belastingaanslagen heeft kwijtgescholden, kan hij daarna niet meer verrekenen. Bij kwijtschelding gaat de schuldvordering (de belastingaanslag) namelijk teniet voor het bedrag waarvoor kwijtschelding is verleend.

42.7 Sanering en aansprakelijkheid derden

Voordat de ontvanger toetreedt tot een akkoord bekijkt hij of hij (een) derde(n) - zoals bijvoorbeeld firmanten - aansprakelijk kan stellen voor onbetaalde belastingschuld. Bij zo'n onderzoek moeten alle aansprakelijkheidsmogelijkheden uit de Invorderingswet 1990 en uit het civiele recht worden bekeken. Dit geldt ook als er 1 belastingschuld is met diverse schuldenaren.

Het aansprakelijk stellen van een derde kan soms samengaan met een aanbod tot sanering. Hierbij zijn 3 situaties mogelijk:

- De te verwachten opbrengst uit de aansprakelijkstelling is zo dat het aanbod tot sanering voor de Belastingdienst geen beter resultaat zal geven. De Belastingsdienst treedt niet toe tot het akkoord. De ontvanger wijst het verzoek tot sanering bij beschikking af.
- Bij de vaststelling van het bedrag dat aan de Belastingdienst moet worden betaald, wordt bekeken welk bedrag uit de aansprakelijkstelling geïnd had kunnen worden. Bij de sanering kan dus de aansprakelijkstelling worden 'afgekocht'. Dit kan onder andere ontstaan bij (een) bestuurder(s) die door de bestuurdersaansprakelijkheid aansprakelijk kan/kunnen worden gesteld. De ontvanger treedt toe tot de sanering en zal derden dus niet aansprakelijk stellen.
- De ontvanger treedt toe tot de sanering maar hij kan ook derden nog aansprakelijk stellen.

Bij de vaststelling van het bedrag dat in het akkoord moet worden betaald, wordt de (eventuele) opbrengst uit de aansprakelijkstelling niet meegenomen. Voordat de ontvanger kwijtschelding verleent, boekt hij eerst de uit de aansprakelijkstelling te betalen bedragen af op de (kwijt te schelden) belastingaanslagen.

Een aansprakelijkgestelde kan een regresrecht hebben op de belastingschuldige. Dan kan de onderneming na de sanering opnieuw in moeilijkheden komen omdat de aansprakelijkgestelde(n) hun regresrecht opeisen.

Ook kan de aansprakelijkgestelde onvoldoende middelen hebben of kan het bedrag waarvoor hij aansprakelijk is gesteld niet worden ingevorderd. Hierbij kan de ontvanger niet eisen dat het ontstane 'tekort' door de onderneming wordt betaald.

42.8 Sanering en schuld van de fiscale eenheid omzetbelasting

42.8.1 ***Saneringsverzoek FE OB***

De fiscale eenheid omzetbelasting (FE OB) is een belastingschuldige in de zin van de Invorderingswet 1990. Alhoewel een FE OB slechts een fiscaalrechtelijk fenomeen is met één schuldeiser, is kwijtschelding mogelijk als voldaan is aan de diverse voorwaarden die verbonden zijn aan de kwijtschelding van rijksbelastingen in de zakelijk sfeer.
De fiscale eenheid omzetbelasting (FE OB) kan zelfstandig een verzoek om sanering indienen.

42.8.2 ***Saneringsverzoek onderdeel FE OB***

De onderdelen van de fiscale eenheid omzetbelasting zijn hoofdelijk aansprakelijk voor de omzetbelastingschuld van de fiscale eenheid. Dit betekent dat de ontvanger de gehele omzetbelastingschuld kan verhalen op ieder van de ondernemingen die de eenheid vormen. Om deze reden wordt de schuld van een FE OB voor het volledige bedrag meegenomen bij de schuldenlast van elk onderdeel van de FE OB. De onderdelen van de FE OB hoeven hiervoor niet eerst aansprakelijk gesteld te worden. De schuld van de FE OB wordt na sanering van de schulden van deze vennootschappen kwijtgescholden. Dit is in feite dezelfde handelwijze als bij een WHOA-procedure. De schuld van de FE OB kan voor het volledige bedrag bij elk van de onderdelen in de WHOA-procedure worden meegenomen. De FE OB kan geen WHOA-verzoek indienen, omdat die civielrechtelijk niet bestaat.

Als de ondernemer de schuld van de FE OB niet hoofdelijk heeft meegenomen in de saneringsverzoeken van de ondernemingen die in de FE OB zitten, zal het saneringsverzoek daarop moeten worden aangepast. De totale vordering van de Belastingdienst per onderneming wordt in dat geval hoger. Dit kan bij een gelijkblijvend bedrag dat voor alle crediteuren beschikbaar is voor een akkoord tot een aanpassing leiden van het aanvankelijk aangeboden bedrag en percentage.

Als maar één onderdeel van een FE OB een saneringsverzoek indient, moet de ontvanger beoordelen of hij in kan stemmen met het meenemen van de schuld van de FE OB in die sanering. Het bedrag dat betaald wordt ter sanering van de schuld van de FE OB, wordt op die schuld afgeboekt. Het onderdeel krijgt vervolgens ontslag van de betalingsverplichting, geen kwijtschelding! De overige onderdelen van de FE OB zijn vervolgens nog aansprakelijk voor de restantschuld van de FE OB. Als het onderdeel dat sanering vraagt nog niet formeel aansprakelijk is gesteld voor de FE OB schuld, is dat voor het meenemen van deze schuld in de sanering niet strikt noodzakelijk. De aansprakelijkheid op grond van artikel 43 IW 1990 is materieel immers al ontstaan op grond van de wet. De artikelen 55, 56 en 57 IW 1990 die betrekking hebben op regresrecht, de verhaalsregeling en subrogatie zijn in dit geval overigens niet van toepassing.

42.9 Beslissen op saneringsverzoek

Bij de behandeling van een verzoek om sanering van een ondernemer gaat het om 'maatwerk'. Bij een tegemoetkoming door een sanering is er altijd wat concurrentieverstoring. Door het stellen van voorwaarden probeert de ontvanger de concurrentieverstoring zoveel mogelijk te verminderen.

De ontvanger kan het verzoek toewijzen of afwijzen. Hij beslist in principe binnen 6 maanden na ontvangst van het verzoek. Dit doet hij bij beschikking, waartegen administratief beroep mogelijk is. Als dat niet lukt, verzendt de ontvanger voor het einde van de 6e maand aan de belastingschuldige een kennisgeving. De ontvanger vermeldt daarbij een redelijke termijn, waarbinnen hij op het verzoek zal beslissen.

*42.9.1 **Verzoek toewijzen***

Als de ontvanger het verzoek om sanering goedkeurt, verleent hij kwijtschelding bij een - voor administratief beroep vatbare - beschikking. In de beschikking vermeldt de ontvanger (als dit nodig is), de volgende gegevens:

- de belastingaanslagen met aanslagnummer
- reeds opgelegde belastingaanslagen die gaan over een periode na de sanering, met bericht dat daarvan integrale (gehele) betaling wordt geëist binnen de gestelde termijn
- dat het te betalen bedrag van de sanering wordt afgeboekt op de hoofdsom
- de positie die de Belastingdienst inneemt over het eventueel aansprakelijk stellen van derden. Als nog een (eventuele) opbrengst uit een aansprakelijkstelling moet worden afgeboekt, boekt de ontvanger deze eerst af, voordat hij kwijtschelding op de betreffende belastingaanslagen verleent.
- het bedrag dat moet worden betaald op de in de sanering opgenomen belastingaanslagen, inclusief bestuurlijke boeten, kosten en rente
- dat binnen een korte termijn het te betalen bedrag moet zijn betaald
- de periode waarbinnen de belastingschuldige aan de ontvanger een opgaaf moet geven van de volgende gegevens (voor zover deze gegevens nog niet door de ontvanger zijn ontvangen):
  - de namen van de concurrente crediteuren
  - de totale vorderingen
  - de niet betaalde bedragen en de hiermee corresponderende omzetbelastingbedragen
- als bij een in de sanering op te nemen belastingaanslag een desinvesteringsbijtelling is opgenomen, moet de ontvanger in de beschikking vermelden dat dát deel integraal moet worden betaald vóór een door de ontvanger vast te stellen datum
- de posten van de Belastingdienst over nog komende verminderingen die gaan over belastingaanslagen die in de sanering zijn opgenomen
- dat toetreding tot de sanering geen invloed heeft op de heffing en de hoogte van de betreffende belastingaanslagen
- eventuele overige voorwaarden

Als de ontvanger geen kwijtschelding kan verlenen omdat (toekomstgericht) nog aan (een) gestelde voorwaarde(n) moet worden

voldaan, verleent de ontvanger geen kwijtschelding. Hij garandeert dat voor de betreffende belastingaanslagen geen verdere invorderingsmaatregelen meer zullen worden genomen.
Alleen als de gestelde voorwaarde(n) niet wordt/worden nagekomen kan deze belofte worden ingetrokken. De uitdrukking 'geen invorderingsmaatregelen meer treffen' betekent voor de belastingschuldige hetzelfde als kwijtschelding. Een derde kan voor de genoemde belastingschuld toch aansprakelijk worden gesteld, maar alleen als dit duidelijk in de beschikking staat.

42.9.2 ***Verzoek afwijzen***

Als de ontvanger het niet eens is met het verzoek om sanering van een ondernemer, wijst hij het verzoek om kwijtschelding af bij een - voor administratief beroep vatbare - beschikking. In de beschikking vermeldt de ontvanger de volgende gegevens:

- een motivering die past bij de situatie van het verzoek
- de mededeling dat de belastingschuldige in beroep kan gaan tegen de beschikking binnen 10 dagen na dagtekening van de beschikking. Het beroepschrift moet zijn gericht tot de directeur, maar bij de ontvanger worden ingediend

Als de ontvanger een ingediend verzoek om sanering afwijst, moet het op de belastingaanslag(en) verschuldigde bedrag binnen 10 dagen na dagtekening van de beschikking, of binnen de op het aanslagbiljet aangegeven betaaltermijn worden betaald.

Na deze termijn kan de invordering worden begonnen of voortgezet. Bij versnelde invordering hoeft de ontvanger geen rekening te houden met de termijn van 10 dagen.

43 Kwijtschelding van conserverende aanslagen

Kwijtschelding (Invorderingswet 1990, artikel 26) is een onherroepelijke maatregel waardoor de schuldvordering van de Belastingdienst - in dit geval dus de belastingaanslag - tot het beloop van de kwijtschelding teniet gaat. De ontvanger kan gehele of gedeeltelijke kwijtschelding verlenen als de belastingschuldige niet in staat is - anders dan met buitengewoon bezwaar - de belastingaanslag te betalen. In het algemeen is sprake van buitengewoon bezwaar als het de belastingschuldige aan middelen ontbreekt om de belastingaanslag te betalen.

De ontvanger kan kwijtschelding verlenen voor conserverende belastingaanslagen in het kader van de Wet IB 2001. Dit is alleen mogelijk als het gaat om:
- pensioen- en/of lijfrenteaanspraken in grensoverschrijdende situaties
- vervreemdingsvoordelen uit aanmerkelijk belang in grensoverschrijdende situaties

43.1 Kwijtschelding IB voor pensioen- en lijfrente

Kwijtschelding van de belastingaanslagen inkomstenbelasting inzake pensioen- en/of lijfrenteaanspraken, waarvoor op de voet van artikel 25, lid 5 van de wet uitstel van betaling is verleend, kan op grond van artikel 26, lid 2 van de wet worden verleend. Kwijtschelding is mogelijk tot een bedrag gelijk aan het nog openstaande bedrag na het verstrijken van de uitsteltermijn.

De ontvanger verleent alleen op schriftelijk verzoek kwijtschelding. De ontvanger verleent geen kwijtschelding als de gegevens die voor de beoordeling van het verzoek nodig zijn, niet, onjuist of onvolledig zijn verstrekt. De ontvanger maakt zijn beslissing bekend met een beschikking waartegen de belastingschuldige bezwaar kan maken.

De belastingschuldige kan binnen 6 weken na dagtekening van de beschikking, bezwaar maken bij de ontvanger. Tegen de uitspraak op het bezwaar is beroep mogelijk bij de rechtbank. Tegen de uitspraak van de rechtbank is vervolgens hoger beroep mogelijk bij het gerechtshof. De Algemene wet bestuursrecht en het daarop gebaseerde Besluit Fiscaal Bestuursrecht zijn op de beschikking van toepassing.

In artikel 1f van de Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990 is bepaalt dat een verzoek om kwijtschelding achterwege kan blijven indien kwijtschelding het gevolg is van het verstrijken van uitsteltermijn als bedoeld in artikel 25, lid 5 van de Invorderingswet 1990 en belastingschuldige op dat moment woonachtig is in andere lidstaat van de Europese Unie of in Noorwegen, IJsland of Liechtenstein.

43.1.1 Kwijtschelding IB jurisprudentie

De Hoge Raad heeft op 15 april 2011 arrest gewezen over kwijtschelding van bij emigratie opgelegde conserverende aanslagen in verband met lijfrente en/of pensioenaanspraken. Hierdoor is art. 26, derde lid, Invorderingswet 1990 per 1 januari 2012 gewijzigd. Het doel is de

kwijtscheldingsbepalingen te verruimen met het oog op de vrijverkeerbepalingen van het EU-recht. Op het moment dat het verleende uitstel wordt beëindigd door een onregelmatige afwikkeling (zoals afkoop), wordt het verschil kwijtgescholden tussen de belasting volgens de conserverende aanslag en de belasting die in een binnenlandse situatie verschuldigd zou zijn.

43.2 Kwijtschelding IB voor winst uit aanmerkelijk belang

Emigraties die hebben voorgedaan vóór 15 september 2015 blijven onder de onderstaande (oude)regeling vallen.
Als een aanmerkelijkbelanghouder emigreert, wordt er een fictieve vervreemding van het aanmerkelijk belang verondersteld. De vervreemding is dan belast voor de inkomstenbelasting. Voor de belastingaanslag die betrekking heeft op de fictieve vervreemding, wordt aan de aanmerkelijkbelanghouder een zogenaamde conserverende belastingaanslag opgelegd.
Op grond van artikel 25, lid 8 van de wet kan - nadat voldoende zekerheid is gesteld - voor de duur van 10 jaren uitstel van betaling worden verleend voor die belastingaanslagen inkomstenbelasting die is verschuldigd door toepassing van artikel 4.16, lid 1, onderdeel e van de Wet inkomstenbelasting 2001.
Voorwaarden voor dit uitstel van betaling zijn:

- de verkrijger is een natuurlijk persoon die niet in Nederland woont
  en
- de verkregen aandelen of winstbewijzen maken geen deel uit van het vermogen van een voor zijn rekening gedreven Nederlandse onderneming als bedoeld in artikel 7.2 van de wet
  en
- de verkregen aandelen of winstbewijzen behoren niet tot het resultaat uit een werkzaamheid in Nederland van hem
  of
- door toepassing van artikel 4.16, lid 1 onderdeel h van de wet
  of
- door toepassing van artikel 7.5, lid 4, 5 of 7 van de wet.

Op grond van artikel 26, lid 3 van de Invorderingswet kan tot een bepaald bedrag kwijtschelding van de conserverende belastingaanslag worden verleend. De ontvanger verleent alleen kwijtschelding onder bepaalde voorwaarden. De ontvanger maakt zijn beslissing bekend met een beschikking waartegen bezwaar kan worden gemaakt.

Emigratie vanaf 15 september 2015
Kwijtschelding is in principe niet meer mogelijk ingeval emigratie voordoet vanaf 15 september 2015. Slechts is de volgende situaties wordt kwijtschelding nog verleend:

- kwijtschelding van belasting tot een bedrag gelijk aan de in Nederland verschuldigde dividendbelasting of, indien dit meer bedraagt, aan de in Nederland verschuldigde inkomstenbelasting wegens reguliere voordelen in de zin van hoofdstuk 4 van de Wet inkomstenbelasting 2001 met betrekking tot de aandelen of winstbewijzen waarop het uitstel betrekking heeft;
- indien de waarde in het economische verkeer van die aandelen of winstbewijzen is gedaald, anders dan door uitkering van winstreserves, teruggaaf van wat is gestort of ingelegd of overgang van rechten op andere aandelen of winstbewijzen, in vergelijking tot

die waarde ten tijde van het belastbare feit ter zake waarvan de belastingaanslag is vastgesteld – tot een bedrag gelijk aan een vierde van de in deze volzin bedoelde waardedaling;
- indien het heffingsrecht wegens vervreemding van die aandelen of winstbewijzen ingevolge de Belastingregeling voor het Koninkrijk, de Belastingregeling voor het land Nederland of een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting aan een ander land van het Koninkrijk, aan een ander heffingsgebied binnen het Rijk, respectievelijk aan een andere mogendheid is toegewezen – tot een bedrag gelijk aan de aldaar ter zake van die vervreemding feitelijk geheven belasting;
- voor zover de belasting waarvoor op de voet van artikel 25, achtste lid, uitstel van betaling is verleend, hoger is dan de belasting die zou zijn geheven indien de belastingschuldige op het moment van die vervreemding in Nederland zou hebben gewoond.

43.2.1 ***Kwijtschelding voor aandeelwinst of winstbewijs***

Kwijtschelding van de conserverende belastingaanslag inkomstenbelasting voor winst uit aanmerkelijk belang kan worden verleend tot een bedrag gelijk aan:
- de in Nederland verschuldigde dividendbelasting of, indien dit meer bedraagt, aan de in Nederland verschuldigde inkomstenbelasting wegens reguliere voordelen (in de zin van hoofdstuk 4 van de Wet inkomstenbelasting 2001) met betrekking tot de aandelen en winstbewijzen waarop het uitstel van betaling (als bedoeld in Invorderingswet, artikel 25, lid 8) betrekking heeft
- de in het buitenland feitelijk geheven belasting over voordelen uit vervreemding (als bedoeld in Invorderingswet, artikel 25, lid 10) van aandelen waarop het uitstel van betaling betrekking heeft. Hierbij geldt de voorwaarde dat het bedrag aan kwijtschelding niet meer bedraagt dan het bedrag van de belasting, waarvoor ter zake van de aandelen nog uitstel van betaling is verleend.
- het nog openstaande bedrag na 10 jaren.

Het totaalbedrag van de kwijtschelding voor een aandeel of winstbewijs kan in de hiervoor bedoelde gevallen niet meer bedragen dan het laagste van de volgende bedragen:
- het bedrag van de belasting waarvoor ter zake van het desbetreffende aandeel of winstbewijs uitstel van betaling is verleend.
- het bedrag van de belasting dat bij vervreemding van het desbetreffende aandeel of winstbewijs feitelijk in het buitenland is geheven van het vervreemdingsvoordeel ter zake waarvan op de voet van de Invorderingswet, artikel 25, lid 8 uitstel van betaling is verleend.

43.2.2 ***Voorwaarden kwijtschelding***

De ontvanger verleent alleen op schriftelijk verzoek kwijtschelding. De ontvanger verleent geen kwijtschelding als de gegevens die voor de beoordeling van het verzoek nodig zijn, niet, onjuist of onvolledig zijn verstrekt. De ontvanger verleent ook geen kwijtschelding als de voorlopige conserverende belastingaanslag nog niet is gevolgd door de (definitieve) conserverende aanslag.

In artikel 4, lid 2 van de Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990 is bepaalt dat een verzoek om kwijtschelding achterwege kan blijven indien kwijtschelding het gevolg is van het verstrijken van uitsteltermijn als bedoeld in artikel 25, lid 8 van de Invorderingswet 1990 en belastingschuldige op dat moment woonachtig is in andere lidstaat van de Europese Unie of in Noorwegen, IJsland of Liechtenstein.

43.2.3 ***Beslissing/bezwaar/beroep bij kwijtschelding***

De ontvanger maakt zijn beslissing bekend met een beschikking waartegen bezwaar gemaakt kan worden. De belastingschuldige kan, binnen 6 weken na dagtekening van de beschikking, bezwaar maken bij de ontvanger. Tegen de uitspraak op het bezwaar is beroep mogelijk bij de rechtbank. Tegen de uitspraak van de rechtbank is vervolgens hoger beroep mogelijk bij het gerechtshof. De Algemene wet bestuursrecht en het daarop gebaseerde Besluit Fiscaal Bestuursrecht zijn op de beschikking van toepassing.

44 G-rekening

Inleners van personeel en aannemers van werk kunnen de financiële gevolgen van hun hoofdelijke aansprakelijkheid voor de loonheffingen van hun uitlener respectievelijk onderaannemer beperken. Zij moeten daarvoor een deel van het bedrag dat is vermeld op de factuur die de onderaannemer of uitlener hen stuurt, storten op een zogenoemde 'g-rekening' (geblokkeerde rekening). Omdat inleners ook aansprakelijk kunnen zijn voor de omzetbelasting van hun uitlener kunnen zij - naast hun aansprakelijkheid voor de loonheffingen - op deze wijze ook hun aansprakelijkheid voor de omzetbelasting beperken.

Het bedrag waarvoor de inlener, aannemer of opdrachtgever (o.g.v. artikel 35ª IW) in eerste instantie aansprakelijk is, wordt verminderd met het bedrag dat hij op de g-rekening heeft gestort.

Om een g-rekening te kunnen aanvragen moet de uitlener of onderaannemer aan een aantal voorwaarden voldoen.

Als blijkt dat de g-rekeninghouder misbruik of oneigenlijk gebruik maakt van de g-rekening, kan de ontvanger de g-rekening eenzijdig opzeggen.

Als op de g-rekening een hoger saldo staat dan nodig is voor het betalen van de verschuldigde loonheffingen en/of omzetbelasting, kan de g-rekeninghouder een verzoek indienen om het overtollige saldo op de g-rekening te deblokkeren.

44.1 Wat is een g-rekening?

De g-rekening is een speciale rekening van een uitlener of onderaannemer bij een bank. De saldi van de g-rekening zijn verpand aan de ontvanger.

Om een g-rekening te kunnen openen moet de uitlener of onderaannemer eerst een g-rekeningovereenkomst sluiten. Bij deze overeenkomst zijn drie partijen betrokken: de uitlener of onderaannemer, de bank en de ontvanger van de Belastingdienst.

De ontvanger van de Belastingdienst en de bank sluiten alleen een overeenkomst als zij van oordeel zijn dat de uitlener of onderaannemer voor een g-rekening in aanmerking komt.

De inlener of aannemer kan het deel van het factuurbedrag dat is bestemd voor loonheffingen (de inlener ook voor de omzetbelasting) op de g- rekening van zijn uitlener of onderaannemer storten.

De uitlener of onderaannemer kan de op zijn g-rekening gestorte bedragen alleen gebruiken voor het betalen van loonheffingen (de uitlener ook voor de omzetbelasting) of voor doorstorting naar een andere g-rekening, vandaar de benaming 'geblokkeerde' rekening.

Het gebruik van een g-rekening is niet verplicht. Storting op de g-rekening van zijn uitlener of onderaannemer levert de inlener of

aannemer alleen vrijwaring van aansprakelijkheid op als alle administratieve voorwaarden in acht zijn genomen.

44.2 Wie kan een g-rekening aanvragen?

Een ondernemer kan een g-rekening aanvragen als hij inhoudingsplichtig is in de zin van de Wet op de loonbelasting 1964 en:

- werk in onderaanneming verricht of op korte termijn gaat verrichten;
- uitsluitend of nagenoeg uitsluitend zijn bedrijf maakt van het tegen vergoeding uitlenen van personeel, of als hij dat op korte termijn zal gaan doen.

Voor het oordeel of een g-rekening kan worden toegekend aan doorleners van personeel, zelfstandigen zonder personeel in de confectie, uitleners van leerlingen en bouwcombinaties gelden afwijkende bepalingen.

44.2.1 Aanneming van werk

De ontvanger verleent zijn medewerking aan de totstandkoming van een g- rekeningovereenkomst op schriftelijk verzoek van een ondernemer als deze zijn bedrijf maakt van het in onderaanneming verrichten van werk of als hij dit op korte termijn gaat doen en hij inhoudingsplichtig is in de zin van de Wet op de loonbelasting 1964.

44.2.2 Uitleenbedrijven

De ontvanger verleent zijn medewerking aan de totstandkoming van een g- rekeningovereenkomst op schriftelijk verzoek van een uitlener als deze uitsluitend of nagenoeg uitsluitend zijn bedrijf maakt van het tegen vergoeding uitlenen van personeel, of als hij dit op korte termijn zal gaan doen en hij inhoudingsplichtig is in de zin van de Wet op de loonbelastging 1964..

Een bijzondere uitlener is de ondernemer die zijn bedrijf maakt van het opleiden van leerlingen die bij hem in dienst zijn en die deze leerlingen in het kader van hun opleiding vergoeding uitleent.

44.2.3 Niet-inhoudingsplichtigen

In een aantal situaties kan een ondernemer een g-rekeningovereenkomst sluiten ook als hij niet inhoudingsplichtig is in de zin van de Wet op de loonbelasting 1964.:

- De ondernemer in de confectiesector die zich bedrijfsmatig bezighoudt met de vervaardiging van kleding. Deze ondernemer wordt ook wel aangeduid als tussenpersoon of zzp-er in de confectiebranche.
- De doorlener, zijnde een inlener aan wie personeel ter beschikking is gesteld en die dit personeel vervolgens ter beschikking stelt aan een derde.
- De entiteit die een samenwerkingsverband vormt (of op korte termijn zal vormen) van ondernemers die hun bedrijf maken van het in aanneming of in onderaanneming verrichten van werk. Voorwaarde daarbij is dat iedere ondernemer die deel uitmaakt van dit samenwerkingsverband al over een eigen g-rekening beschikt.

44.3 Wettelijke vrijwaring bij inlening

Voor het bedrag dat de inlener stort op de g-rekening van de uitlener is de inlener gevrijwaard van zijn aansprakelijkheid voor de loonheffingen en omzetbelasting van de uitlener (Invorderingswet 1990, artikel 34, lid 3).

De inlener krijgt die vrijwaring ook als het bedrag dat op de g-rekening is gestort de ontvanger uiteindelijk niet bereikt. De vrijwaring geldt echter niet als de inlener wist of redelijkerwijs moest vermoeden dat de uitlener in gebreke zou blijven, het op de g-rekening gestorte bedrag te gebruiken voor de betaling van diens loonheffingen en omzetbelasting. Hiermee wordt voorkomen dat bijvoorbeeld bij samenspanning het enkele feit dat betrokkene stort op een g-rekening al tot vrijwaring leidt.

44.4 Wettelijke vrijwaring bij aanneming van werk

Voor het bedrag dat de aannemer stort op de g-rekening van de onderaannemer is de aannemer gevrijwaard van zijn aansprakelijkheid voor de loonheffingen van de onderaannemer (Invorderingswet 1990, artikel 35, lid 5).

De aannemer krijgt die vrijwaring ook als het bedrag dat op de g-rekening is gestort de ontvanger uiteindelijk niet bereikt. Storting op de g-rekening van zijn onderaannemer levert de aannemer alleen vrijwaring van aansprakelijkheid op als alle administratieve voorwaarden in acht zijn genomen. De vrijwaring geldt echter niet als de aannemer wist of redelijkerwijs moest vermoeden dat de onderaannemer in gebreke zou blijven, het op de g-rekening gestorte bedrag te gebruiken voor de betaling van diens loonheffingen. Hiermee wordt voorkomen dat bijvoorbeeld bij samenspanning tussen de aannemer en de onderaannemer het enkele feit dat betrokkene op een g-rekening stort al tot vrijwaring leidt.

44.5 Aanvraag g-rekening

De ondernemer die een g-rekening wil openen moet daarvoor eerst een verzoek indienen. In feite vraagt hij geen g-rekening aan (de g-rekening wordt geopend door de bank), maar vraagt hij de medewerking van de Belastingdienst aan de totstandkoming van een g-rekeningovereenkomst. Het voor de aanvraag van een g-rekening bestemde formulier ‘Aanvraag g-rekening’ kan worden gedownload via de site van de Belastingdienst.

Nadat de aanvrager het gedownloade formulier heeft geprint en ingevuld, moet hij het sturen naar de Belastingdienst/Centrale administratieve processen (WKA), Postbus 9048, 7300 GK in Apeldoorn. Dit formulier wordt centraal verwerkt en eventueel doorgestuurd naar het competente kantoor ter beoordeling van de aanvraag.

Op basis van de verstrekte gegevens besluit de ontvanger in te stemmen met het sluiten van een g-rekeningovereenkomst of zijn medewerking te weigeren.

Als de ontvanger zijn medewerking weigert, vermeldt hij de weigeringsgronden in de brief waarmee hij de aanvrager informeert.

Als de aanvrager het niet eens is met de beslissing, kan hij een heroverweging van de genomen beslissing aanvragen. Hij moet hiervoor binnen 14 dagen een brief sturen naar Belastingdienst/Centrale administratieve processen, Team WKA, Postbus 9048, 7300 GK in Apeldoorn.

44.5.1 ***Beoordelen aanvraag***

De ondernemer krijgt een g-rekening toegekend als hij:
- inhoudingsplichtig is in de zin van de Wet op loonbelasting 1964 en
- werk in onderaanneming verricht of, op korte termijn gaat verrichten of
- uitsluitend of nagenoeg uitsluitend zijn bedrijf maakt van het tegen vergoeding uitlenen van personeel, of als hij dat op korte termijn zal gaan doen.

Daarnaast kan onder voorwaarden een g-rekening worden toegekend aan niet-inhoudingsplichtige ondernemers.

De ondernemer heeft er belang bij dat hij zo spoedig mogelijk antwoord krijgt op de vraag of hij een g-rekening mag openen. Daarom verwerkt de Belastingdienst zijn aanvraag zo snel mogelijk en krijgt de ondernemer bericht of medwerking wordt verleend aan een g-rekeningovereenkomst.

44.5.2 ***Instemmen met aanvraag***

Als de ontvanger wil instemmen met de aanvraag, dan verwerkt hij dit in de GRA-applicatie. Via deze applicatie wordt vervolgens de ingevulde en namens de Belastingdienst ondertekende g- rekeningovereenkomst in 3-voud naar de toekomstige g-rekeninghouder gestuurd. Deze wordt verzocht de g-rekeningovereenkomst te ondertekenen en zo spoedig mogelijk na ontvangst van de overeenkomst met de overeenkomst naar de bank te gaan.

Als de bank ook akkoord gaat, kent ze een g-rekeningnummer toe en ondertekent ze de overeenkomst. De bank houdt één exemplaar voor haar eigen administratie, geeft één exemplaar mee aan de g-rekeninghouder en stuurt binnen een maand één exemplaar terug naar de Belastingdienst/Centrale administratieve processen, Team WKA, Postbus 9048, 7300 GK in Apeldoorn.

44.5.3 ***Weigeren aanvraag***

Als de ontvanger weigert een g-rekeningovereenkomst te sluiten, wordt de aanvragende ondernemer hierover schriftelijk en gemotiveerd ingelicht.

Als de aanvrager het niet eens is met de beslissing, kan hij een heroverweging van de genomen beslissing aanvragen. Hij moet hiervoor binnen 14 dagen een brief sturen naar Belastingdienst/Centrale administratieve processen, Team WKA, Postbus 9048, 7300 GK in Apeldoorn.Weigeringsgronden

De Belastingdienst weigert een g-rekeningovereenkomst te sluiten als:
- de aanvrager geen ondernemer is die een g-rekening kan aanvragen.

- de aanvrager al een g-rekening heeft, tenzij de aanvrager aannemelijk kan maken dat voor zijn bedrijfsvoering meer dan één g-rekening noodzakelijk is.
- gegronde vrees bestaat dat er onjuist gebruik zal worden gemaakt van de g-rekening.

44.5.4 ***Weigeren wegens gegronde vrees voor onjuist gebruik***

De ontvanger weigert een g-rekeningovereenkomst af te sluiten als hij vreest dat onjuist gebruik zal worden gemaakt van de g-rekening. 'Onjuist gebruik' omvat al die handelingen die tot gevolg hebben dat er geld aan het g-rekeningencircuit wordt onttrokken, al dan niet met kwade bedoelingen. Incidentele fouten die bij alle vormen van betalingsverkeer kunnen voorkomen, vallen niet onder het begrip 'onjuist gebruik'.

Vrees voor onjuist gebruik wordt als afwijzingsgrond gebruikt als:

- van de aanvragende onderneming (tot maximaal 3 jaar geleden) een g-rekening werd opgeheven wegens onjuist gebruik.
- van een andere onderneming waarin één van de bestuurders van de aanvragende onderneming als bestuurder of als zelfstandig ondernemer de leiding had of heeft (tot maximaal 3 jaar geleden) een g-rekening werd opgeheven wegens onjuist gebruik.
- er tegen (tot maximaal drie jaar geleden) een onderzoek loopt wegens fraude.
- (tot maximaal 3 jaar geleden) aan de aanvragende onderneming of een van diens (feitelijke) bestuurders een bestuurlijke boete (vergrijpboete) van 100% is opgelegd wegens ernstige en verhoudingsgewijs omvangrijke fraude of wegens recidive van opzet/grove schuld.
- er tegen de aanvragende onderneming of een van diens (feitelijke) bestuurders een strafprocedure loopt of (tot maximaal 3 jaar geleden) door de strafrechter een veroordeling is uitgesproken wegens een feit dat verband hield met het niet of te weinig afdragen van belastingen. Hierbij kan het bijvoorbeeld gaan om eenvoudige of bedrieglijke bankbreuk, valsheid in geschrifte of deelname aan een organisatie die het plegen van misdrijven tot oogmerk heeft
- er sprake is of (tot maximaal 3 jaar geleden) is geweest van oneigenlijke deblokkeren door de aanvragende onderneming of door een andere onderneming waarvan een van de bestuurders van de aanvragende onderneming (feitelijke) bestuurder of zelfstandig ondernemer is of was. Dit geldt niet als het ten onrechte gedeblokkeerde bedrag vrijwillig of binnen de daartoe gestelde termijn is terugbetaald.
- één van de bestuurders (tot maximaal 3 jaar geleden) aansprakelijk is gesteld wegens kennelijk onbehoorlijk bestuur. Het is hierbij niet noodzakelijk dat het onbehoorlijk bestuur al in een procedure door de rechter is vastgesteld.

44.5.5 ***Weigeren wegens onderzoek fraude***

De ontvanger weigert een g-rekeningovereenkomst af te sluiten als hij vreest dat onjuist gebruik zal worden gemaakt van de g-rekening. Vrees voor onjuist gebruik wordt onder meer als afwijzingsgrond gebruikt als:

- er een onderzoek loopt wegens fraude.

- tegen de aanvragende onderneming een fraudeonderzoek loopt en er ten tijde van de aanvraag sterke aanwijzingen bestaan dat inderdaad fraude is gepleegd.
- één van de bestuurders van de aanvragende onderneming, als bestuurder of als zelfstandig ondernemer, leiding geeft of recent heeft gegeven aan een andere onderneming waartegen een fraudeonderzoek loopt en er ten tijde van de aanvraag sterke aanwijzingen bestaan dat inderdaad door die andere onderneming fraude is gepleegd.

44.5.6 ***Weigeren bij recidive opzet/grove schuld***

De ontvanger weigert een g-rekeningovereenkomst af te sluiten als hij vreest dat onjuist gebruik zal worden gemaakt van de g-rekening. Vrees voor onjuist gebruik wordt onder meer als afwijzingsgrond gebruikt als:

- aan de aanvragende onderneming in het recente verleden (tot maximaal 2 jaar geleden) met betrekking tot de aangifte- of afdrachtbelastingen een bestuurlijke boete (vergrijpboete) van 100% is opgelegd wegens recidive in een situatie van opzet/grove schuld.
- aan een andere onderneming waaraan 1 der bestuurders van de aanvragende onderneming als bestuurder of als zelfstandig ondernemer leiding geeft of gaf, in het recente verleden (tot maximaal 2 jaar geleden) met betrekking tot de aangifte- of afdrachtbelastingen een bestuurlijke boete (vergrijpboete) van 100% is opgelegd wegens recidive in een situatie van opzet/grove schuld.

44.5.7 ***Weigeren wegens oneigenlijk deblokkeren***

De ontvanger weigert een g-rekeningovereenkomst af te sluiten als hij vreest dat onjuist gebruik zal worden gemaakt van de g-rekening. Vrees voor onjuist gebruik wordt onder meer als afwijzingsgrond gebruikt als:

- de aanvragende onderneming zich recentelijk (tot maximaal 3 jaar geleden) schuldig heeft gemaakt aan oneigenlijk deblokkeren en voor het bedrag dat aan het g-rekeningencircuit is onttrokken een betalingsregeling loopt die slecht wordt nagekomen, of als het oneigenlijk gedeblokkeerde bedrag in het geheel niet kan worden verhaald.
- de aanvragende onderneming zich recentelijk (tot maximaal 3 jaar geleden) herhaaldelijk schuldig heeft gemaakt aan oneigenlijk deblokkeren en het bedrag dat aan het g-rekeningencircuit is onttrokken door middel van een civiele procedure moet worden ingevorderd.
- één van de bestuurders van de aanvragende onderneming, als bestuurder of als zelfstandig ondernemer, leiding aan een andere onderneming geeft of heeft gegeven die zich in het recente verleden (tot maximaal 3 jaar geleden) schuldig heeft gemaakt aan oneigenlijk deblokkeren, en voor het bedrag dat aan het g-rekeningencircuit is onttrokken een betalingsregeling loopt die slecht wordt nagekomen, of als het oneigenlijk gedeblokkeerde bedrag in het geheel niet kan worden verhaald.

44.5.8 ***Reactie tegen weigering***

Een brief tegen de weigering met een g-rekeningovereenkomst in te stemmen wordt zo snel mogelijk behandeld door het competente kantoor.

Als de ontvanger ook na behandeling van de brief zijn weigering handhaaft, stelt hij de aanvrager hiervan direct op de hoogte. Tegen de beslissing is geen beroep mogelijk. Wel kan de aanvrager de beslissing eventueel ter toetsing voorleggen aan de civiele rechter.

Als de ontvanger naar aanleiding van de brief besluit dat toch ingestemd kan worden met een aanvraag, dan verzoekt hij de ondernemer een nieuw (correct) formulier in te dienen.

44.6 Gebruik G-rekening

De inlener of aannemer is gevrijwaard van een aansprakelijkstelling tot het op de g-rekening gestorte bedrag (Invorderingswet 1990, artikel 34, lid 3 en artikel 35, lid 5). Om voor die vrijwaring in aanmerking te komen moet zijn voldaan aan de (administratieve) voorwaarden van artikel 6 van de Uitvoeringsregeling inleners-, keten- en opdrachtgeversaansprakelijkheid 2004. Als de inlener en uitlener of de aannemer en onderaannemer besluiten van een g-rekening gebruik te maken, kunnen zij dit vastleggen in een zogenoemde overmakingsovereenkomst.

Dat een storting op een g-rekening betrekking heeft op een specifieke factuur moet blijken uit de gegevens op de betalingsopdracht.

De Belastingdienst stelt geen percentages vast die op de g-rekening moeten worden gestort. Inlener en uitlener of aannemer en onderaannemer kunnen in onderling overleg bepalen welk percentage van het factuurbedrag op de g-rekening moet worden gestort.

Een uitlener of onderaannemer kan vanaf zijn g-rekening geld overmaken naar een andere g-rekening of naar de Belastingdienst. Bij doorstorting naar een andere g-rekening gelden dezelfde regels als bij de oorspronkelijke storting op de g-rekening van de uitlener of onderaannemer. Het bedrag van de doorstorting mag niet meer bedragen dan de verschuldigde loonheffingen en/of omzetbelasting over de werkzaamheden.

Als de g-rekeninghouder niet zelf opdracht geeft om bedragen vanuit het saldo van zijn g-rekening af te boeken op zijn naheffingsaanslagen, kan de ontvanger deze bedragen ook zonder opdracht van de g-rekeninghouder laten afboeken.

Op bedragen die vanaf de datum van het faillissement van de uitlener of onderaannemer op diens g-rekening worden bijgeschreven, wordt geen pandrecht meer gevestigd. De ontvanger kan op die bedragen dus geen bijzondere aanspraak meer doen gelden. B/CAP zal de bedragen die vanaf de faillissementsdatum op de g-rekening zijn gestort, overmaken aan de curator ten gunste van de boedel.
Als de rechtsvorm van de onderneming wijzigt, kan de bestaande g-rekening niet worden gebruikt voor betalingen van loonheffingen en omzetbelasting die betrekking hebben op de onderneming met de gewijzigde rechtsvorm. Er moet dan een nieuwe g-rekeningovereenkomst worden gesloten.

44.6.1 ***Overmakingsovereenkomst***

Als de inlener en uitlener besluiten van een g-rekening gebruik te maken bij het ter beschikking stellen van arbeidskrachten, of de aannemer en onderaannemer bij het uitbesteden van een deel van het werk, kunnen zij dit vastleggen in een zogenoemde overmakingsovereenkomst.

Over de vorm en inhoud van de overmakingsovereenkomst kunnen zij onderling afspraken maken. In plaats van een schriftelijke overeenkomst kunnen zij kiezen voor een elektronisch bericht, een eenzijdige vastlegging van een mondelinge overeenkomst, of voor een kaderovereenkomst met aanvullingen per individuele prestatie.

44.6.2 ***Gegevens betalingsopdracht***

De inlener of aannemer die een deel van de factuur wil overmaken op de g- rekening van de uitlener of onderaannemer moet op zijn betalingsopdracht, naast de gebruikelijke gegevens het nummer van de factuur vermelden en (voor zover toepasselijk) een ander op die factuur vermeld onderscheidend kenmerk. Het nummer van de factuur of dit nummer tezamen met een aanvullend kenmerk moeten een uniek identificatiegegeven vormen, waarmee de factuur meteen of vrijwel meteen is terug te vinden in de administratie van de inlener, aannemer of opdrachtgever (in de confectiesector).

44.6.3 ***Hoogte van de storting***

De inlener of aannemer stort, naast het bedrag van de omzetbelasting, een percentage van het loonbestanddeel in de factuur op de g-rekening van de uitlener of onderaannemer. De Belastingdienst bepaalt niet welk percentage van het loonbestanddeel in de factuur op de g-rekening moet worden gestort. De inlener en uitlener, of de aannemer en onderaannemer zijn vrij om dit zelf te regelen. Als de inlener of aannemer te lage bedragen op de g-rekening stort, is hij alleen gevrijwaard van aansprakelijkheid voor dit (te lage) bedrag.

Als de inlener of aannemer te hoge bedragen op de g-rekening stort, kan de uitlener of onderaannemer gedurende een bepaalde periode niet over de teveel gestorte gelden beschikken en moet hij een verzoek tot deblokkering doen.

44.6.4 ***Betalen vanaf de g-rekening***

Een g-rekeninghouder kan vanaf zijn g-rekening geld overmaken naar een andere g-rekening of naar de Belastingdienst.

Bij overboeking naar een andere g-rekening gelden dezelfde regels die gelden bij de oorspronkelijke storting op de g-rekening. Het bedrag van de doorstorting mag niet meer bedragen dan de verschuldigde loonheffingen en/of omzetbelasting over de werkzaamheden.

Bij betaling naar een g-rekening moeten de volgende gegevens worden vermeld:

- een specificatie van de werken waarop de betaling betrekking heeft. Van elk werk moet ten minste de benaming vermeld worden zoals de aannemer en onderaannemer die gebruiken;
- het tijdvak waarin het werk is verricht.

Bij betaling vanaf een g-rekening aan de ontvanger moeten de volgende gegevens worden vermeld:
- het aangiftenummer dan wel het betalingskenmerk dat is vermeld op de uitnodiging tot het doen van aangifte dan wel het aanslagnummer dat is vermeld op het aanslagbiljet dat betrekking heeft op het tijdvak waarop de betaling ziet, of;
- het aanslagnummer dan wel betalingskenmerk dat is vermeld op het aanslagbiljet dat betrekking heeft op het tijdvak waarop de betaling ziet;
- De g-rekeninghouder die bedragen van zijn g-rekening aan de ontvanger wil betalen, moet deze overmaken naar de speciale rekening van de Belastingdienst/Centrale administratieve processen in Apeldoorn, IBAN NL78 INGB 0000 4440 40.

44.6.5 ***Uitwinnen g-rekening door Belastingdienst***

Als de g-rekeninghouder niet zelf de bedragen voldoet die hij verschuldigd is in verband met ingediende aangiften of opgelegde naheffingsaanslagen, kan de ontvanger deze bedragen zonder opdracht van de g-rekeninghouder uit het saldo van de g-rekening laten afboeken. In artikel 6 van de g- rekeningovereenkomst verleent de g-rekeninghouder de ontvanger volmacht:
- tot inning van de saldi op zijn g-rekening.
- tot verrekening van het geïnde bedrag met alles wat de ontvanger van de g-rekeninghouder te vorderen krijgt in verband met loonheffingen en omzetbelasting over de inlening van personeel of in verband met loonheffingen over aanneming van werk.

44.6.6 ***Saldo g-rekening na faillissement***

Op bedragen die vanaf de faillissementsdatum op de g-rekening worden bijgeschreven, kan de g-rekeninghouder geen pandrecht meer vestigen. De ontvanger kan op die bedragen dus geen bijzondere aanspraak meer doen gelden op grond van een eerste pandrecht. B/CAP maakt bedragen die vanaf de faillissementsdatum op de g-rekening zijn bijgeschreven, over aan de curator ten gunste van de boedel. Bedragen die vanaf de datum van uitspraak tot toepassing van een wettelijke schuldsaneringsregeling op de g- rekening zijn bijgeschreven, maakt B/CAP over aan de bewindvoerder.

Inleners of aannemers kunnen geen vrijwaring van aansprakelijkheid ontlenen aan bedragen die de ontvanger, op grond van het opheffen van zijn pandrecht op de g-rekening, heeft moeten overmaken aan curator of bewindvoerder.

44.6.7 ***Wijziging rechtsvorm***

Als de rechtsvorm van een onderneming wijzigt (bijvoorbeeld als een eenmanszaak wordt ingebracht in een bv), wijzigt ook het nummer waaronder aangifte moet worden gedaan voor deze onderneming. Bij verwerking van betalingen vanaf een g-rekening wordt een relatie gelegd met het loonheffingennummer en/of omzetbelasting van de g-rekeninghouder. Bij wijziging van de rechtsvorm kan de bestaande g-rekeningovereenkomst (waarin het oude loonheffingennummer en/of omzetbelasting is vermeld) niet meer worden gebruikt. De onderneming moet dan een (nieuwe) g-rekeningovereenkomst sluiten met de Belastingdienst.

44.7 Eenzijdige opzegging

De ontvanger is bevoegd een g-rekeningovereenkomst eenzijdig en zonder rechterlijke tussenkomst op te zeggen, als:

- de verplichting tot terugstorting niet wordt nagekomen en er sprake is van wanprestatie door de stortende of door de ontvangende g-rekeninghouder.
- de rekeninghouder geen of op onjuiste wijze gebruik maakt van de g-rekening; Met 'onjuist gebruik' worden al die handelingen bedoeld die tot gevolg hebben dat geld aan het g-rekeningencircuit wordt onttrokken, al dan niet opzettelijk. Incidentele fouten die normaliter in alle vormen van betalingsverkeer kunnen voorkomen, worden niet als 'onjuist gebruik' gekwalificeerd.
- de rekeninghouder niet of niet meer de hoedanigheid blijkt te bezitten van ondernemer, uitlener of doorlener als bedoeld in artikel 2, eerste lid.
- het samenwerkingsverband, bedoeld in artikel 2, tweede lid, is beëindigd;
- met de rekeninghouder meer dan één g-rekening is gesloten en de rekeninghouder niet aannemelijk maakt dat het aanhouden van meer dan één g-rekening voor zijn bedrijfsvoering noodzakelijk is;
- de rekeninghouder in staat van faillissement is verklaard;
- aan de rekeninghouder surséance van betaling is verleend;
- ten aanzien van de rekeninghouder de schuldsaneringsregeling natuurlijke personen van toepassing is.

De desbetreffende eenheid van de Belastingdienst licht de g-rekeninghouder per brief en gemotiveerd in over het voornemen tot opzegging van de g-rekening. Tegen de voorgenomen opzegging kan de g-rekeninghouder binnen veertien dagen na dagtekening van de kennisgeving zijn zienswijze kenbaar maken. Hij kan dit doen door een brief te sturen naar Belastingdienst/Centrale Administratieve Processen, Postbus 9048, 7300 GK in Apeldoorn.

Andere onderwerpen die verband houden met de eenzijdige opzegging van een g-rekening zijn:

- het saldo van de g-rekening na opzegging;
- betalingen op de g-rekening na opzegging.

*44.7.1 **Wanneer altijd eenzijdige opzegging***

De ontvanger is bevoegd een g-rekeningovereenkomst eenzijdig en zonder rechterlijke tussenkomst op te zeggen. Een g-rekeningovereenkomst wordt altijd opgezegd als:

- de rekeninghouder niet of niet meer de hoedanigheid blijkt te bezitten van een ondernemer, uitlener of doorlener als bedoeld in artikel 2 van de Uitvoeringsregeling inleners-, keten- en opdrachtgeversaansprakelijkheid 2004
- de ondernemer failliet is verklaard
- de schuldsaneringsregeling voor natuurlijke personen op de g-rekeninghouder van toepassing is

*44.7.2 **Wanprestatie storter op g-rekening***

Als een g-rekeninghouder ten onrechte een bedrag van zijn g-rekening stort op een andere g-rekening kan hij door de ontvanger worden gedagvaard voor de civiele rechter met een beroep op wanprestatie

(toerekenbare tekortkoming). Dit wil zeggen dat de g-rekeninghouder in strijd heeft gehandeld met de afspraken in de g-rekeningovereenkomst. Hiervan is sprake als het bedrag van de doorstorting meer bedraagt dan de verschuldigde loonheffingen en/of btw over het aannemen van werk of het inlenen van personeel.

De ontvanger kan in de procedure vragen om schadevergoeding voor de loonheffingen en omzetbelasting die ten tijde van de onttrekking verschuldigd zijn of later verschuldigd worden en die niet op de g-rekening zijn te verhalen. Schadevergoeding is mogelijk tot ten hoogste het onttrokken bedrag. Storting vanaf een g-rekening op de g-rekening van een uitlener/opdrachtnemer die ook een of meer zelfstandigen zonder personeel levert, levert in beginsel geen oneigenlijk gebruik van de g-rekening op. De opdrachtgever hoeft in de situatie dat er sprake is van een combinatie van inlening van personeel en inhuur van een of meer zelfstandigen zonder personeel (zzp'er) via dezelfde tussenpersoon, zijnde de g-rekeninghouder, namelijk niet altijd op de hoogte te zijn van de precieze inhoud van de overeenkomst tussen de opdrachtnemer en de arbeidskrachten. Als die wetenschap er niet is, weet de opdrachtgever ook niet voor welke arbeidskrachten loonheffingen verschuldigd zijn. In een dergelijke situatie is er geen sprake van oneigenlijk gebruik van de g-rekening door degene die stort.

Daarnaast kan de Belastingdienst de g-rekening van de storter eenzijdig opzeggen. Ook kan de officier van Justitie na aangifte strafrechtelijk optreden. Als er bedragen worden overgemaakt van een g-rekening naar een andere g-rekening, kan er sprake zijn van frauduleus handelen. Frauduleus in het strafrecht is bijvoorbeeld het onttrekken van een goed aan het pandrecht van een ander (de Belastingdienst), verduistering, valsheid in geschrifte en bedrieglijke bankbreuk.

*44.7.3 **Wanprestatie ontvangende g-rekeninghouder***

Als een uitlener of onderaannemer ten onrechte een bedrag op zijn g-rekening ontvangt vanaf een andere g-rekening is hij verplicht dat bedrag terug te storten. Als hij dit nalaat kan de Belastingdienst hem, na sommatie, dagvaarden voor de civiele rechter met een beroep op wanprestatie (toerekenbare tekortkoming).

De ontvanger kan in de procedure vragen om schadevergoeding voor de loonheffingen en omzetbelasting die ten tijde van de onttrekking verschuldigd zijn of later verschuldigd worden en die niet op de g-rekening zijn te verhalen. Schadevergoeding is mogelijk tot ten hoogste het onttrokken bedrag.

Daarnaast kan de Belastingdienst de g-rekening van deze uitlener of onderaannemer eenzijdig opzeggen.

Ook kan de officier van Justitie na aangifte strafrechtelijk optreden. Als er bedragen worden overgemaakt van een g-rekening naar een andere g-rekening, kan er sprake zijn van frauduleus handelen. Frauduleus in het strafrecht is bijvoorbeeld het onttrekken van een goed aan het pandrecht van een ander (de Belastingdienst), verduistering, valsheid in geschrifte en bedrieglijke bankbreuk.

44.7.4 ***Surseance van betaling***

De inlener of aannemer is niet gevrijwaard van aansprakelijkheid voor bedragen die hij vanaf de datum van surseance van betaling van zijn uitlener of onderaannemer op diens g-rekening heeft gestort. Er kan geen pandrecht (meer) worden gevestigd op bedragen die op een g-rekening worden bijgeschreven vanaf de datum van surseance van de uitlener of onderaannemer zodat de ontvanger daarop geen bijzondere aanspraak kan doen gelden.

Een pandrecht kan wel worden gevestigd als de bewindvoerder daarmee duidelijk instemt en daaraan nadrukkelijk meewerkt. Vanaf datum surseance is de sursiet alleen beschikkingsbevoegd samen met de bewindvoerder. Daarom zal de ontvanger, zodra hij bekend is met een surseanceverlening, de bewindvoerder schriftelijk verzoeken om schriftelijk in te stemmen (binnen een door de ontvanger te stellen termijn) met de vestiging van een pandrecht op de saldi van de g-rekening die ontstaan vanaf de datum van surseanceverlening.

44.7.5 ***Faillissement en WSNP***

De inlener of aannemer is niet gevrijwaard van aansprakelijkheid voor bedragen die deze vanaf de datum van faillissement of schuldsanering van zijn uitlener of onderaannemer op diens g-rekening heeft overgemaakt. Vanaf die datum is de failliet/saniet beschikkingsonbevoegd zodat op die bedragen wordt geen pandrecht meer wordt gevestigd. De ontvanger kan daarop geen bijzondere aanspraak doen gelden.

B/CAP maakt de bedragen die vanaf de faillissementsdatum op de g-rekening zijn gestort, over aan de curator ten gunste van de boedel. Ook maakt B/CAP aan de bewindvoerder bedragen over die op de g-rekening zijn gestort vanaf de datum van de uitspraak tot toepassing van de wettelijke schuldsaneringsregeling.

De ontvanger verstrekt geen vrijwaring aan de inlener of aannemer die de verschuldigde bedragen aan de curator of bewindvoerder heeft voldaan, al dan niet op hun aanmaning.

44.7.6 ***Saldo na opzegging g-rekening***

Na opzegging van de g-rekening blijft de g-rekeningovereenkomst, en dus ook het pandrecht, van toepassing op het saldo van de g-rekening, inclusief de bedragen die na de opzegging nog op de g-rekening worden gestort (Uitvoeringsregeling inleners-, keten- en opdrachtgeversaansprakelijkheid 2004, artikel 11, lid 4).

Na opzegging van de g-rekening is het pandrecht echter niet langer van toepassing voor zover dat in strijd zou zijn met de rechtsgevolgen van het faillissement van de rekeninghouder, zijn surseance van betaling of zijn schuldsaneringsregeling voor natuurlijke personen.

44.7.7 ***Betaling na opzegging g-rekening***

Bedragen die na schriftelijke opzegging van de g-rekening hierop nog worden gestort, komen niet in mindering op het bedrag waarvoor de inlener of aannemer aansprakelijk wordt gesteld.

De inlener en aannemer zijn echter wel gevrijwaard voor bedragen die geacht worden deel uit te zijn gaan maken van het saldo van de g-rekening (Uitvoeringsregeling inleners-, keten- en opdrachtgeversaansprakelijkheid 2004, artikel 11, lid 4). Dat het pandrecht dan wel blijft rusten op het saldo van de opgezegde g-rekening is met name van belang als de onderaannemer of uitlener failliet wordt verklaard.

44.7.8 ***Reactie tegen eenzijdige opzegging***

Een brief tegen de voorgenomen eenzijdige opzegging van de g-rekening wordt binnen 14 kalenderdagen behandeld, tenzij nader onderzoek nodig is. In dat geval moet de g-rekeninghouder op de hoogte worden gesteld van de vertraging in de behandeling.

De afwijzing is geen voor beroep vatbare beslissing. Wel kan de g-rekeninghouder zich wenden tot de civiele rechter.

44.8 Deblokkeren

Als het saldo van de g-rekening hoger is dan de loonheffingenschuld of omzetbelastingschuld waarvoor bedragen zijn gestort, kan de g-rekeninghouder verzoeken het overtollige saldo op de g-rekening te deblokkeren. Om een g-rekening te deblokkeren, is het formulier 'Verzoek deblokkering g-rekening' nodig. Dit formulier kan worden gedownload van de internetpagina Belastingdienst.nl.

Het formulier moet schriftelijk bij B/CAP worden ingediend.

44.8.1 ***Oneigenlijk deblokkeren***

De g-rekeninghouder mag bedragen die hij op zijn g-rekening heeft ontvangen ook doorstorten naar een andere g-rekening. Voorwaarde daarbij is dat de doorstorting naar een andere g-rekening rechtstreeks verband houden met de aanneming van werk of inlening van personeel.Anders zou de g-rekeninghouder zijn rekening oneigenlijk deblokkeren. Hiervan is sprake als het bedrag van de doorstorting meer bedraagt dan de door de ontvangende g-rekeninghouder verschuldigde loonheffingen en/of btw over het aannemen van werk of het inlenen van personeel.

Om wettelijke vrijwaring te krijgen moet de doorstorting aan dezelfde voorwaarden voldoen als die welke gelden voor storting op een g-rekening.

Tegen oneigenljik deblokkeren kan op verschillende manieren worden opgetreden:

- De ontvanger kan de g-rekening eenzijdig opzeggen.
- De ontvanger kan een beroep doen op wanprestatie van degene die ten onrechte heeft (door)gestort.
- De ontvanger kan een beroep doen op wanprestatie van de ontvangende g-rekeninghouder.
- Door strafrechtelijk optreden van de officier van Justitie. Als er bedragen worden overgemaakt van een g-rekening naar een andere g- rekening, kan er sprake zijn van frauduleus handelen. Frauduleus in het strafrecht is bijvoorbeeld het onttrekken van een goed aan het pandrecht van een ander (de Belastingdienst), verduistering, valsheid in geschrifte en bedrieglijke bankbreuk.

45 Inlenersaansprakelijkheid

Bij inlening stelt de uitlener (de werkgever) arbeidskrachten die bij hem in dienst zijn ter beschikking aan een derde, de inlener.

De arbeidskrachten werken onder leiding of toezicht van de inlener.

De inlener kan aansprakelijk worden gesteld voor de loonheffingen en omzetbelasting wanneer de uitlener van de arbeidskrachten deze belastingen niet betaalt. Dit geldt ook als de naheffingsaanslag LH is opgelegd met toepassing van het zogenoemde anoniementarief.

Behalve de inlener kan ook de doorlener aansprakelijk worden gesteld. Dat geldt ook voor de gehele keten van aannemers die ingeleend personeel hebben gebruikt. Is de inlener tevens onderaannemer, dan kan ook de rest van de keten aansprakelijk worden gesteld.

Of het om inlening van personeel of om aanneming van werk gaat, hangt af van de feitelijke omstandigheden .

De inlenersaansprakelijkheid is niet van toepassing als het niet betalen van de loonheffingen en omzetbelasting niet de schuld is van de uitlener en van de inlener. Voor kosten en invorderingsrente kan de inlener alleen aansprakelijk gesteld worden als deze hem zelf verweten kan worden. De ontvanger vermeldt dit in de beschikking aansprakelijkstelling.

De inlener is niet aansprakelijk voor de bestuurlijke boete.

De inlener en de doorlener kunnen het risico verkleinen om aansprakelijk te worden gesteld. Bijvoorbeeld door een verklaring inzake betalingsgedrag van hun uitlener te vragen. De inlener kan de financiële gevolgen van een aansprakelijkstelling ook kleiner maken door een deel van het factuurbedrag te storten op een geblokkeerde rekening (‘g-rekening’). Om vrijwaring te krijgen voor de stortingen op de g-rekening moet voldaan worden aan bepaalde administratieve verplichtingen.

45.1 Uitlener

De uitlener is degene die zijn werknemers tijdelijk aan een derde ter beschikking stelt (uitleent) om onder leiding of toezicht van die derde te werken. De uitgeleende werknemers blijven in dienst van de uitlener (bijvoorbeeld een uitzendbureau). Dit kan ook een buitenlandse uitlener zijn.

*45.1.1 **Buitenlandse uitlener***

Als een inlener arbeidskrachten inleent van een buitenlandse uitlener die in Nederland inhoudingsplichtig is voor de loonheffingen of omzetbelasting, is de inlener daarvoor hoofdelijk aansprakelijk.

Een buitenlandse uitlener is in Nederland inhoudingsplichtig voor de loonheffingen en omzetbelasting als hij in Nederland een vaste inrichting of vaste vertegenwoordiger heeft.

45.2 Aansprakelijke

Bij één en dezelfde 'uitlening' kunnen een aantal personen aansprakelijk zijn. Zoals de uitlener die arbeidskrachten heeft uitgeleend aan een doorlener (Invorderingswet 1990, artikel 34, lid 2, letter a). Die doorlener leent de arbeidskrachten daarna weer door aan de volgende doorlener. En die doorlener leent deze arbeidskrachten door aan degene bij wie zij ten slotte de werkzaamheden gaan verrichten: de inlener.

De beide doorleners en de inlener zijn hoofdelijk aansprakelijk voor de door de uitlener verschuldigde loonheffingen en omzetbelasting. De 2e doorlener en de inlener zijn ook hoofdelijk aansprakelijk voor de door de 1e doorlener verschuldigde omzetbelasting. De inlener is ten slotte aansprakelijk voor de door de 2e doorlener verschuldigde omzetbelasting.

Een buitenlandse inlener kan ook aansprakelijk zijn. Bijvoorbeeld wanneer hij voor werkzaamheden in Nederland werknemers gebruikt voor wie in Nederland loonheffing en omzetbelasting is verschuldigd.

Een (onder)aannemer kan voor het door hem aangenomen werk arbeidskrachten inzetten die hij van een derde inleent. De (onder)aannemer kan als inlener aansprakelijk worden gesteld voor de loonheffingen en omzetbelasting van de uitlener.

*45.2.1 **Inlener***

Aan de inlener wordt een werknemer ter beschikking wordt gesteld (uitgeleend). Onder toezicht of leiding van de inlener verricht de werknemer de werkzaamheden. De uitgeleende werknemer blijft in dienst bij zijn oorspronkelijke werkgever. Ook degene die een werknemer inleent en deze dan doorleent aan een derde, wordt als inlener beschouwd (Invorderingswet 1990, artikel 34, lid 2, onderdeel a). Dat geldt ook voor degene die een werknemer inleent van een doorlener om onder zijn toezicht of leiding te werken.

*45.2.2 **Buitenlandse inlener***

In artikel 34.2 van de Leidraad Invordering 2008 is opgenomen dat dit artikel ook extraterritoriale werking heeft. Dat artikel kan dus ook buiten het grondgebied van Nederland kan worden gebruikt. Dat betekent dat dit artikel niet geldt voor een in het buitenland wonende of gevestigde inlener. Ook geldt hierbij dat de inlener voor werkzaamheden in het buitenland gebruik maakt van werknemers voor wie in Nederland loonheffingen en omzetbelasting zijn verschuldigd.

Buitenlandse inleners kunnen wel aansprakelijk worden gesteld als zij niet voor werkzaamheden in het buitenland, maar voor werkzaamheden in Nederland werknemers gebruiken. Voor deze werknemers is dan in Nederland loonheffing en omzetbelasting verschuldigd.

*45.2.3 **Doorlener***

De doorlener is degene die een werknemer inleent en deze ter beschikking stelt aan een derde. Ook de doorlener is een 'inlener' (Invorderingswet 1990, artikel 34, lid 2, letter a).

De doorlener is hoofdelijk aansprakelijk naast degene die de betreffende werknemers uiteindelijk onder zijn leiding of toezicht laat werken. Voor

de aansprakelijkheid van de doorlener is enige vorm van leiding of toezicht op de uitgeleende (doorgeleende) werknemers niet nodig. Wel is het zo dat in de keten sprake is van het ter beschikking stellen van werknemers door de uitlener en dat sprake is van leiding of toezicht op deze werknemers door de uiteindelijke inlener (ongeacht hoeveel doorleners hier tussen zitten).

Degene die van een doorlener inleent, kan zijn aansprakelijkheid voorkomen. Dit doe hij door g-betalingen te storten op de g-rekening van zijn doorlener. De doorlener kan zijn aansprakelijkheid voorkomen als hij g-betalingen stort op de g-rekening van zijn uitlener.

45.2.4 De (onder)aannemer die personeel inleent

Een onderaannemer hoeft het werk dat hij heeft aangenomen niet altijd te laten uitvoeren door zijn eigen werknemers. Hij kan ook arbeidskrachten inzetten die hij van een derde inleent. De onderaannemer kan dan als inlener op grond van artikel 34 aansprakelijk worden gesteld voor de loonheffingen en omzetbelasting van de uitlener (Invorderingswet 1990, artikel 35, lid 1, letter b).

De aannemer is bovendien hoofdelijk aansprakelijk voor de loonheffingen voor de betaling waarvan de onderaannemer als inlener aansprakelijk is (Invorderingswet 1990, artikel 35, lid 1, onderdeel b). De aannemer is niet aansprakelijk voor de door de uitlener verschuldigde omzetbelasting.

45.3 Waarvoor aansprakelijk?

De inlener is hoofdelijk aansprakelijk voor:

- De loonheffingen die de uitlener (inhoudingsplichtige) is verschuldigd voor de uitgeleende werknemer.
- De omzetbelasting die de uitlener is verschuldigd voor het uitlenen van de werknemer. Niet als de zogenoemde ‘verleggingsregeling’ geldt.

Met ‘loonheffingen’ wordt bedoeld: de loonbelasting, de premies volksverzekeringen, de premies werknemersverzekeringen en de inkomensafhankelijke bijdrage ingevolge de Zorgverzekeringswet.

Behalve de loonheffingen en omzetbelasting kan de inlener ook aansprakelijk zijn voor de verschuldigde kosten en rente.

De inlener kan niet aansprakelijk worden gesteld voor de bestuurlijke boete bij een naheffingsaanslag.

Bij de naheffingsaanslag loonheffingen met het zogenoemd anoniementarief, kan de inlener wel aansprakelijk worden gesteld voor het anoniementarief. Het anoniementarief wordt voor de inlener verlaagd als hij informatie geeft over de identiteit van de werknemer.

45.3.1 Aansprakelijkheid voor kosten en rente

De inlener is ook aansprakelijk voor de kosten en de rente (Invorderingswet 1990, artikel 32, lid 2). De ontvanger moet dan aantonen dat de ontstane kosten en rente ook door de inlener is veroorzaakt. De wettelijke beperking van aansprakelijkheid voor de rente - namelijk alleen voor zover het ontstaan daarvan aan de inlener is te wijten - gaat uitsluitend over de verschuldigde invorderingsrente.

Bij een naheffingsaanslag met belastingrente is de inlener volgens artikel 34 aansprakelijk is. De ontvanger moet om beleidsmatige redenen ook het ontstaan van deze belastingrente onderzoeken op verwijtbaarheid (Invorderingswet 1990, artikel 32, lid 2).

*45.3.2 **Aansprakelijkheid voor anoniementarief***

Als de inlener aansprakelijk wordt gesteld voor de niet-betaalde loonheffingen van zijn uitlener, is dat voor het volle bedrag. Ook als dat bedrag is berekend met het zogenoemde anoniementarief (Wet loonbelasting 1964, artikel 26b). Dit geldt ook voor de premies werknemersverzekeringen en de inkomensafhankelijke bijdrage Zorgverzekeringswet die zonder toepassing van het maximumpremieloon, respectievelijk het maximumbijdrageloon zijn berekend.

Het anoniementarief wordt gebruikt als:
- de arbeidskracht zijn naam, adres, woonplaats of Burgerservicenummer niet aan de uitlener heeft gegeven
- de identiteit van de arbeidskracht niet op de wettelijk voorgeschreven manier (Wet loonbelasting 1964, artikel 28, lid 1, letter f) is vastgesteld
- de arbeidskrachtonjuiste gegevens over zijn identiteit heeft gegeven en de uitlener dat wist of waarschijnlijk kon weten
- de arbeidskrachtvreemdeling is en geen geldig verblijfs- of tewerkstellingsvergunning heeft (Wet loonbelasting 1964, artikel 28, lid 1, letter e)

Het gebruik van het anoniementarief kan worden verlaagd (Leidraad Invordering 2008, artikel 34.8.2) als de aansprakelijke inlener:
- de identiteit van de arbeidskrachtkan aantonen
- gegevens overlegt waarmee het loon van de arbeidskracht voor de betreffende inlening kan worden vastgesteld
- op verzoek kan aantonen dat de arbeidskrachteen geldige verblijfs- of tewerkstellingsvergunning heeft.

Geen matiging van het anoniementarief
De ontvanger zal de hoogte van de aansprakelijkstelling niet matigen als blijkt dat de inlener de voor de matiging vereiste gegevens niet heeft geadministreerd ten tijde van de uitvoering van de werkzaamheden door de ingeleende arbeidskrachten. Als mocht blijken dat het in de administratie van de inlener opgenomen burgerservicenummer van de arbeidskracht onjuist is, zal de inlener in de gelegenheid worden gesteld alsnog het juiste Burgerservicenummer te overleggen.

De inlener kan de identiteit van de arbeidskracht aantonen door in zijn administratie de volgende gegevens van de arbeidskracht op te nemen:
- naam-, adres- en woonplaatsgegevens;
- de geboortedatum;
- het Burgerservicenummer;
- een specificatie van de gewerkte uren;
- de nationaliteit;
- het soort identiteitsbewijs, het nummer en de geldigheidsduur;
- als dat van toepassing is, de aanwezigheid van een A1-verklaring, verblijfsvergunning, tewerkstellingsvergunning of notificatie;

- naam-, adres- en woonplaats van de uitlener en het inschrijvingsnummer van de uitlener bij de Kamer van Koophandel.

De administratie moet ook een adequate procedure bevatten aan de hand waarvan de identificatie van de arbeidskracht, de verificatie van het identiteitsbewijs en de vastlegging van de persoonsgegevens plaatsvindt. Deze procedure moet ten minste voldoen aan de bepalingen van de Wet bescherming persoonsgegevens en de Richtsnoeren van het College Bescherming Persoonsgegevens. In dat geval zal de ontvanger de hoogte van de aansprakelijkheid voor de betreffende inlener verlagen aan de hand van herrekeningsregels. Deze verlaging kan al plaatsvinden ten tijde van de aansprakelijkstelling, maar ook in de bezwaar- of (hoger) beroepsfase. Dit gebeurt aan de hand van de volgende herrekeningsregels.

Berekening van de matiging
In het geval van matiging wordt bij de brutering van het loon - althans voor zover het de loonbelasting en premie volksverzekeringen betreft - gebruik gemaakt van een marginaal percentage. Het marginale tarief is de uitkomst van een berekening waarbij het (gewogen) gemiddelde tarief dat behoort bij de laagste (geknipte) tariefschijf ex artikel 20a juncto artikel 27, tweede lid, van de Wet op de loonbelasting 1964 wordt vermenigvuldigd met twee, vervolgens wordt geteld bij het tarief dat behoort bij de tweede tariefschijf (t.a.p.) waarna de som wordt gedeeld door drie. De loonbelasting/premie volksverzekeringen over de werkzaamheden waarvoor de aansprakelijkheid bestaat, wordt vervolgens berekend met toepassing van hetzelfde (marginale) percentage.

De berekening van de verschuldigde premies werknemersverzekeringen en de inkomensafhankelijke bijdrage Zorgverzekeringswet vindt plaats alsof de identiteit van de arbeidskrachten waarvoor de inlener om matiging verzoekt op het moment van inhouding vaststond. De uitkomst van die berekening vormt het bedrag waarvoor de inlener na matiging aansprakelijk gesteld kan worden.

Een overzicht van de percentages waarmee het anoniementarief kan worden verlaagd is opgenomen in het hoofdstuk Tabellen, normen, rentepercentages, kosten en marginale percentages.

Vanwege het feit dat de matiging uitsluitend de betreffende inlener zelf aangaat en niet de positie van de inhoudingsplichtige of die van andere aansprakelijken voor de naheffingsaanslag beïnvloedt, wordt het voorgaande uitsluitend betrokken in de berekening als uiteengezet in het van overeenkomstige toepassing verklaarde artikel 35.5.1 en niet in de berekening als bedoeld in artikel 34.8.1 van deze leidraad.

Deze 'tariefmatiging' - die overigens niet van invloed is op de hoogte van de naheffingsaanslag - vindt niet plaats als de inlener wist of redelijkerwijs moest vermoeden dat de uitlener met anoniem personeel werkte. De beperking van de hoogte van de aansprakelijkheid blijft daardoor achterwege.

45.4 Voorwaarden inlening

Bij inlening stelt een uitlener arbeidskrachten die voor hem werken ter beschikking aan een derde (de inlener). De arbeidskrachten werken dan onder leiding of toezicht van die derde.

Er is een verschil tussen inlening en aanneming van werk.

*45.4.1 **Leiding/toezicht***

Een voorwaarde voor inlening van personeel is dat de inlener leiding of toezicht heeft over de arbeidskrachten die aan hem zijn overgedragen. Zonder leiding of toezicht bestaat er geen inlening.

Om de inlener aansprakelijk te kunnen stellen, moet leiding of toezicht duidelijk worden aangetoond en niet worden aangenomen.

*45.4.2 **Verschil inlenen personeel en aannemen werk***

Vaak is het moeilijk te bepalen of bepaalde werkzaamheden aangenomen werk of inlening van personeel is. Een belangrijk verschil tussen aanneming van werk en inlening is dat aanneming van werk gaat over werk waarvoor de onderaannemer die het werk aanneemt een resultaatsverplichting heeft.

Bij inlening van personeel zorgt de uitlener dat zijn personeel een afgesproken aantal uren ter beschikking staat van de inlener. De uitlener is hierbij niet verantwoordelijk voor het eindresultaat omdat zijn personeel werkt onder leiding of toezicht van de inlener.

Een ander verschil is dat bij inlening vaak wordt afgerekend voor het aantal gewerkte uren. Bij aanneming van werk wordt van te voren een zogenoemde aanneemsom afgesproken.

Een belangrijk kenmerk is ook of de ondernemer over een eigen werkplaats beschikt. Dat kan een signaal zijn dat het gaat om aanneming van werk. Personeel dat wordt uitgeleend, werkt vaak op de werkplaats van de inlener en heeft geen eigen materiaal en gereedschappen.

45.5 Geen inlenersaansprakelijkheid

De inlenersaansprakelijkheid geldt niet als:

- de uitlener en de inlener niet kunnen worden verweten dat de loonheffingen en de omzetbelasting niet zijn betaald (Invorderingswet 1990, artikel 34, lid 5). Deze niet-verwijtbaarheid heet ook wel disculpatie.
- de werkzaamheden waarvoor het personeel is ingeleend, minder belangrijk zijn dan een tussen de uitlener en inlener gesloten overeenkomst. Dit is een overeenkomst van koop en verkoop van een bestaande zaak.
- het gaat om een bestuurlijke boete in de naheffingsaanslag loonheffingen of omzetbelasting.
- de zogenoemde ‘verleggingsregeling’ geldt.

*45.5.1 **Aansprakelijkheid bij disculpatie***

De inlener is niet aansprakelijk als het niet betalen van de loonheffingen en de omzetbelasting niet aan de uitlener en aan de inlener is te wijten

(Invorderingswet 1990, artikel 34, lid 5). Onder inlener wordt dan ook bedoeld: de doorlener.

De ketenaansprakelijkheidsregeling stelt nadrukkelijk dat bij de disculpatieregeling geen van de bij het werk betrokken (onder)aannemers (de gehele keten) verweten moet kunnen worden. Ook de ketenaansprakelijkheidsregeling heeft een zelfde soort disculpatiebepaling (Invorderingswet 1990, artikel 35, lid 5).

In de inlenersaansprakelijkheidsregeling zal het, behalve bij doorleenconstructies, gaan om 2 partijen. Daarbij moet worden beoordeeld of er verwijtbaarheid bestaat. Dit geldt ook in de inlenersaansprakelijkheidsregeling. Geen van de betrokken partijen (uitlener, doorlener en inlener) moet iets verweten worden.

45.5.2 ***Aansprakelijkheid bij gemengde contracten***

De inlener is niet aansprakelijk als de werkzaamheden van het ingeleende personeel minder belangrijk zijn dan een overeenkomst van koop en verkoop van een bestaande zaak. Deze overeenkomst hebben de uitlener en de inlener, dan wel de doorlener en de inlener gesloten (Invorderingswet 1990, artikel 34, lid 7).

Met deze bepaling is de inlener gelijk aan de aannemer. Voor de aannemer geldt hiervoor de Invorderingswet 1990, artikel 35, lid 4, onderdeel b.

45.5.3 ***Aansprakelijkheid bestuurlijke boetes***

De inlener is niet aansprakelijk voor de bestuurlijke boete in de naheffingsaanslagen loonheffingen en omzetbelasting (Invorderingswet 1990, artikel 34, lid 1). Wel kan hij aansprakelijk worden gesteld voor de belasting- en invorderingsrente en de kosten. Voor zover het ontstaan daarvan aan hem is te wijten.

45.5.4 ***Aansprakelijkheid OB bij toepassing verleggingsregeling***

De aansprakelijkheid voor de omzetbelasting geldt niet bij de zogenoemde ‘verleggingsregeling’. Hierbij wordt de omzetbelasting niet van de uitlener maar van de inlener zelf geheven.

Met de verleggingsregeling wordt de heffing van omzetbelasting verlegd naar de inlener. Daarbij zijn de werknemers door de uitlener aan hem ter beschikking gesteld om onder zijn toezicht of leiding te werken. Dat kan in de bouw, de metaalconstructiebouw of de scheepsbouw zijn. En elke handeling die daarmee heeft te maken.

45.6 Risicobeperking

Als een inlener personeel inleent van een uitlener kan hij aansprakelijk worden gesteld voor de loonheffingen en omzetbelasting die de uitlener niet heeft betaald. Om zich te disculperen van aansprakelijkheid of om het bedrag waarvoor aansprakelijkheid geldt zoveel mogelijk te beperken, kan de inlener een aantal maatregelen treffen, zoals:

- het enkel zaken doen met uitleners die voldoen aan de NEN-4400-1 of 4400-2 norm en zijn opgenomen in het register van de Stichting Normering Arbeid (SNA);
- de administratieve verplichtingen die hij als inlener heeft nakomen;

- een deel van de factuurbedragen storten op een geblokkeerde rekening, de zogenoemde g-rekening.

De inlener kan het risico van aansprakelijkheid ook ‘verkleinen’ door een ‘Verklaring betalingsgedrag inlenersaansprakelijkheid' te vragen van zijn uitlener. Met een dergelijke verklaring krijgt de inlener een beeld van het betalingsgedrag van de uitlener ten aanzien van de loonheffingen en omzetbelasting.

Een belastingplichtige of zijn gemachtigde kan de ontvanger verzoeken om afgifte van een verklaring betalingsgedrag inlenersaansprakelijkheid. Een dergelijk verzoek dient te worden ingediend middels het hiervoor bestemde aanvraagformulier, dat te vinden is op de website van de Belastingdienst. Als belastingplichtige met regelmaat een verklaring wenst te ontvangen zonder telkens een aanvraag hiervoor te hoeven indienen, kan hij dit aangeven op het aanvraagformulier. De verklaring wordt opgestuurd naar het bij de Belastingdienst bekende woon- of vestigingsadres van de belastingplichtige.

Bij de verklaring wordt op verzoek van de aanvrager een vertaling in het Engels, Frans of Duits gevoegd.

Op de strekking en gevolgen van de afgifte van de verklaring, de soorten verklaringen, de weigering tot afgifte van de verklaring en de opschorting van de afgifte van de verklaring, wordt hierna ingegaan.

45.6.1 ***Strekking en gevolgen verklaring betalingsgedrag***

De verklaring van de ontvanger gaat alleen over het betalingsgedrag van de uitlener op het moment van afgifte van de verklaring; de verklaring ziet alleen op de formeel verschuldigde loonheffingen en omzetbelasting. De verklaring geeft dus geen garantie dat:

- de materieel verschuldigde loonheffingen en omzetbelasting geheel zijn voldaan;
- de uitlener de loonheffingen en omzetbelasting zal voldoen die hij na afgifte van de verklaring verschuldigd zal worden.

In de verklaring geeft de ontvanger aan dat aan de inhoud geen vrijwaring of disculpatie van aansprakelijkheid kan worden ontleend. Daarnaast geeft hij aan dat de Belastingdienst niet aansprakelijk is voor eventuele nadelige gevolgen die voortvloeien uit het gebruik van de verklaring. Als de ontvanger echter een onjuiste (met name schone) verklaring afgeeft, kan het ‘ongerechtvaardigd’ zijn om een aansprakelijkstelling uit te brengen voor de loonheffingen en omzetbelasting die in die verklaring begrepen liggen.

45.6.2 ***Afgifte verklaring betalingsgedrag, 2 soorten***

De ontvanger kan 2 soorten verklaringen aan de uitlener afgeven:

1. een zogenoemde schone verklaring;
2. een zogenoemde voorbehoudverklaring.

De ontvanger geeft een schone verklaring af als:

- de volgens aangifte verschuldigde en nageheven loonheffingen en omzetbelasting zijn betaald, of;
- tot het bedrag van de verschuldigde belastingaanslag(en) zekerheid is verstrekt.

- Als een onderdeel van een fiscale eenheid voor de omzetbelasting optreedt als uitlener, betrekt de ontvanger de omzetbelasting van de fiscale eenheid in de af te geven verklaring.

De ontvanger geeft een voorbehoudverklaring af als:
- de volgens aangifte verschuldigde en nageheven loonheffingen en omzetbelasting zijn betaald, met uitzondering van de bedragen waarvoor uitstel van betaling is verleend in verband met bezwaar, beroep, hoger beroep en/of cassatie, of;
- de volgens aangifte verschuldigde en nageheven loonheffingen en omzetbelasting zijn betaald, met uitzondering van de bedragen waarvoor door liquiditeitsproblemen een betalingsregeling is afgesproken waaraan tot het tijdstip van afgifte van de verklaring wordt voldaan.

Ook hier geldt dat als een onderdeel van een fiscale eenheid voor de omzetbelasting optreedt als uitlener, de ontvanger de omzetbelasting van de fiscale eenheid in de af te geven verklaring betrekt.

45.6.3 ***Opschorting afgifte verklaring betalingsgedrag bij naheffingsaanslag***

Als de ontvanger weet dat binnen niet al te lange tijd naheffingsaanslagen zullen worden opgelegd, wacht hij met de behandeling van het verzoek om afgifte van een verklaring. Hij wacht hiermee tot de naheffingsaanslagen zijn opgelegd en betaald, of hiervoor uitstel is verleend. De reden van de opschorting deelt hij schriftelijk mee aan de uitlener.

45.6.4 ***Weigering afgifte verklaring betalingsgedrag***

De ontvanger kan een verklaring betalingsgedrag ook weigeren af te geven. Als de ontvanger dit doet, deelt hij dat gemotiveerd bij beschikking mee aan de aanvrager. De ontvanger kan de afgifte weigeren op de gronden als genoemd in artikel 35.12.8. van de Leidraad Invordering 2008. Daarnaast gelden een aantal specifieke weigeringsgronden, die in de navolgende paragrafen zijn opgenomen. Als de ontvanger geen verklaring afgeeft, deelt hij dat bij beschikking mee aan de aanvrager, onder vermelding van de reden.

45.6.5 ***Verklaring betalingsgedrag bij procedure tegen naheffingsaanslag***

In het geval van bezwaar tegen een naheffingsaanslag of een nadien ingesteld beroep, hoger beroep en/of cassatie, zal de ontvanger in de regel een voorbehoud verklaring afgeven. De ontvanger kan echter een schone verklaring afgeven, als de uitlener de onderliggende naheffingsaanslag(en) heeft betaald óf tot het bedrag van de naheffingsaanslag(en) zekerheid heeft verstrekt aan de ontvangen. In het laatste geval vermeldt de ontvanger in de verklaring dat de uitlener zekerheid heeft verstrekt.

45.6.6 ***Verklaring betalingsgedrag bij ambtshalve aanslag***

De ontvanger kan de afgifte ook weigeren, als de uitlener geen aangifte(n) loonheffingen of omzetbelasting heeft ingediend en naar aanleiding daarvan ambtshalve naheffingsaanslagen zijn opgelegd. De verklaring wordt dan pas afgegeven als aangifte is gedaan. Dit geldt óók als de ambtshalve naheffingsaanslagen al zijn betaald. Als door de

aangifte een aanvullende naheffingsaanslag wordt opgelegd, geeft de ontvanger de verklaring pas af als is voldaan aan de eisen voor het afgeven van een verklaring.

45.6.7 ***Verklaring betalingsgedrag bij startende ondernemer***

Als een nieuwe ondernemer een verklaring betalingsgedrag aanvraagt kan de ontvanger geen verklaring afgeven als er nog geen betalingsverplichting bestaat. De ontvanger geeft in de weigering tot afgifte aan, dat de ondernemer nog niet eerder als inhoudingsplichtige loonheffingen en/of omzetbelasting heeft moeten afgedragen.

Een 'nieuwe ondernemer' is ook de hervattende ondernemer en de rechtspersoon die een onderneming van een natuurlijk persoon voortzet of vice versa.

45.6.8 ***Verklaring betalingsgedrag bij curator/bewindvoerder***

De ontvanger geeft geen verklaring betalingsgedrag af als het bedrijf door de curator of bewindvoerder wordt voortgezet én de ontvanger niet bekend is of de loonheffingen- en omzetbelastingschuld die daardoor is ontstaan, door de curator/bewindvoerder zal (kunnen) worden afgedragen.

Als het bedrijf gedurende langere tijd wordt voortgezet door de curator of bewindvoerder en de ontvanger derhalve een beeld heeft, kan de ontvanger op verzoek van de curator of bewindvoerder wel een verklaring afgeven. Afhankelijk van de omstandigheden van het geval zal dit een schone of voorbehoud verklaring zijn.

45.6.9 ***Verklaring betalingsgedrag bij zelfstandige zonder personeel en doorlening***

Zelfstandigen zonder personeel (zzp-ers) hoeven geen loonheffingen op aangifte af te dragen, omdat ze geen werknemers in dienst hebben. Als zij personeel van anderen doorlenen, kunnen zij alleen een verklaring betalingsgedrag voor de omzetbelasting aanvragen. Als zij als doorlener ook geen afdracht verplichtingen ten aanzien van de omzetbelasting hebben, geeft de ontvanger geen verklaring af.

De weigering een verklaring af te geven gebeurt bij beschikking. De ontvanger vermeldt in die beschikking dat aan de doorlener geen verklaring betalingsgedrag kan worden gegeven. Als reden geeft hij aan, dat op basis van gegevens die op dat moment voorhanden zijn geconstateerd is, dat sprake is van een doorlener zonder afdracht verplichting loonheffingen en omzetbelasting. De ontvanger vermeldt in de afwijzende beschikking ook dat hij niet aansprakelijk is als later blijkt, dat degene aan wie hij de weigering tot afgifte verklaring betalingsgedrag heeft afgegeven, geen doorlener zonder afdracht verplichting loonheffingen en/of omzetbelasting is.

45.7 Administratieve verplichtingen inlener

De inlener kan het risico van aansprakelijkstelling verminderen door zich te houden aan de administratieve verplichtingen (Uitvoeringsregeling inleners-, keten- en opdrachtgeversaansprakelijkheid 2004, artikel 6) die hij als inlener heeft. Hij moet, om recht te kunnen hebben op de vrijwarende werking van de betaling op de g-rekening, aan een aantal administratieve voorwaarden voldoen.

In de prijs die de inlener moet betalen aan zijn uitlener voor de arbeidskrachten die hij inleent, zit een bedrag aan loon. Dat loonbedrag moet kunnen worden bepaald aan de hand uit de administratie die de inlener voert. De inlener moet voor elke uitlener van wie hij werknemers inleent een administratie bijhouden.

Het bijhouden van een administratie door een inlener is belangrijk. Hierdoor kunnen de prestaties van de ingeleende arbeidskrachten in de administratie van de inlener worden geïdentificeerd en geïndividualiseerd. Zo kan de grootte van de aansprakelijkheid worden vastgesteld.

45.8 Geblokkeerde g-rekening

Een inlener kan zijn aansprakelijkheid voor de loonheffingen en omzetbelasting van zijn uitlener verkleinen. Dit doet hij met een zogenoemde geblokkeerde rekening (‘g-rekening’). Dat is een speciale rekening van een uitlener bij een bank (Invorderingswet 1990, artikel 34, lid 3).

Om deze rekening te kunnen openen moet de uitlener eerst een g-rekeningovereenkomst sluiten. Bij deze overeenkomst zijn 3 partijen betrokken: de uitlener, de bank en de Belastingdienst. De Belastingdienst en de bank sluiten de overeenkomst alleen als zij vinden dat de uitlener een g-rekening nodig heeft. Dit geldt namelijk niet voor elke uitlener. De Belastingdienst verleent alleen medewerking aan het tot stand komen van een g-rekeningovereenkomst met een uitlener onder bepaalde voorwaarden. Zo maakt de uitlener zijn bedrijf uitsluitend of nagenoeg uitsluitend van het tegen vergoeding uitlenen van personeel. Of als zeker mag worden aangenomen dat hij spoedig zijn bedrijf zal maken uitsluitend of nagenoeg uitsluitend van het tegen vergoeding uitlenen van personeel (Uitvoeringsregeling inleners-, keten- en opdrachtgeversaansprakelijkheid 2004, artikel 2). Een uitzondering hierop is het samenwerkingsverband in de bouw als uitlener.

De inlener kan het deel van de factuur met loonheffingen en omzetbelasting op de g-rekening van zijn uitlener storten. Als de inlener zich daarbij aan de administratieve regels houdt, is hij tot het gestorte bedrag gevrijwaard van aansprakelijkheid.

Deze vrijwaring geldt ongeacht of de ontvanger de g-betaling werkelijk ontvangt. De vrijwaring geldt niet als de inlener wist of kon weten dat de werkgever het op de g-rekening gestorte bedrag niet zou gebruiken voor de betaling van loonheffingen en omzetbelasting. Hiermee wordt voorkomen dat het enkele feit dat betrokkene stort op een g-rekening al tot vrijwaring zou moeten leiden.

De uitlener kan de op zijn g-rekening gestorte bedragen alleen gebruiken voor het betalen van loonheffingen en omzetbelasting. De saldi op de g-rekening zijn verpand aan de Belastingdienst. Aanvraag, weigering, gebruik, deblokkering en opheffing van de g-rekening worden behandeld in het hoofdstuk G-rekening.

45.8.1 ***Risicobeperking en uitlenen in het kader van een leerlingstelsel***
De voorwaarde is dat de uitlener zijn bedrijf uitsluitend of nagenoeg uitsluitend maakt van het tegen vergoeding uitlenen van personeel. Of als redelijk mag worden aangenomen dat hij op korte termijn zijn bedrijf zal maken uitsluitend of nagenoeg uitsluitend van het tegen vergoeding uitlenen van personeel. Hierop is een uitzondering. Er kan namelijk ook een g-rekeningovereenkomst worden afgesloten met samenwerkingsverbanden in de bouw. Dat zijn stichtingen die in de bouw scholing en praktijkopleiding verzorgen.

Een samenwerkingsverband neemt leerlingen in dienst en plaatst ze bij bedrijven die bij het samenwerkingsverband zijn aangesloten. Omdat een samenwerkingsverband hoofdzakelijk zijn bedrijf maakt van het opleiden van leerlingen en niet van het uitsluitend uitlenen van personeel, komt het in principe niet in aanmerking voor een g-rekening.

45.9 Volgorde aansprakelijkstelling
Soms zijn er meer aansprakelijken voor dezelfde belastingschuld bij het uitlenen van personeel, zoals:
- De werkgever die arbeidskrachten heeft uitgeleend aan een doorlener.
- De werkgever die arbeidskrachten heeft uitgeleend aan een onderaannemer.

Voorbeeld
Een werkgever die arbeidskrachten heeft uitgeleend aan een doorlener:
1. uitlener/werkgever
2. doorlener I
3. doorlener II
4. inlener
5. doorlener I leent de van de uitlener ingeleende arbeidskrachten door aan doorlener II, die deze arbeidskrachten op zijn beurt doorleent aan de inlener. Voor de door de uitlener/werkgever verschuldigde loonheffingen en omzetbelasting zijn zowel doorlener I en II, als de inlener hoofdelijk aansprakelijk.
6. doorlener II en de inlener zijn ook hoofdelijk aansprakelijk voor de omzetbelasting die doorlener I is verschuldigd.
7. de inlener is ten slotte aansprakelijk voor de omzetbelasting die doorlener II is verschuldigd.

Voor de volgorde waarin derden aansprakelijk worden gesteld geldt: bij doorlenen geldt dat de doorlener als eerste aansprakelijk wordt gesteld en pas daarna de uiteindelijke inlener.

Voorbeeld
Een werkgever die arbeidskrachten heeft uitgeleend aan een onderaannemer:
- Hoofdaannemer
- Onderaannemer 1
- Onderaannemer 2 ----------Uitlener (ook inlener)

Onderaannemer 2 leent van de uitlener personeel in voor het werk dat hij in onderaanneming uitvoert voor onderaannemer 1. Zowel de

hoofdaannemer als de onderaannemers 1 en 2 zijn in dit geval hoofdelijk aansprakelijk voor de loonheffingen die de uitlener verschuldigd is. Onderaannemer 2 is aansprakelijk op grond van artikel 34 lid 1 van de Invorderingswet 1990 (ook voor de omzetbelasting die de uitlener is verschuldigd).
De hoofdaannemer en onderaannemer 1 zijn aansprakelijk op grond van artikel 35, lid 1, onderdeel b, van de Invorderingswet 1990 (echter niet voor de omzetbelasting die de uitlener is verschuldigd).

45.10 Verhaalsrecht aansprakelijkgestelde inlener

Met het formele verhaalsrecht van de aansprakelijkgestelde inlener (Invorderingswet 1990, artikel 55, lid 1) kan de inlener zich eerst verhalen op de feitelijke belastingschuldige (de uitlener). Ook kan hij zich verhalen op de andere inleners die volgens de inlenersaansprakelijkheid aansprakelijk zijn voor de niet betaalde belastingschuld.

46 Ketenaansprakelijkheid

Soms besteedt een opdrachtgever een werk uit aan een (hoofd)aannemer, die het werk niet alleen kan uitvoeren. De (hoofd)aannemer zal dan een deel van het aangenomen werk verder uitbesteden aan een volgende (onder)aannemer. Deze kan het werk weer verder uitbesteden aan een volgende (onder)aannemer. Zo ontstaat een keten van aannemers en onderaannemers.

Als één van de (onder)aannemers in die keten de loonheffingen over het werk dat hij heeft uitgevoerd niet betaalt, zijn alle aannemers in de keten vóór hem hoofdelijk aansprakelijk. De ketenaansprakelijkheid eindigt bij de hoofdaannemer. De opdrachtgever is niet aansprakelijk. Met een aannemer wordt gelijkgesteld een zogenoemde eigenbouwer. Of iemand eigenbouwer is, moet telkens opnieuw worden beoordeeld.

De aannemer kan aansprakelijk worden gesteld voor de verschuldigde loonheffingen. Anders dan bij de inlenersaansprakelijkheid is de aannemer niet aansprakelijk voor de omzetbelasting die de onderaannemer verschuldigd is over de uitgevoerde werkzaamheden. Voor kosten en invorderingsrente kan de aannemer alleen aansprakelijk gesteld worden als deze hem zelf verweten kunnen worden. De ontvanger meldt dit in de beschikking aansprakelijkstelling.

De aannemer is niet aansprakelijk voor de opgelegde bestuurlijke boete.

De ontvanger kan geen beroep doen op de ketenaansprakelijkheid als het werk voor meer dan 50% wordt gedaan op de plaats waar de onderneming van de onderaannemer is gevestigd of als het werk ondergeschikt is aan koop en verkoop van een bestaande zaak. Voor de confectiesector gelden deze uitzonderingen niet.

De aannemer kan het risico van aansprakelijkheid ‘verkleinen’, door een verklaring betalingsgedrag ketenaansprakelijkheid van de onderaannemer te vragen. De aannemer kan de financiële gevolgen van een aansprakelijkstelling ook verminderen door een deel van het factuurbedrag te storten op een geblokkeerde rekening (‘g-rekening’). Om vrijwaring te krijgen voor de stortingen op de g-rekening moet voldaan worden aan bepaalde administratieve verplichtingen.

De ontvanger is vrij in zijn keuze om een bepaalde aansprakelijkheidsbepaling toe te passen. Als hij kiest voor toepassing van de ketenaansprakelijkheid, dan moet hij in principe alle aannemers (voor wie de onderaannemer werkzaamheden heeft verricht) aansprakelijk stellen.

Als de aansprakelijkgestelde aannemer zijn aansprakelijkheidsschuld heeft betaald, kan hij dat bedrag terugvorderen van de onderaannemer die zijn verplichtingen niet is nagekomen.

Een opdrachtgever is in principe niet aansprakelijk, maar de opdrachtgever in de confectiesector (degene die opdracht geeft tot het

vervaardigen van kleding) kan wel aansprakelijk worden gesteld. Dat geldt ook voor degene die nog te vervaardigen kleding koopt.

46.1 Begrippen

De regeling van de ketenaansprakelijkheid gaat uit van een aantal begrippen:

- opdrachtgever
- aannemer
- buitenlandse aannemer
- onderaannemer
- onderaannemer die personeel inleent
- werk van stoffelijke aard
- uitvoeren van een werk buiten dienstbetrekking
- uitvoeren van een werk tegen een te betalen prijs
- eigenbouwer
- verkoper van een toekomstige zaak
- overeenkomst van koop en verkoop van een bestaande zaak
- vervoersovereenkomsten
- vervaardigen van kleding

Deze begrippen hebben binnen de ketenaansprakelijkheid een eigen betekenis. Er mag dus niet worden uitgegaan van begripsbepalingen uit andere wetten en regelingen.

46.2 De opdrachtgever

De ketenaansprakelijkheidregeling geldt alleen voor (hoofd)aannemers, onderaannemers en soms voor inleners. Een opdrachtgever kan nooit aansprakelijk worden gesteld als de (hoofd)aannemer die een werk van een opdrachtgever heeft aangenomen, de loonheffingen niet betaalt. Een uitzondering hierop zijn de opdrachtgever in de confectiesector en de koper van nog te vervaardigen kleding.

46.3 De aannemer

Volgens de ketenaansprakelijkheidregeling is een aannemer iedere natuurlijke of rechtspersoon die anders dan in een dienstbetrekking, een werk van stoffelijke aard uitvoert tegen een te betalen prijs. Het begrip ‘dienstbetrekking’ is hetzelfde als bedoeld in artikel 3 van de Wet op de loonbelasting 1964.

Door ditzelfde begrip vallen veel contracten onder de ketenaansprakelijkheidsregeling. Deze contracten vallen dus niet onder overeenkomsten van aanneming van werk uit het Burgerlijk Wetboek.

46.4 De buitenlandse aannemer

In artikel 35 van de Invorderingswet 1990 is niet opgenomen dat de ketenaansprakelijkheid ook extra-territoriale werking heeft. ‘Extra-territoriale werking’ betekent dat de ketenaansprakelijkheid ook buiten het grondgebied van Nederland kan worden gebruikt.

De ketenaansprakelijkheidsregeling kan niet worden gebruikt voor een buitenlandse aannemer die in het buitenland een werk laat uitvoeren door een Nederlandse onderaannemer. Deze onderaannemer moet in Nederland over het loon van zijn werknemers loonheffingen afdragen.

Als een Nederlandse onderaannemer in Nederland werk verricht voor een buitenlandse aannemer, kan die buitenlandse aannemer wel aansprakelijk worden gesteld.

46.5 De onderaannemer

Een onderaannemer is een persoon of organisatie die voor een aannemer, zonder voor hem in dienst te zijn, het aangenomen werk geheel of gedeeltelijk uitvoert tegen een vastgestelde prijs.

Als de onderaannemer dit werk geheel of gedeeltelijk door een ander laat uitvoeren, wordt hij door die ander als aannemer beschouwd. Daardoor wordt die ander onderaannemer.

46.6 Inlenende onderaannemer

Een onderaannemer hoeft het werk dat hij heeft aangenomen niet altijd te laten uitvoeren door zijn eigen werknemers. Hij kan daarvoor ook arbeidskrachten gebruiken die hij van een derde inleent. De onderaannemer kan dan als inlener op grond van artikel 34 aansprakelijk worden gesteld voor de loonheffingen en omzetbelasting van de uitlener (Invorderingswet 1990, artikel 34, lid 1, letter b).

De aannemer is daarnaast hoofdelijk aansprakelijk voor de loonheffingen voor de betaling waarvan de onderaannemer aansprakelijk is als inlener (Invorderingswet 1990, artikel 34, lid 1). De aannemer is niet aansprakelijk voor de omzetbelasting die de uitlener is verschuldigd.

46.7 De eigenbouwer

De ketenaansprakelijkheidsregeling geldt ook voor de zogenoemde eigenbouwer. De eigenbouwer wordt met een aannemer gelijkgesteld (Invorderingswet 1990, artikel 35, lid 3, letter b).

De eigenbouwer die werk door een onderaannemer laat uitvoeren, is geen opdrachtgever (Invorderingswet 1990, artikel 35, lid 2, letter a), die een overeenkomst met een aannemer sluit. Men kan niet voor dezelfde werkzaamheden tegelijkertijd opdrachtgever en eigenbouwer zijn.

*46.7.1 **Wanneer eigenbouwer***

De ketenaansprakelijkheidsregeling geldt ook voor de zogenoemde eigenbouwer. De eigenbouwer wordt met een aannemer gelijkgesteld (Invorderingswet 1990, artikel 35, lid 3, letter b).

Een eigenbouwer is hij die:
- zonder opdracht van een opdrachtgever
- werk van stoffelijke aard verricht
- dit buiten dienstbetrekking doet en
- dit doet in de normale uitoefening van zijn bedrijf

De ontvanger beoordeelt eigenbouwerschap met de situatie van het betrokken bedrijf en van de uitgevoerde werkzaamheden.

*46.7.2 **Uitvoeren werk zonder opdracht van opdrachtgever***

Een kenmerk van een eigenbouwer is dat hij een werk uitvoert zonder daarvoor van een opdrachtgever opdracht te hebben gekregen.

De bedoeling hiervan is een gelijke behandeling van de aannemer en degene die bij de uitvoering van een werk van stoffelijke aard net als een aannemer werkzaamheden uitbesteedt.

Voor een onderaannemer die het werk uitvoert, maakt het dan niet uit of gewerkt wordt voor een bedrijf dat in opdracht van een derde een werk van stoffelijke aard uitvoert, of voor een bedrijf dat deze werkzaamheden zelf doet.

46.7.3 ***Voorbeelden eigenbouwerschap***

Bij het eigenbouwerschap heeft de eigenbouwer soms voor het betreffende werk nog geen opdrachtgever, maar hij wil wel tijdens de uitvoering van het werk of een opdrachtgever vinden, of nadat het werk is gedaan een afnemer vinden, bijvoorbeeld een koper of een huurder.

Behalve waarin 'voor de markt' wordt gewerkt, is er ook eigenbouwerschap als een bedrijf voor zichzelf een werk uitvoert door bijvoorbeeld een tekort aan bedrijfsmiddelen.

Voorwaarde hierbij is dat dit gebeurt binnen de normale bedrijfsuitoefening.
Dit betekent dat het maken van eigen bedrijfsmiddelen, of het plegen van onderhoud daaraan, voor het bedrijf gebruikelijk moet zijn. Als een energiebedrijf bijvoorbeeld zelf veel werkzaamheden uitvoert zoals aanleg, uitbreiding, vernieuwing of onderhoud van de eigen hoofdleidingnetten, kan sprake zijn van eigenbouwerschap.

46.7.4 ***Eigenbouwerschap en bedrijf***

Met 'bedrijf' wordt bedoeld: een onderneming of een daarmee vergelijkbare entiteit (bijvoorbeeld een overheidsbedrijf).

Het is een organisatie van kapitaal en arbeid waarmee duurzaam aan het maatschappelijk (ruil)verkeer wordt deelgenomen. Publiekrechtelijke lichamen oefenen in principe geen bedrijf uit voor zover zij handelen als overheid. Het publiekrechtelijke lichaam handelt 'als overheid' als het handelt binnen het voor hem geldende juridisch regime. Een uitgebreide uitleg van het begrip 'bedrijf' is opgenomen in de Leidraad Invordering 2008, artikel 35.3.2.

46.7.5 ***Normale uitoefening bedrijf bij eigenbouwerschap***

De ontvanger beoordeelt (in overleg met de inspecteur) of een werk tot de normale uitoefening van het bedrijf behoord. Daarbij is alleen belangrijk wat in het betreffende bedrijf feitelijk gebruikelijk is.

De statutaire omschrijving van het bedrijf is niet beslissen, en ook niet wat in de bedrijfstak waartoe het bedrijf behoort gewoonte is.

Het is mogelijk dat het betreffende bedrijf geen eigen bedrijfsmiddelen vervaardigt of zelf de schoonmaakwerkzaamheden verricht. Als het bedrijf een enkele keer een bedrijfsmiddel maakt of schoonmaakwerkzaamheden verricht, wordt het bedrijf niet als eigenbouwer beschouwd.

46.7.6 ***Eigenbouwerschap bij volledig uitbesteed werk***

Een bedrijf dat voor een bepaald werk zelf geen werkzaam van stoffelijke aard verricht, maar alle werk uitbesteedt aan derden kan in 2 situaties toch eigenbouwer zijn (Leidraad Invordering 2008, artikel 35.3.4):

- Het betrokken bedrijf doet het werk (in andere gevallen) ook zelf geheel of gedeeltelijk.
- De totstandkoming van het uiteindelijke werk past binnen de doelstelling van het desbetreffende bedrijf.

46.7.7 ***Eigenbouwerschap bij woningcorporaties/grondbedrijven***

Woningcorporaties en andere op grond van artikel 70 van de Woningwet 'toegelaten instellingen' leiden in principe een bedrijf. Als de uitvoering van een nieuwbouwproject éénmalig of zelden voorkomt, is de corporatie geen eigenbouwer.

Als een nieuwbouwproject regelmatig voorkomt, is de corporatie eigenbouwer (Leidraad Invordering 2008, artikel 35.3.5).

Een gemeentelijk grondbedrijf kan door haar verkregen stukken grond bouwrijp maken om deze bijvoorbeeld te verkopen, in erfpacht uit te geven of te verhuren. Dan is het grondbedrijf voor zo'n activiteit een eigenbouwer (Leidraad Invordering 2008, artikel 35.3.6).

Het door het gemeentelijke grondbedrijf aanleggen of uitvoeren van gemeenschapsvoorzieningen zoals openbare straten en plantsoenen, is geen bedrijfsmatig handelen. Hier is geen sprake van een eigenbouwer.

46.7.8 ***Eigenbouwerschap bij winkelbedrijf confectiesector***

Ook in de confectiesector bestaat eigenbouwerschap. Het betreffende bedrijf hoeft niet zelfstandig het betreffende werk uit te voeren. Voorwaarde is wel dat het bedrijf dat het werk uitbesteedt, de algehele leiding over dat werk heeft. Dus in ieder geval bij de productie een belangrijkere rol speelt dan een opdrachtgever.

Beslissend is of het winkelbedrijf het technische of organisatorische proces beheerst. Dus als het winkelbedrijf meestal zeer uitgebreide opdrachten geeft en ook in het verdere productieproces een begeleidende/controlerende rol heeft.

Voorbeeld

Het winkelbedrijf (opdrachtgever) is een eigenbouwer als dat zelf modellen ontwerpt, de patronen vervaardigt, de te gebruiken stoffen aanlevert of specificeert. En daarnaast volgens de voorwaarden van de met het confectiebedrijf gesloten overeenkomst toezicht mag uit oefenen op het productieproces.

46.7.9 ***Afgifte verklaring inzake verleggingsregeling en eigenbouwerschap***

Ondernemers die een werk uitvoeren met betrekking tot onroerende zaken of schepen kunnen de Belastingdienst vragen of zij wellicht de verleggingsregeling omzetbelasting moeten toepassen. Daarnaast kunnen zij ook vragen of zij voor de toepassing van artikel 35 Invorderingswet 1990 als eigenbouwer worden beschouwd. Een dergelijke vraag kan binnenkomen bij de inspecteur omzetbelasting, de ontvanger of de klantcoördinator. De Belastingdienst reageert op die

vraag met de afgifte van een gezamenlijke verklaring die is ondertekend door zowel de inspecteur omzetbelasting als de ontvanger.
Het verzoek wordt beoordeelt aan de hand van twee criteria:

- Heeft het werk betrekking op onroerende zaken of schepen;
- Is sprake van eigenbouwerschap volgens de criteria van artikel 35 Invorderingswet 1990.

De beoordeling van het verzoek (dat soms via de klantcoördinator bij de inspecteur of ontvanger binnenkomt) is een gezamenlijk product van de inspecteur omzetbelasting en de ontvanger. Als voor de beoordeling van het verzoek nadere informatie moet worden opgevraagd, wordt die informatie – mede namens zijn ambtgenoot - opgevraagd door degene die het verzoek heeft ontvangen. Met deze werkwijze is het voor de aanvrager tevens duidelijk dat zijn verzoek door één instantie wordt behandeld. Aan de hand van onderstaande tabel kan worden vastgesteld welke verklaring moet worden verstrekt.

Werk m.b.t. onroerende zaken of schepen vgls. art. 24b, lid 1, ltr.b, Uitv.Besl. OB)?	Ja	Eigenbouwerschap vlgs. de criteria van art. 35 Inv.wet 1990?	Ja	Afgifte gezamenlijke verklaring van inspecteur en ontvanger: Ondernemer moet verleggingsregeling toepassen Ondernemer wordt aangemerkt als eigenbouwer ex art. 35 IW 1990
Werk m.b.t. onroerende zaken, schepen of kleding vgls. art. 24b, lid 1, ltr.b, Uitv.Besl. OB)?	Nee	Eigenbouwerschap vlgs. de criteria van art. 35 Inv.wet 1990?	Ja	Afgifte gezamenlijke verklaring van inspecteur en ontvanger: Ondernemer moet verleggingsregeling niet toepassen Ondernemer wordt aangemerkt als eigenbouwer ex art. 35 IW 1990
Werk m.b.t. onroerende zaken, schepen of kleding vgls. art. 24b, lid 1, ltr.b, Uitv.Besl. OB)?	Nee	Eigenbouwerschap vlgs. de criteria van art. 35 Inv.wet 1990?	Nee	Afgifte gezamenlijke verklaring van inspecteur en ontvanger: Ondernemer moet verleggingsregeling niet toepassen Ondernemer wordt op basis van de thans bekende feiten niet aangemerkt als eigenbouwer ex art. 35 IW 1990
Werk m.b.t. onroerende zaken, schepen of kleding vgls. art. 24b, lid 1, ltr.b, Uitv.Besl. OB)?	Ja	Eigenbouwerschap vlgs. de criteria van art. 35 Inv.wet 1990?	Nee	Afgifte gezamenlijke verklaring van inspecteur en ontvanger: Ondernemer moet verleggingsregeling niet toepassen (eigenbouwerschap ontbreekt) Ondernemer wordt op basis van de thans bekende feiten niet aangemerkt als eigenbouwer ex art. 35 IW 1990

46.8 Verkoper toekomstige zaak

De verkoper van een toekomstige zaak wordt door de aannemer als onderaannemer beschouwd, als de koop en verkoop te maken heeft met het aangenomen werk (Invorderingswet 1990, artikel 35, lid 3, onderdeel c).

Een aannemer heeft aangenomen om een huis te bouwen, maar koopt daarvoor speciaal te ontwerpen en te vervaardigen trappen, kozijnen of deuren van een ander bedrijf. Dan wordt de verkoper beschouwd als onderaannemer als hij de trappen, kozijnen en dergelijke niet alleen aan de aannemer (koper) verkoopt, maar deze ook maakt. Zo wordt dus een koopovereenkomst (bijvoorbeeld voor een nog te bouwen huis) waaronder ook het maken van (onderdelen van) de toekomstige zaak (het huis) valt, als aannemingscontract beschouwd. In veel gevallen zal het vervaardigen van de toekomstige zaken gebeuren op de plaats waar de onderneming van de onderaannemer is gevestigd. Hierdoor is er geen aansprakelijkheid van de aannemer/koper.

46.9 Koop-/verkoopovereenkomst bestaande zaak

De ketenaansprakelijkheid geldt niet bij een overeenkomst van koop en verkoop van een bestaande zaak. Behalve als de overeenkomst van koop en verkoop van een bestaande zaak wordt afgesloten binnen de confectiesector.

Een overeenkomst van koop en verkoop van een bestaande zaak kan trouwens ook worden verzonnen. Dit wordt gedaan om de aansprakelijkheid te ontlopen, terwijl de overeenkomst bij nader onderzoek moet worden gezien als aanneming van werk, of van koop en verkoop van een toekomstige zaak.

46.10 Werk van stoffelijke aard

Het begrip aannemer wordt bepaald door een aantal zaken. Een ervan is dat het werk door de aannemer van stoffelijke aard moet zijn. Een werk van stoffelijke aard is onder andere:

- het tot stand brengen van bouwwerken
- de aanleg van wegen
- waterstaatswerken
- bestratingen en het leggen van leidingen
- het bewerken van het land
- het schoonmaken van sloten en kanalen
- het onderhoud van huizen en gebouwen
- het onderhoud van voertuigen en schepen
- het afbreken en slopen van bouwwerken schepen en andere zaken
- herstelwerkzaamheden van allerlei aard
- het verrichten van typewerk
- het vermenigvuldigen van documenten
- het verpakken van zaken
- het bewerken van producten van de landbouw
- de tuinbouw of de bosbouw
- het vervaardigen van kleding

In sommige situaties is het onzeker of een bepaalde prestatie onder de wet valt. Een ruime uitleg hiervan is nodig, omdat het misbruik dat de wet (Invorderingswet 1990, artikel 35) probeert te bestrijden, kan ontstaan in vele bedrijfstakken waar aanneming en onderaanneming mogelijk of gebruikelijk is.
Niet als werk van stoffelijke aard zijn alle werken of producten die vooral door geestelijke of intellectuele arbeid ontstaan. Zoals bij werkzaamheden van architecten, musici, auteurs, adviseurs, ontwerp- en stylingbureau's.

46.11 Vervaardigen kleding en daarop gerichte handelingen

Vervaardiging van kleding is een werk van stoffelijke aard en moet ruim worden genomen. Het gaat om het maken van kleding van alle soorten en materialen onder welke benaming of doel dan ook. Dit betekent dat bijvoorbeeld het vervaardigen van broekriemen, stropdassen en andere accessoires wel onder dit begrip valt. Alleen schoeisel valt hier niet onder.
Onder vervaardiging van kleding valt ook elke handeling die het eindproduct zelf consumptiegereed maakt, zoals:

- het knippen van stof
- het aanzetten van knopen en andere fournituren
- het bleken en persen
- het toevoegen van maataanduidingen en wasvoorschriften
- het verpakken van kleding

46.12 Werk buiten dienstbetrekking

Bij gebruik van artikel 35 van de Invorderingswet 1990 geldt dat het uitvoeren van een werk buiten dienstbetrekking moet gebeuren. Voor het begrip dienstbetrekking wordt de Wet op de loonbelasting 1964 gevolgd. In deze wet wordt niet alleen gesproken over de dienstbetrekking volgens het Burgerlijk Wetboek. Er bestaat ook een dienstbetrekking zoals de arbeidsverhouding van degene die persoonlijk een werk tot stand wegens een overeenkomst van aanneming van werk (Burgerlijk Wetboek, artikel 7:750). Als het werk wordt gedaan als bedrijf, een zelfstandig beroep of thuiswerker, is geen sprake van een dienstbetrekking.

46.13 Uitvoeren werk tegen een te betalen prijs

Het begrip aannemer wordt bepaald door een aantal zaken. Een ervan is het werk dat wordt uitgevoerd tegen een ‘te betalen prijs’. De term ‘te betalen prijs’ is bedoeld om ook een overeenkomst waarbij de prijs niet vooraf wordt bepaald onder artikel 35 van de Invorderingswet 1990 te brengen. Dat is bijvoorbeeld het geval bij de zogenaamde regieovereenkomsten. Een regieovereenkomst is een aannemingsovereenkomst waarin is afgesproken dat wordt betaald voor verwerkte materialen en gewerkte uren.

46.14 Vervoersovereenkomsten

Zuivere vervoersovereenkomsten vallen niet onder artikel 35 van de Invorderingswet 1990, omdat dit geen werk van stoffelijke aard is. Maar als het vervoer onderdeel is van en ondergeschikt is aan een overeenkomst tot uitvoering van een werk van stoffelijke aard, moet dit vervoer niet worden gescheiden van het grotere geheel. Dan vallen ook

de loonheffingen verschuldigd over het loon van de chauffeurs en de andere werknemers onder de artikel 35 van de Invorderingswet 1990.

46.15 Aansprakelijkheid

De aannemer is aansprakelijk voor de niet betaalde loonheffingen van de onderaannemer (inhoudingsplichtige) over het aangenomen werk. Onder 'loonheffingen' vallen de loonbelasting, de premies volksverzekeringen, de premies werknemersverzekeringen en de inkomensafhankelijke bijdrage Zorgverzekeringswet.

Behalve de loonheffingen kan de aannemer ook aansprakelijk zijn voor de verschuldigde kosten en rente.

De aannemer is niet aansprakelijk voor de bestuurlijke boete die is opgenomen in de naheffingsaanslag.

Als de naheffingsaanslag loonheffingen is opgelegd met het zogenoemde anoniementarief, kan de aannemer hiervoor wel aansprakelijk worden gesteld. Het anoniementarief wordt voor de aannemer verlaagd als hij inlichtingen geeft over de identiteit van de werknemer.

46.15.1 ***Aansprakelijkheid voor kosten en rente***

De aannemer is ook aansprakelijk voor de kosten en de rente (Invorderingswet 1990, artikel 32, lid 2). De ontvanger moet dan aantonen dat het verschuldigd worden van de kosten en rente ook door de aannemer is veroorzaakt. De wettelijke beperking van aansprakelijkheid voor de rente - als het ontstaan daarvan door de aannemer is veroorzaakt - gaat alleen over de te berekenen invorderingsrente.

De aannemer kan volgens artikel 35 van de Invorderingswet 1990 voor de in de naheffingsaanslag opgenomen belastingrente aansprakelijk zijn. De ontvanger moet volgens het beleid ook het ontstaan van deze belastingrente onderzoeken op verwijtbaarheid (Invorderingswet 1990, artikel 32, lid 2).

46.15.2 ***Aansprakelijkheid voor anoniementarief***

Als de aannemer aansprakelijk wordt gesteld voor de niet-betaalde loonheffingen van zijn onderaannemer, is dat voor het volle bedrag. Ook als dat bedrag is berekend met het zogenoemde anoniementarief (Wet loonbelasting 1964, artikel 26b). Dit geldt ook voor de premies werknemersverzekeringen en de inkomensafhankelijke bijdrage Zorgverzekeringswet die zonder toepassing van het maximumpremieloon, respectievelijk het maximumbijdrageloon zijn berekend.

Het anoniementarief geldt als:

- de werknemer zijn naam, adres, woonplaats of burgerservicenummer niet aan de onderaannemer heeft gegeven
- de identiteit van de werknemer niet op de wettelijk voorgeschreven manier (Wet loonbelasting 1964, artikel 28, lid 1, letter f) is vastgesteld
- de werknemer onjuiste gegevens over zijn identiteit heeft gegeven en de onderaannemer dat wist of had kunnen weten

- de werknemer vreemdeling is en geen geldige verblijfs- of tewerkstellingsvergunning heeft (Wet loonbelasting 1964, artikel 28, lid 1, letter e)

Het anoniementarief kan worden verlaagd (Leidraad Invordering 2008, artikel 35.9) als de aansprakelijke aannemer:
- de identiteit van de werknemer kan aantonen
- gegevens overlegt waarmee het loon van de werknemer kan worden vastgesteld
- op verzoek kan aantonen dat de werknemer een geldige verblijfs- of tewerkstellingsvergunning heeft.

De berekening van de verschuldigde premies werknemersverzekeringen en de inkomensafhankelijke bijdrage Zorgverzekeringswet vindt plaats alsof de identiteit van de werknemers waarvoor de aannemer om matiging verzoekt op het moment van inhouding vaststond. De uitkomst van die berekening vormt het bedrag waarvoor de aannemer na matiging aansprakelijk gesteld kan worden.

Een overzicht van de percentages waarmee het anoniementarief kan worden verlaagd is opgenomen in het onderdeel Tabellen, normen, rentepercentages, kosten en marginale percentages.

46.16 Ketenaansprakelijkheid

De ketenaansprakelijkheid geldt niet als:
- De onderaannemer en de aannemer geen schuld hebben dat de loonheffingen niet zijn betaald (Invorderingswet 1990, artikel 35, lid 6). Deze niet-verwijtbaarheid wordt ook wel disculpatie genoemd.
- Het werk geheel of gedeeltelijk wordt gedaan op de plaats waar de onderneming van de onderaannemer is gevestigd. Tenzij het werk wordt gedaan door een onderneming in de confectiesector.
- De uitvoering van het werk is minder belangrijk dan de koop en verkoop van een bestaande zaak.
- Als het een bestuurlijke boete is die is opgenomen in de naheffingsaanslag loonheffingen of omzetbelasting.

46.16.1 Aansprakelijkheid bij disculpatie

De aannemer is niet aansprakelijk als blijkt dat het niet betalen van de loonheffingen niet door de onderaannemer en niet door de aannemer is veroorzaakt (Invorderingswet 1990, artikel 35, lid 6).

Bij de disculpatieregeling geldt nadrukkelijk dat aan geen van de bij het werk betrokken (onder)aannemers (de gehele keten) een verwijt moet kunnen worden gemaakt. Dit wordt naar redelijkheid en billijkheid beoordeeld, waarbij veel afhangt van de feitelijke omstandigheden.

46.16.2 Werk verricht op locatie onderneming

Artikel 35, lid 4 van de Invorderingswet 1990 staan 2 situaties waarvoor de ketenaansprakelijkheidsbepalingen van lid 1-3 niet geldt:
- De situatie waarbij een onderaannemer werkt voor een aannemer en dit geheel of grotendeels (voor meer dan 50%) doe op de plaats van de onderneming. Het gaat om de plaats waar de onderneming feitelijk is gevestigd, met inbegrip van de filialen. Dit blijkt dan uit het handelsregister.

- De aannemer is ook niet aansprakelijk als de onderaannemer die het werk grotendeels uitvoert op de plaats van zijn onderneming en de rest van het werk door een volgende onderaannemer laat uitvoeren. Bij de eerstgenoemde onderaannemer kan hier wel een (nieuwe) keten van aansprakelijke personen ontstaan.

46.16.3 ***Werk verricht op locatie confectieonderneming***

De ketenaansprakelijkheid geldt niet als een werk (waarvoor een onderaannemer zich tegenover een aannemer heeft verplicht) geheel of grotendeels (voor meer dan 50%) wordt gedaan op de plaats waar de onderneming van de onderaannemer is gevestigd (Invorderingswet 1990, artikel 35, lid 4).

De uitzondering geldt niet als het aangenomen werk het vervaardigen van kleding betreft en elke daarop gerichte handeling, met uitzondering van schoeisel.

Het begrip 'vervaardiging van kleding' moet ruim worden gezien. Hieronder valt ook het fabriceren van broekriemen, stropdassen en andere accessoires. Met 'en elke daarop gerichte handeling' wordt onder andere bedoeld het knippen van stof, het aanzetten van knopen en andere fournituren. Ook valt hieronder het bleken en persen van kleding, het toevoegen van maataanduidingen en wasvoorschriften en het verpakken van kleding. Dus: elke handeling van stoffelijke aard die het eindproduct consumptie gereed maakt.

46.16.4 ***Aansprakelijkheid bij gemengde contracten***

In artikel 35, lid 4 van de Invorderingswet 1990 (ketenaansprakelijkheid) staan 2 situaties waarvoor lid 1-3 niet geldt. In de tweede situatie vindt het werk waartoe een onderaannemer zich tegenover een aannemer heeft verplicht plaats:

- naast of door een tussen hen gesloten overeenkomst van koop en verkoop van een bestaande zaak
- waarbij de uitvoering van de overeenkomst van aanneming van werk minder belangrijk is dan die koopovereenkomst (Invorderingswet 1990, artikel 35, lid 4, letter b). Of het echt minder belangrijk is wordt steeds opnieuw bekeken.

Vaak zal dit blijken omdat de kosten van de bijkomende werkzaamheden gering zijn en in de koopprijs zijn opgenomen. Als de onderaannemer/verkoper dat werk door een volgende onderaannemer laat doen, geldt de uitzondering in artikel 35, lid 4, letter b van de Invorderingswet 1990 ook voor de aannemer/koper. De aannemer/koper kan dus niet aansprakelijk worden gesteld voor de belasting die de 2e aannemer moet betalen. Maar de eerste onderaannemer/verkoper is wel aansprakelijk voor de belasting die de tweede onderaannemer over die werkzaamheden moet betalen. Bij de onderaannemer/verkoper kan door dat werk dus een (nieuwe) keten van aansprakelijke personen ontstaan.

46.16.5 ***Aansprakelijkheid voor bestuurlijke boetes***

De aannemer is niet aansprakelijk voor de bestuurlijke boete die is opgenomen in de naheffingsaanslagen loonheffingen (Invorderingswet 1990, artikel 34, lid 1). Wel kan hij aansprakelijk worden gesteld voor de heffings- en invorderingsrente en de kosten als het ontstaan daarvan door hem is veroorzaakt.

46.17 Risicobeperking

Als een aannemer een werk uitbesteed aan een onderaannemer kan hij aansprakelijk worden gesteld voor de loonheffingen die de onderaannemer niet heeft betaald. Om dit zoveel mogelijk te beperken, kan de aannemer een aantal maatregelen nemen. Hij kan:

- een verklaring van het betalingsgedrag van zijn onderaannemer opvragen
- zich houden aan zijn administratieve verplichtingen
- een deel van het factuurbedrag storten op een geblokkeerde rekening, de zogenoemde g-rekening

46.18 Verklaring betalingsgedrag

De aannemer kan de onderaannemer vragen om een verklaring betalingsgedrag ketenaansprakelijkheid. Met een dergelijke verklaring krijgt de aannemer een beeld van het betalingsgedrag van de onderaannemer ten aanzien van de loonheffingen.

Een belastingplichtige of zijn gemachtigde kan de ontvanger verzoeken om afgifte van een verklaring betalingsgedrag ketenaansprakelijkheid. Een dergelijk verzoek dient te worden ingediend middels het hiervoor bestemde aanvraagformulier, dat te vinden is op de website van de Belastingdienst. Als belastingplichtige met regelmaat een verklaring wenst te ontvangen zonder telkens een aanvraag hiervoor te hoeven indienen, kan hij dit aangeven op het aanvraagformulier. De verklaring wordt opgestuurd naar het bij de Belastingdienst bekende woon- of vestigingsadres van de belastingplichtige.

Bij de verklaring wordt op verzoek van de aanvrager een vertaling in het Engels, Frans of Duits gevoegd.

Op de strekking en gevolgen van de afgifte van de verklaring, de soorten verklaringen, de weigering tot afgifte van de verklaring en de opschorting van de afgifte van de verklaring, wordt hierna ingegaan.

*46.18.1 **Strekking en gevolgen verklaring betalingsgedrag***

De verklaring die de ontvanger afgeeft, gaat alleen over het betaalgedrag van de onderaannemer zoals dat bekend is op het moment van afgifte van de verklaring; de verklaring ziet alleen op de formeel verschuldigde loonheffingen. De verklaring geeft dus geen garantie dat:

- de materieel verschuldigde loonheffingen geheel zijn voldaan;
- de uitlener de loonheffingen zal voldoen die hij na afgifte van de verklaring verschuldigd zal worden.

In de verklaring geeft de ontvanger aan dat aan de inhoud geen vrijwaring of disculpatie van aansprakelijkheid kan worden ontleend. Daarnaast geeft hij aan dat de Belastingdienst niet aansprakelijk is voor eventuele nadelige gevolgen die voortvloeien uit het gebruik van de verklaring. Als de ontvanger echter een onjuiste (met name schone) verklaring afgeeft, kan het ‘ongerechtvaardigd’ zijn om een aansprakelijkstelling uit te brengen voor de loonheffingen die in die verklaring begrepen liggen.

46.18.2 ***Afgifte verklaring betalingsgedrag, 2 soorten***

De ontvanger kan 2 soorten verklaringen aan de onderaannemer afgeven:

1. een zogenoemde schone verklaring;
2. een zogenoemde voorbehoudverklaring.

De ontvanger geeft een schone verklaring af als:

- de volgens aangifte verschuldigde loonheffingen en de nageheven loonheffingen zijn betaald, of;
- tot het bedrag van de verschuldigde belastingaanslag(en) zekerheid is verstrekt.

De ontvanger geeft een voorbehoudverklaring af als:

- de volgens aangifte verschuldigde loonheffingen en de nageheven loonheffingen zijn betaald, met uitzondering van de bedragen waarvoor uitstel van betaling is verleend in verband met bezwaar, beroep, hoger beroep en/of cassatie, of;
- de volgens aangifte verschuldigde loonheffingen en de nageheven loonheffingen zijn betaald, met uitzondering van de bedragen waarvoor door liquiditeitsproblemen een betalingsregeling is afgesproken waaraan tot het tijdstip van afgifte van de verklaring wordt voldaan.

46.18.3 ***Opschorting afgifte verklaring betalingsgedrag bij naheffingsaanslag***

Als de ontvanger weet dat binnen niet al te lange tijd naheffingsaanslagen worden opgelegd, wacht hij met de behandeling van het verzoek om afgifte van een verklaring. Hij wacht hiermee tot de naheffingsaanslagen zijn opgelegd en betaald, of hiervoor uitstel is verleend. De reden van de opschorting deelt hij schriftelijk mee aan de onderaannemer.

46.18.4 ***Weigering afgifte verklaring betalingsgedrag***

De ontvanger kan een verklaring betalingsgedrag ook weigeren af te geven. Als de ontvanger dit doet, deelt hij dat gemotiveerd bij beschikking mee aan de aanvrager. De ontvanger kan de afgifte weigeren op de gronden als genoemd in artikel 35.12.8. van de Leidraad Invordering 2008. Daarnaast gelden een aantal specifieke weigeringsgronden, die in de navolgende paragrafen zijn opgenomen.

Als de ontvanger geen verklaring afgeeft, deelt hij dat bij beschikking mee aan de aanvrager, onder vermelding van de reden.

46.18.5 ***Verklaring betalingsgedrag bij procedure tegen naheffingsaanslag***

In het geval van bezwaar tegen een naheffingsaanslag of een nadien ingesteld beroep, hoger beroep en/of cassatie, zal de ontvanger in de regel een voorbehoud verklaring afgeven. De ontvanger kan echter een schone verklaring afgeven, als de onderaannemer de onderliggende naheffingsaanslag(en) heeft betaald óf tot het bedrag van de naheffingsaanslag(en) zekerheid heeft verstrekt aan de ontvangen. In het laatste geval vermeldt de ontvanger in de verklaring dat de uitlener zekerheid heeft verstrekt.

46.18.6 ***Verklaring betalingsgedrag bij ambtshalve aanslag***
De ontvanger kan de afgifte ook weigeren, als de onderaannemer geen aangifte(n) loonheffingen heeft ingediend en naar aanleiding daarvan ambtshalve naheffingsaanslagen zijn opgelegd. De verklaring wordt dan pas afgegeven als aangifte is gedaan. Dit geldt óók als de ambtshalve naheffingsaanslagen al zijn betaald. Als door de aangifte een aanvullende naheffingsaanslag wordt opgelegd, geeft de ontvanger de verklaring pas af als is voldaan aan de eisen voor het afgeven van een verklaring.

46.18.7 ***Verklaring betalingsgedrag bij startende ondernemer***
Als een nieuwe ondernemer een verklaring betalingsgedrag aanvraagt, kan de ontvanger geen verklaring afgeven als er nog geen betalingsverplichting bestaat. De ontvanger geeft in de weigering tot afgifte aan dat de ondernemer nog niet eerder als inhoudingsplichtige loonheffingen heeft moeten afgedragen.

Een 'nieuwe ondernemer' is ook de hervattende ondernemer en de rechtspersoon die een onderneming van een natuurlijk persoon voortzet of vice versa.

46.18.8 ***Verklaring betalingsgedrag bij curator/bewindvoerder***
De ontvanger geeft geen verklaring betalingsgedrag af als het bedrijf door de curator of bewindvoerder wordt voortgezet én de ontvanger niet bekend is of de loonheffingenschuld die daardoor is ontstaan, door de curator/bewindvoerder zal (kunnen) worden afgedragen.

Als het bedrijf gedurende langere tijd wordt voortgezet door de curator of bewindvoerder en de ontvanger derhalve een beeld heeft, kan de ontvanger op verzoek van de curator of bewindvoerder wel een verklaring afgeven. Afhankelijk van de omstandigheden van het geval zal dit een schone of voorbehoud verklaring zijn.

46.18.9 ***Verklaring betalingsgedrag bij zelfstandige zonder personeel***
Zelfstandigen zonder personeel (zzp'ers) hoeven geen loonheffingen op aangifte af te dragen, omdat ze geen werknemers in dienst hebben. Vaak worden deze zelfstandigen door de aannemer toch verplicht een verklaring betalingsgedrag over te leggen. De ontvanger geeft echter geen verklaring af.

De weigering een verklaring af te geven gebeurt bij beschikking. De ontvanger vermeldt in die beschikking dat aan de zzp'er geen verklaring betalingsgedrag kan worden gegeven. Als reden geeft hij aan, dat op basis van de gegevens die op dat moment voorhanden zijn geconstateerd is, dat de zzp'er geen werknemers in dienst heeft en derhalve geen loonheffingen hoeft te betalen. De ontvanger vermeldt in de afwijzende beschikking ook dat hij niet aansprakelijk is als later blijkt dat de onderaannemer geen zzp'er is.

46.19 Administratieve verplichtingen
De aannemer kan zijn aansprakelijkstelling beperken door zijn administratieve verplichtingen na te komen. Hij moet, om recht te kunnen hebben op de vrijwarende werking van de betaling op de g-rekening, aan een aantal administratieve voorwaarden voldoen.

In de prijs die de aannemer moet betalen aan zijn onderaannemer voor het uitgevoerde werk zit een bedrag aan loon. Dat loonbedrag moet kunnen worden vastgesteld met de administratie die de aannemer voert. De aannemer moet voor elke onderaannemer die een werk voor hem uitvoert, een administratie bijhouden.

Het bijhouden van een administratie door een aannemer zorgt dat de prestaties van de onderaannemer hierin kunnen worden geïdentificeerd en geïndividualiseerd. Hierdoor kan de grootte van de aansprakelijkheid worden vastgesteld.

Een omschrijving van de eisen waaraan de administratie van de aannemer moet voldoen is neergelegd in de Uitvoeringsregeling inleners-, keten- en opdrachtgeversaansprakelijkheid 2004, artikel 6.

46.20 G-rekening

Een aannemer kan zijn aansprakelijkheid voor de loonheffingen van zijn onderaannemer beperken door een zogenoemde geblokkeerde rekening (hierna verder aangeduid als 'g-rekening'). Dat is een bijzondere rekening van een onderaannemer bij een bank.

Om een g-rekening (Invorderingswet 1990, artikel 35, lid 5) te kunnen openen moet de onderaannemer eerst een g-rekeningovereenkomst sluiten. Bij deze overeenkomst zijn er 3 partijen: de onderaannemer, de bank en de Belastingdienst. De Belastingdienst en de bank sluiten de overeenkomst alleen als zij menen dat de onderaannemer voor een g-rekening in aanmerking komt.

Dat geldt niet voor elke onderaannemer. De Belastingdienst sluit alleen een g-rekeningovereenkomst met een onderaannemer als deze in onderaanneming werkt of binnenkort gaat werken en ook inhoudingsplichtig is voor de loonheffingen (Uitvoeringsregeling inleners-, keten- en opdrachtgeversaansprakelijkheid 2004, artikel 2).

De aannemer kan het deel van de factuur bestemd voor loonheffingen op de g-rekening van zijn onderaannemer storten. Als de aannemer zich daarbij houdt aan de administratieve voorwaarden, is hij tot het bedrag van de storting niet aansprakelijk. Deze zogenoemde vrijwaring geldt in principe ongeacht of de g-betaling de ontvanger werkelijk bereikt. De vrijwaring geldt niet als de aannemer wist of eigenlijk kon vermoeden dat de onderaannemer het op de g-rekening gestorte bedrag niet zou gebruiken om de loonheffingen te betalen. Deze uitzondering zorgt ervoor dat bijvoorbeeld het feit dat betrokkene stort op een g-rekening al tot vrijwaring zou moeten leiden.

De onderaannemer kan de op zijn g-rekening gestorte bedragen alleen gebruiken voor het betalen van loonheffingen (en omzetbelasting als sprake is van inlening van arbeidskrachten). De saldi op de g-rekening zijn verpand aan de Belastingdienst. De aanvraag, weigering, het gebruik, de deblokkering en de opheffing van de g-rekening wordt behandeld in het onderdeel G-rekening.

46.21 Volgorde aansprakelijkstelling

De ontvanger stelt een aannemer pas aansprakelijk als blijkt dat invordering bij de belastingschuldige zelf, zoals uitwinning van zijn g-

rekening, amper kans van slagen heeft. Ook moet de ontvanger letten op de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. In de Leidraad Invordering 2008, artikel 35.11, is een volgorde van aansprakelijkstelling opgenomen.

Aansprakelijkstelling kan al plaatsvinden vanaf het tijdstip dat de belastingschuldige zijn belastingschuld niet betaald.

46.22 Verhaalsrecht aansprakelijke aannemer

Met het formele verhaalsrecht van de aansprakelijkgestelde aannemer (Invorderingswet 1990, artikel 55, lid 1) kan deze zich allereerst verhalen op de feitelijke belastingschuldige (de onderaannemer). Ook kan hij proberen in te vorderen bij de andere aannemers die volgens de ketenaansprakelijkheid aansprakelijk zijn voor de niet betaalde belastingschuld.

46.23 Aansprakelijkheid in de confectiesector

Alleen voor de confectiesector wordt de keten met 1 schakel verlengd, namelijk met de opdrachtgever (Invorderingswet 1990, artikel 35a). Hierdoor is de opdrachtgever aansprakelijk voor de betaling van de loonheffingen van alle schakels onder hem in de keten, voor het werk waarvoor hij opdracht heeft gegeven.

De in artikel 35a van de Invorderingswet 1990 opgenomen aansprakelijkheid van de opdrachtgever lijkt op de aansprakelijkheidsregels van de aannemer van artikel 35. Voor de aansprakelijkheid van de aannemer voor de loonheffingen van de onderaannemers geldt artikel 35.

46.23.1 ***Opdrachtgever confectiesector***

In de wet (Invorderingswet 1990, artikel 35a, lid 2) wordt het begrip opdrachtgever uit de ketenaansprakelijkheid omschreven. De toepassing is beperkt tot artikel 35a om verwarring te voorkomen met het begrip opdrachtgever in de Invorderingswet 1990, artikel 35, lid 2, letter a. In de definitie van artikel 35a, lid 2 staat dat de aansprakelijkheid van de opdrachtgever is beperkt tot de opdrachtgever die:

- buiten dienstbetrekking
- in de normale uitoefening van zijn bedrijf
- met een ander, de aannemer, een overeenkomst heeft gesloten om voor hem kleding te vervaardigen

46.23.2 ***Koper te vervaardigen kleding***

Degene die buiten dienstbetrekking in de normale uitoefening van zijn bedrijf kleding koopt die nog niet geheel of gedeeltelijk vervaardigd is, wordt gelijkgesteld met een opdrachtgever (Invorderingswet 1990, artikel 35a, lid 3). Degene die de geheel of gedeeltelijk nog te vervaardigen kleding verkoopt, wordt gelijkgesteld met een aannemer.

46.23.3 ***Werk in confectiesector buiten dienstbetrekking***

Het begrip dienstbetrekking in de ketenaansprakelijkheid sluit aan bij de Wet op de loonbelasting 1964. In deze wet wordt met dienstbetrekking niet alleen de dienstbetrekking uit het Burgerlijk Wetboek bedoeld. Een dienstbetrekking is ook de arbeidsverhouding van degene die persoonlijk een werk tot stand brengt, door een overeenkomst van aanneming van werk (Burgerlijk Wetboek, artikel 7:750). Als een werk wordt gedaan in

de uitoefening van een bedrijf of in de zelfstandige uitoefening van een beroep of als thuiswerker, is dit geen dienstbetrekking. Als de opdracht tot het vervaardigen van kleding namens de opdrachtgever is gegeven door werknemers binnen hun dienstbetrekking, zijn deze niet aansprakelijk.

46.23.4 ***Normale uitoefening bedrijf in confectiesector***

Werkzaamheden worden als 'normale uitoefening van het bedrijf' beschouwd wanneer het geven van opdrachten tot het maken van kleding regelmatig terugkeert. Het regelmatig terugkeren van de opdrachten moet feitelijk worden beoordeeld.

Particulieren die een opdracht geven tot het maken van kleding worden niet in de ketenaansprakelijkheid meegenomen.

46.23.5 ***Vervaardigen van kleding***

De aansprakelijkheid van de opdrachtgever in de confectiesector gaat over de verschuldigde loonheffingen die te maken hebben met de vervaardiging van kleding en elke handeling daarbij. De werkzaamheden die onder het begrip 'vervaardiging van kleding' vallen, zijn opgenomen in de Leidraad Invordering 2008, artikel 35a.2.

46.23.6 ***Opdrachtgever geen eigenbouwer***

De eigenbouwer die werk door een onderaannemer laat uitvoeren, verschilt van de opdrachtgever (Invorderingswet 1990, artikel 35, lid 2, letter a) die een overeenkomst met een aannemer sluit. Van dezelfde werkzaamheden kan men niet tegelijkertijd opdrachtgever en eigenbouwer zijn. In de opdrachtgeveraansprakelijkheid gelden de bepalingen van artikel 35 over de eigenbouwer.

46.23.7 ***Aansprakelijkheid bestuurlijke boetes, rente en kosten***

De opdrachtgever is niet aansprakelijk voor de bij de loonbelasting opgelegde bestuurlijke boete (Invorderingswet 1990, artikel 35a, lid 1). Daarnaast kan de ontvanger de aansprakelijke opdrachtgever wel aansprakelijk stellen voor belastingrente, invorderingsrente en kosten. Maar alleen als het ontstaan daarvan door hem is veroorzaakt (Invorderingswet 1990, artikel 32, lid 2).

46.23.8 ***Volgorde verhaal nog te vervaardigen kleding***

Bij de volgorde van aansprakelijkstelling worden de opdrachtgever in de confectiesector en de koper van nog te vervaardigen kleding pas als laatste aangesproken. Dit komt omdat de opdrachtgeversaansprakelijkheid het karakter van een uiterst middel heeft (het zogenoemde 'ultimum remedium').

46.24 Aansprakelijkheid koper vervaardigde kleding

Ook van een koper van reeds vervaardigde kleding kan worden gevraagd dat hij let op mogelijke fraude met loonheffingen. Met de aansprakelijkheid van een bedrijfsmatige koper van reeds vervaardigde kleding kunnen problemen worden voorkomen over het verschil tussen toekomstige en bestaande kleding. Ook wordt hierbij voorkomen dat er bij de invoering van de aansprakelijkheid van de opdrachtgever en de koper van nog te vervaardigen kleding, allerlei koopovereenkomsten van bestaande zaken worden gesloten.

46.24.1 ***Vrijwaring door storting op g-rekening/safe-harbourregeling***
Van de aansprakelijkheid door een koopovereenkomst voor reeds vervaardigde kleding kan de koper zich niet vrijwaren door storting van de verschuldigde belastingen op een g-rekening. De belasting had namelijk al veel eerder betaald moeten worden.

De ondernemer of onderneming die na enige tijd te leveren kleding koopt weet op het tijdstip van de koop niet en zou ook niet behoren te weten, of die kleding al geheel of gedeeltelijk is vervaardigd. Hij (of de onderneming) mag zich dan betreffende de vrijwaring voor de gehele order beschouwen als koper van een toekomstige zaak. Hij wordt daarmee gelijkgesteld met een opdrachtgever uit artikel 35a van de Invorderingswet 1990.

Dit heet de zogenoemde 'safe-harbourregeling'. Hierdoor wordt het probleem weggenomen dat het in de praktijk niet altijd mogelijk is verschil te zien tussen koop van een bestaande zaak en koop van een nog geheel of gedeeltelijk te vervaardigen zaak.

46.24.2 ***Disculpatie koper vervaardigde kleding***
De koper van een bestaande zaak is gedisculpeerd (gevrijwaard) als kan worden aangenomen dat hij op het moment van de koop niet wist of behoorde te weten dat bij de vervaardiging van de kleding te weinig of geen belasting zou worden betaald. Voor de disculpatievraag wordt niet de gehele voorliggende vervaardigings- en handelsketen meegenomen, maar alleen het handelen van de koper zelf wordt beoordeeld.

Alleen als de koper van al vervaardigde kleding tijdens de koop zelf wist of behoorde te weten dat de loonheffingen voor het vervaardigen van kleding niet zijn betaald, is hij hiervoor aansprakelijk.

Een bedrijfsmatig handelende koper die een goede administratie bijhoudt, de aan hem uitgereikte facturen bewaart en zoveel mogelijk met bonafide kopers handelt, zal hier geen last mee hebben. Dat geldt niet voor de koper die minder precies zijn administratieve- en bewaarverplichtingen bijhoudt en die vaak zaken doet met twijfelachtige bedrijven.

46.24.3 ***Aansprakelijkheid voor bestuurlijke boete, rente en kosten***
De koper van een bestaande zaak is niet aansprakelijk voor de in de loonbelasting opgelegde bestuurlijke boete (Invorderingswet 1990, artikel 35b).

De ontvanger kan de aansprakelijke koper van een bestaande zaak wel aansprakelijk stellen voor belastingrente, invorderingsrente en kosten. Maar alleen als het ontstaan daarvan door hem is veroorzaakt (Invorderingswet 1990, artikel 32, lid 2).

46.24.4 ***Volgorde verhaal vervaardigde kleding***
Bij de volgorde van aansprakelijkstelling wordt de koper van reeds vervaardigde kleding pas het laatste aangesproken. Dit komt omdat de opdrachtgeversaansprakelijkheid het karakter van een uiterst middel heeft (het zogenoemde 'ultimum remedium').

47 Bestuurdersaansprakelijkheid

De ontvanger kan bestuurders van een rechtspersoonlijkheid bezittend lichaam hoofdelijk aansprakelijk stellen voor niet betaalde belastingschulden van dat lichaam (Invorderingswet 1990, artikel 36). Deze bestuurdersaansprakelijkheid geldt niet voor alle belastingen, maar alleen voor de in de wet genoemde belastingen.

Niet alleen de formele bestuurder kan aansprakelijk worden gesteld. Ook andere personen of rechtspersonen die de rechtspersoon hebben bestuurd kunnen aansprakelijk worden gesteld. Een bestuurder kan alleen aansprakelijk worden gesteld als het niet betalen van de belastingschuld door de rechtspersoon, aan de bestuurder is te wijten door zijn kennelijk onbehoorlijk bestuur.

Volgens de bestuurdersaansprakelijkheidsregeling is de rechtspersoon verplicht om, onmiddellijk nadat bekend is dat de rechtspersoon de belasting niet kan betalen, dit te melden aan de ontvanger. Dit wordt de melding betalingsonmacht genoemd. Het niet, onjuist of onvolledig melden van betalingsonmacht, heeft gevolgen voor de bewijslastverdeling in de bestuurdersaansprakelijkheidsprocedure.

Een bestuurder die aansprakelijk is gesteld of vreest dat de ontvanger hem aansprakelijk zal stellen, kan de verhaalsmogelijkheden van de ontvanger belemmeren. De bestuurder verkoopt bijvoorbeeld zijn bezittingen voordat de ontvanger hierop beslag kan leggen. In dat geval kan de ontvanger onder voorwaarden deze verkoopovereenkomst vernietigen en alsnog beslag op deze zaken leggen.

Als een aansprakelijkgestelde bestuurder is overleden, kan de ontvanger de aansprakelijkheidsschuld onder voorwaarden verhalen op de erfgenamen.

Een aansprakelijke bestuurder die zijn aansprakelijkheidsschuld aan de ontvanger heeft betaald, kan het betaalde bedrag verhalen op de belastingschuldige rechtspersoon of medeaansprakelijken.

De bestuurdersaansprakelijkheid is met ingang van 1 januari 2008 uitgebreid. Hierdoor kan de ontvanger bestuurders niet alleen aansprakelijk stellen voor de door de rechtspersoon verschuldigde belasting, maar ook voor een aansprakelijkheidsschuld van de rechtspersoon.

Met ingang van 1 januari 2016 kunnen ook bestuurders van publiekrechtelijke rechtspersonen, niet zijnde de Staat, die onderworpen zijn aan de vennootschapsbelasting, voor zover zij een onderneming drijven, aansprakelijk worden gesteld.

47.1 Lichamen voor bestuurdersaansprakelijkheid

De bestuurdersaansprakelijkheid geldt alleen voor bestuurders van ondernemingen met commerciële activiteiten, zoals ondernemingen die:

- een rechtspersoon zijn, en

- volledig rechtsbevoegd zijn, en
- aan de heffing van vennootschapsbelasting zijn onderworpen

Voor de bestuurdersaansprakelijkheid geldt dat het lichaam vennootschapsbelastingplichtig is. Het is niet nodig dat het lichaam ook werkelijk vennootschapsbelasting moet betalen. Het gaat vooral om bestuurders van nv's en bv's. Ook kunnen bestuurders van verenigingen en stichtingen aansprakelijk worden gesteld (Invorderingswet 1990, artikel 36, lid 1). Ook buitenlandse rechtspersonen vallen onder de regeling.

De bestuurdersaansprakelijkheid geldt alleen voor bestuurders van commerciële ondernemingen. Vanaf 1 januari 2016 zijn ook publiekrechtelijke rechtspersonen, niet zijnde de Staat, onderworpen aan de vennootschapsbelasting voor zover zij een onderneming drijven. De bestuurders van een dergelijke rechtspersoon vallen dus onder de werking van artikel 36 van de wet. De aansprakelijkheid beperkt zich tot de in artikel 36, eerste lid, van de wet genoemde belastingen die de publiekrechtelijke rechtspersoon verschuldigd is ter zake van de ondernemingsactiviteiten.Soms is een onderneming maar voor een deel vennootschapsbelastingplichtig. De bestuurdersaansprakelijkheid is dan beperkt tot de belastingen die verschuldigd zijn over dat deel van de onderneming.

47.1.1 ***Bestuurdersaansprakelijkheid bij nv, bv en open cv***

Nv's, bv's en open commanditaire vennootschappen en andere vennootschappen waarvan het kapitaal in aandelen is verdeeld, zijn in alle gevallen vennootschapsbelastingplichtig. Deze lichamen bezitten rechtspersoonlijkheid en zijn volledig rechtsbevoegd. Ze vallen dus onder de bestuurdersaansprakelijkheid van artikel 36, lid 1 van de Invorderingswet 1990.

47.1.2 ***Bestuurdersaansprakelijkheid bij verenigingen***

De volgende soorten verenigingen zijn altijd aan de heffing van vennootschapsbelasting onderworpen:

- coöperaties en andere verenigingen op coöperatieve grondslag
- onderlinge waarborgmaatschappijen en verenigingen die op onderlinge grondslag als verzekering- of kredietinstelling optreden
- andere verenigingen als en voor zover zij een onderneming drijven

Alle overige verenigingen vallen onder de bestuurdersaansprakelijkheid van artikel 36, lid 1 van de Invorderingswet 1990. Voorwaarde is dat zij vennootschapsbelastingplichtig zijn en volledig rechtsbevoegd. Een vereniging is alleen volledig rechtsbevoegd als de statuten van de vereniging in een notariële akte zijn opgenomen.
Niet de doelstelling, maar de activiteiten van een vereniging zijn beslissend of deze vennootschapsbelastingplichtig is.

47.1.3 ***Bestuurdersaansprakelijkheid bij stichtingen***

De stichting is een rechtspersoon met volledige rechtsbevoegdheid. Een stichting is vennootschapsbelastingplichtig als zij een onderneming drijft. Als dit het geval is, valt een stichting onder de bestuurdersaansprakelijkheid van artikel 36, lid 1 van de Invorderingswet 1990.

Niet de doelstelling, maar de activiteiten van de stichting zijn beslissend of deze vennootschapsbelastingplichtig is.

47.1.4 ***Bestuurdersaansprakelijkheid bij buitenlandse rechtspersonen***
De bestuurdersaansprakelijkheid van artikel 36, lid 1 van de Invorderingswet 1990 geldt ook voor bestuurders van buitenlandse rechtspersonen als die rechtspersonen in Nederland belasting- en premieplichtig zijn.

47.1.5 ***Lichamen buiten toepassing***
De bestuurdersaansprakelijkheid van artikel 36, lid 1 van de Invorderingswet 1990 geldt niet voor lichamen die:
- niet vennootschapsbelastingplichtig zijn, bijvoorbeeld: publiekrechtelijke rechtspersonen, kerkgenootschappen, verenigingen die geen onderneming drijven, lichamen die een algemeen belang behartigen zonder commerciële activiteiten
- zijn vrijgesteld van de heffing van vennootschapsbelasting
- zijn vrijgesteld op grond van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, artikel 5 en 6, en geen volledige rechtsbevoegdheid hebben bijvoorbeeld: verenigingen waarvan de statuten niet zijn opgenomen in een notariële akte
- geen rechtspersoonlijkheid bezitten, bijvoorbeeld: een fiscale eenheid omzetbelasting, een maatschap, vennootschap onder firma

De bestuurdersaansprakelijkheid geldt voor deze lichamen niet. Het melden van de betalingsonmacht door de bestuurders hiervan is niet mogelijk. Het melden van de betalingsonmacht voor een fiscale eenheid omzetbelasting is dus ook niet mogelijk.

47.2 Bestuurdersaansprakelijke belastingen
De bestuurdersaansprakelijkheid van artikel 36, lid 1 van de Invorderingswet 1990 geldt voor de door de rechtspersoon niet betaalde:
- loonheffingen
- omzetbelasting
- accijns
- verbruiksbelastingen op alcoholvrije dranken, pruim- en snuiftabak
- belastingaanslagen bij invoer
- belastingen genoemd in de Wet belasting op milieugrondslag, artikel 1
- kansspelbelasting

De bestuurder is aansprakelijk voor de belastingen die de rechtspersoon als inhoudingsplichtige is verschuldigd. De bestuurder kan niet aansprakelijk worden gesteld voor de belastingen waarvoor de rechtspersoon zelf hoofdelijk aansprakelijk is gesteld (Invorderingswet 1990, artikel 36, lid 7). Een bestuurder kan hiervoor wel aansprakelijk worden gesteld volgens artikel 36b van de Invorderingswet 1990.

47.3 Bestuurdersaansprakelijke boete, kosten en rente
De bestuurder kan ook aansprakelijk worden gesteld voor de bestuurlijke boete, de invorderingsrente en de vervolgingskosten die het lichaam is verschuldigd. Dit kan alleen als het ontstaan van de bestuurlijke boete, de invorderingsrente en de vervolgingskosten aan de bestuurder is te wijten.

47.4 Aansprakelijke bestuurders

Ieder van de bestuurders is aansprakelijk voor niet betaalde belastingschulden van een lichaam (Invorderingswet 1990, artikel 36, lid 1). Er zijn echter verschillende soorten bestuurders. De ontvanger moet bij het aansprakelijk stellen daarmee rekening houden. Er zijn formele bestuurders, maar ook personen die zich feitelijk met het bestuur van de vennootschap hebben beziggehouden.
Voor de volgende personen en rechtspersonen die bij een rechtspersoon behoren, wordt aangegeven of ze aansprakelijk kunnen worden gesteld volgens de bestuurdersaansprakelijkheid:

- formele bestuurder
- beleidsbepaler
- gewezen bestuurder
- nieuwe bestuurder
- moedervennootschap
- grootaandeelhouder
- commissaris
- procuratiehouder
- externe beleidsbepaler
- vereffenaar
- curator
- bewindvoerder
- lichaam als bestuurder

*47.4.1 **Bestuurdersaansprakelijkheid formele bestuurder***

De bestuurder in formele zin is benoemd door de algemene vergadering van aandeelhouders of de raad van commissarissen van de rechtspersoon. Om de bestuurder(s) te vinden, raadpleegt de ontvanger het Handelsregister van de Kamer van Koophandel.

Bij de aansprakelijkheid is niet belangrijk of die bestuurder zich feitelijk met de werkwijze van het lichaam heeft beziggehouden.

*47.4.2 **Bestuurdersaansprakelijkheid beleidsbepaler***

Diegene die vermoedelijk het beleid van het lichaam (mede) heeft bepaald als ware hij bestuurder, wordt ook als bestuurder beschouwd (Invorderingswet 1990, artikel 36, lid 5, onder b). Uit de toevoeging ‘als ware hij bestuurder’ blijkt dat het (mede)bepalen van het beleid van het lichaam niet voldoende is voor aansprakelijkheid. Voor aansprakelijkheid moet deze persoon zich werkelijk als bestuurder hebben gedragen.

De bewijslast bij de aansprakelijkstelling van de beleidsbepaler of van de feitelijke bestuurder rust bij de ontvanger. De ontvanger kan een onderzoek laten instellen naar de feitelijke gedragingen van de vermoedelijke beleidsbepaler.

De volgen de punten kunnen worden beschouwd als gedragingen van een beleidsbepaler dan wel een feitelijke bestuurder:

- het voeren van gesprekken met de bank, de accountant en de Belastingdienst
- het ondertekenen van contracten voor de vennootschap
- het aanstellen en ontslaan van personeel en het bepalen van de hoogte van de beloning

- het niet in ondergeschiktheid werken en een zekere machtspositie bekleden

47.4.3 ***Bestuurdersaansprakelijkheid gewezen bestuurder***

Soms kan ook de gewezen bestuurder aansprakelijk worden gesteld voor de belastingschulden van een lichaam (Invorderingswet 1990, artikel 36, lid 5, letter a). Door deze bepaling kan een bestuurder zich niet aan zijn aansprakelijkheid onttrekken door tijdig ontslag te nemen.

De gewezen bestuurder is niet alleen aansprakelijk voor de belasting die formeel in zijn bestuursperiode is ontstaan. Hij is ook aansprakelijk voor de schuld die tijdens zijn bestuursperiode materieel is ontstaan en pas na zijn bestuursperiode is geformaliseerd.

Een gewezen bestuurder kan geen melding van betalingsonmacht doen. Hij mag zich bij een aansprakelijkstelling direct disculperen, ook als geen melding van de betalingsonmacht is gedaan. Hij moet dan aantonen dat het niet betalen van de belastingschuld niet aan hem is te wijten.

47.4.4 ***Bestuurdersaansprakelijkheid nieuwe bestuurder***

Voor de reeds vastgestelde belastingschulden is de bestuurder aansprakelijk bij zijn in functie treden, tenzij hij aannemelijk maakt dat er niet voldoende middelen aanwezig waren om deze schulden te betalen en dat het niet mogelijk is gebleken maatregelen te treffen om de schuld toch te voldoen, zodat de niet-betaling niet aan hem is te wijten. Voor de materieel verschuldigde belastingen die nog niet en een belastingaanslag zijn geformaliseerd is de bestuurder eveneens aansprakelijk bij zijn in functie treden. Artikel 36, derde en vierde lid, van de wet en het daarop gebaseerde beleid zijn daarbij van overeenkomstige toepassing.Bestuurderaansprakelijkheid moedervennootschap
Soms heeft een moedervennootschap als aandeelhouder het beleid van de dochtervennootschap bepaald als zou zij bestuurder zijn. Die moedervennootschap en haar bestuurders zijn dan aansprakelijke voor de belastingschulden van de dochtervennootschap.

47.4.5 ***Bestuurdersaansprakelijkheid grootaandeelhouder***

De beleidsbepalers kunnen de grootaandeelhouders of anderen zijn die in de vennootschap een machtspositie hebben en zich als feitelijke bestuurders gedragen.

47.4.6 ***Bestuurdersaansprakelijkheid commissaris***

Een commissaris die binnen zijn bevoegdheden handelt, is geen feitelijke bestuurder.

Ook een orgaan dat statutair bevoegd is tot het geven van aanwijzingen aan het bestuur is in principe geen beleidsbepaler.

47.4.7 ***Bestuurdersaansprakelijkheid procuratiehouder***

De aangestelde directeur of administrateur die onder de verantwoordelijkheid van de formele bestuurders handelt is geen beleidsbepaler. Hij neemt wel, binnen zijn bevoegdheid, de dagelijkse leiding van de onderneming over.

Ook procuratiehouders en andere functionarissen met een beperkte volmacht die binnen hun bevoegdheid handelen, zijn geen beleidsbepaler.

47.4.8 ***Bestuurdersaansprakelijkheid externe beleidsbepaler***
De externe beleidsbepalers, zoals banken die bij kredietverlening voorwaarden aan het beleid in de vennootschap kunnen stellen, zijn niet aansprakelijk.

Hetzelfde geldt voor bedrijfskundige adviseurs, hoewel hun adviezen op het beleid heel belangrijk kunnen zijn.

Deze externen worden niet beschouwd als (mede)beleidsbepalers.

47.4.9 ***Bestuurdersaansprakelijkheid vereffenaar***
De vereffenaar kan als beleidsbepaler aansprakelijk worden gesteld (Invorderingswet 1990, artikel 36, lid 5, onder b). Deze aansprakelijkheid geldt voor bepaalde belastingen.

Als de belastingschuld niet is betaald door onbehoorlijk bestuur van de vereffenaar, is deze aansprakelijkheid voor alle rijksbelastingen (Invorderingswet 1990, artikel 33, lid 1, onderdeel c).

47.4.10 ***Bestuurdersaansprakelijkheid curator***
De curator in het faillissement van een rechtspersoon kan niet op grond van de Invorderingswet 1990, artikel 36 aansprakelijk worden gesteld (Leidraad Invordering 2008, artikel 36.3). Dit geldt zelfs als de curator het beleid van de rechtspersoon gedurende het faillissement feitelijk bepaalt, als zou hij bestuurder zijn.

47.4.11 ***Bestuurdersaansprakelijkheid bewindvoerder***
De door de rechter benoemde bewindvoerder is geen bestuurder. De bestuurder heeft wel de medewerking, machtiging of bijstand van de bewindvoerder nodig, maar de positie van de bewindvoerder is niet gelijk aan een bestuurder.

47.4.12 ***Bestuurdersaansprakelijkheid besturend lichaam***
Als de bestuurder van het lichaam zelf een lichaam is, worden dat lichaam en de bestuurders daarvan mede als bestuurders beschouwd van het lichaam dat niet heeft betaald. Ook als die bestuurder zelf weer een lichaam is, enzovoort.

Zo kan een keten van aansprakelijke bestuurders ontstaan met aan het einde 1 of meer natuurlijke personen. Er is geen verplichte volgorde bij de aansprakelijkstelling van deze bestuurders.

47.5 Bestuurdersaansprakelijkheid bij kennelijk onbehoorlijk bestuur
Een bestuurder kan aansprakelijk worden gesteld voor de niet-betaalde belastingen van de vennootschap. Daarbij moet het niet-betalen van de belastingen te wijten zijn aan kennelijk onbehoorlijk bestuur van de bestuurder (Invorderingswet 1990, artikel 36, lid 3). Het woord ‘kennelijk’ betekent dat er geen twijfel mag bestaan. Door deze kennelijk onbehoorlijke taakvervulling van de bestuurder zijn de belastingschulden van de vennootschap niet betaald.

Het kennelijk onbehoorlijk bestuur moet zijn gebeurd 3 jaar voor het tijdstip waarop de rechtspersoon in gebreke is gebleven met de melding van betalingsonmacht.

Bij de bestuurdersaansprakelijkheid wordt uitgegaan van een collectieve verantwoordelijkheid van het bestuur.

Hierna volgen enkele vormen van kennelijk onbehoorlijk bestuur:
- Kennelijk onbehoorlijk bestuur en roekeloos of verwijtbaar handelen
- Kennelijk onbehoorlijk bestuur en onvoorziene omstandigheden
- Voorbeelden kennelijk onbehoorlijk bestuur gegeven bij de parlementaire behandeling
- Voorbeelden kennelijk onbehoorlijk bestuur uit de jurisprudentie
- Feiten die tezamen kennelijk onbehoorlijk bestuur vormen
- Kennelijk onbehoorlijk bestuur en 'zwarte' lonen
- Kennelijk onbehoorlijk bestuur - overlaten bestuurszaken aan anderen
- Kennelijk onbehoorlijk bestuur - onttrekken gelden aan de vennootschap
- Kennelijk onbehoorlijk bestuur en stelselmatig te laat afdragen van belasting

47.5.1 ***Collectiviteit van bestuur***

Bij de regeling van de bestuurdersaansprakelijkheid wordt aangenomen dat het financiële beleid een zaak is van het gehele bestuur. De bestuurders zijn daarvoor gezamenlijk verantwoordelijk.

Als de belasting door kennelijk onbehoorlijk bestuur niet wordt betaald, is de bestuurder toch aansprakelijk. Ondanks dat de bestuurder door interne taakverdeling in het bestuur daar weinig of niets van af weet. De wet stelt dat iedere bestuurder persoonlijk verweten kan worden als er door kennelijk onbehoorlijk bestuur geen belasting wordt betaald. Elke bestuurder hoort namelijk van de financiële zaken op de hoogte te zijn.

47.5.2 ***Wanneer onbehoorlijk bestuur?***

Van kennelijk onbehoorlijk bestuur kan slechts worden gesproken als geen redelijk denkend bestuurder - onder dezelfde omstandigheden - als zodanig zou hebben gehandeld en de rechtspersoon door dit handelen zijn belastingschuld niet kan betalen.

Ernstige misslagen en wanbeleid vallen onder kennelijk onbehoorlijk bestuur, ook als geen sprake is van (beoogd) persoonlijk voordeel van de bestuurder. Ook bij minder ernstige fouten kan sprake zijn van kennelijk onbehoorlijk bestuur. Bijvoorbeeld als zonder voorafgaand deugdelijk onderzoek, door onverantwoordelijk gedrag van een bestuurder, bedrijfsrisico's worden genomen die verder gaan dan hetgeen tot normaal ondernemersrisico behoort.

Of sprake is van kennelijk onbehoorlijk bestuur is afhankelijk van de feitelijke situatie en wordt begrensd door redelijkheid en billijkheid. Uiteindelijk geeft de rechter de grenzen van het begrip 'kennelijk onbehoorlijk bestuur' aan.

De bestuurdersaansprakelijkheid is bedoeld het misbruik van rechtspersonen te bestrijden. Van misbruik is zeker sprake wanneer een

bestuurder zichzelf of zijn verwanten ongerechtvaardigd verrijkt ten koste van het lichaam.

47.5.3 ***Roekeloos/verwijtbaar handelen***

Ook bij bonafide bestuurders kan sprake zijn van kennelijk onbehoorlijk bestuur. Dat kan namelijk als een bestuurder zich roekeloos gedraagt en deze roekeloosheid leidt tot duidelijke en belangrijke bestuursfouten.

De aansprakelijkheid van bestuurders kan alleen door verwijtbaar handelen ontstaan.

Onverwachte gebeurtenissen of omstandigheden zijn niet te wijten aan de bestuurder. Bij betalingsonmacht van het lichaam door een algemene economische toestand, is een bestuur in het algemeen niet aansprakelijk. Hij is wel aansprakelijk als hem kan worden verweten dat hij bepaalde maatregelen niet heeft getroffen. Dat zijn bijvoorbeeld maatregelen om zo goed mogelijk bestand te zijn tegen die algemene economische toestand.

47.5.4 ***Kennelijk onbehoorlijk bestuur in onvoorziene omstandigheden***

Er ontstaat geen aansprakelijkheid als de bestuurder in zijn bedrijfsvoering bepaalde, door omstandigheden redelijke besluiten heeft genomen. De bestuurder is evenmin aansprakelijk als hij handelingen heeft verricht, waarvan later blijkt dat zij onjuist beoordeeld zijn en tot verlies en betalingsmoeilijkheden hebben geleid.

Een bestuursfout moet dus worden beoordeeld naar het moment van de bestuurshandeling en aan de hand van wat toen verwacht kon worden.

47.5.5 ***Voorbeelden kennelijk onbehoorlijk bestuur***

Enkele voorbeelden van kennelijk onbehoorlijk bestuur zijn:

- ongerechtvaardigde verrijking
- aangaan van een verbintenis ten name van het lichaam in de wetenschap dat deze niet zal kunnen worden nagekomen
- zich niet vergewissen van de (financiële) betrouwbaarheid van contractpartners
- bij belangrijke transacties onvoldoende deskundige voorlichting en bijstand inwinnen
- onverantwoord kostbaar investeren
- onvoldoende informeren van commissarissen
- nemen van beslissingen met vergaande financiële consequenties zonder behoorlijke voorbereiding
- aan duidelijk incompetent gebleken bestuurders de vrijheid geven de vennootschap voor onbeperkte bedragen te verbinden
- verwaarlozen van de kredietbewaking
- niet tijdig indekken tegen duidelijk voorzienbare risico’s
- zozeer verwaarlozen van het personeelsbeleid en de betrekkingen met werknemers dat er arbeidsonrust ontstaat en stakingen uitbreken
- nalaten zich voldoende te verzekeren van de kredietwaardigheid van contractpartners aan wie men leveranties op krediet verstrekt en dit krediet te lang laten voortduren

47.5.6 ***Jurisprudentie kennelijk onbehoorlijk bestuur***

Voorbeelden uit de jurisprudentie van kennelijk onbehoorlijk bestuur zijn:

- onbezonnen, onverantwoordelijk, roekeloos handelen met te hoog ondernemingsrisico
- het salaris van de bestuurder staat niet in redelijke verhouding tot zijn werkzaamheden
- stelselmatig tegen te lage prijzen werken, zodat betaling van belasting en premies niet mogelijk is
- verzuimen van de boekhoud- en publicatieplicht. Het niet voldoen aan de boekhoudverplichting en het niet publiceren van een balans. Dat leidt ertoe dat zonder meer als vaststaand moet worden aangenomen dat elk van de bestuurders zijn taak ook voor het overige kennelijk onbehoorlijk heeft verricht.
- onvoldoende benutten van kredietfaciliteiten kan soms een onrechtmatige daad opleveren
- toekennen van bovenmatige vergoedingen en verstrekkingen
- onrechtmatige overdracht van activa, activiteiten en handelsnaam, al dan niet in het (vooruit)zicht van het faillissement

47.5.7 ***Feitencomplex onbehoorlijk bestuur***

In de jurisprudentie worden als belangrijkste feiten van kennelijk onbehoorlijk bestuur genoemd:

- niet bijhouden van een administratie
- niet (volledig) voldoen aan de aangifteplicht

Het niet doen van aangifte en/of het ontbreken van een behoorlijke administratie wordt in principe beschouwd als kennelijk onbehoorlijk bestuur. Dit wordt echter niet als kennelijk onbehoorlijk bestuur beschouwd als blijkt dat de bestuurder hiervoor geen verwijt kan worden gemaakt. Bijvoorbeeld omdat er sprake was van overmacht.

Ook het niet op juiste wijze bijhouden van de administratie of het stelselmatig te laag aangifte doen en ‘corrigeren’ door suppletieaangiften wordt beschouwd als kennelijk onbehoorlijk bestuur.

47.5.8 ***Zwarte lonen***

Het uitbetalen van zwarte lonen wordt niet beschouwd als kennelijk onbehoorlijk bestuur, maar wel als laakbaar (afkeurenswaardig) en strafwaardig.

Het uitbetalen van zwarte lonen betekent ook dat die betalingen (bewust) buiten de boekhouding zijn gehouden. Hieruit blijkt dat niet voldaan is aan de administratieve verplichtingen en dat onjuiste aangiften loonheffing zijn gedaan. Deze 2 feiten worden beschouwd als kennelijk onbehoorlijk bestuur.

47.5.9 ***Overlaten bestuurszaken aan anderen***

In procedures over de bestuurdersaansprakelijkheid wordt vaak verdedigd dat de aansprakelijkgestelde bestuurder ‘slechts’ statutair bestuurder was en zich niet met de bedrijfsvoering heeft bemoeid. Soms wordt beweerd dat de bestuurder binnen de onderneming was belast met specifieke bestuurstaken zonder fiscale of financiële aspecten van de onderneming. Dit wordt als verweer niet geaccepteerd.

Een statutair bestuurder die zich niet met de (inhoudelijke) gang van zaken binnen de onderneming bemoeit, is een voorbeeld van kennelijk onbehoorlijk bestuur. De bestuurder onttrekt zich namelijk aan zijn verantwoordelijkheid voor de werkwijze binnen de vennootschap.

Voor de bestuurder die specifieke taken moet verrichten geldt dat hij verantwoordelijk blijft voor de werkwijze binnen de onderneming. Dus ook voor de financiële aspecten van de bedrijfsvoering.

47.5.10 ***Onttrekken gelden bv/nv***

Het verwijderen van gelden uit onderneming door bestuurders, waardoor de (financiële) positie van de onderneming ernstig in gevaar komt, wordt als kennelijk onbehoorlijk bestuur beschouwd.

47.5.11 ***Stelselmatig te laat afdragen belasting***

Als iemand onzorgvuldig is met het indienen van aangiften en de afdracht van belasting wordt dit niet beschouwd als kennelijk onbehoorlijk bestuur.

Het niet of te laat aangifte doen en niet of te weinig belasting afdragen kan wel het gevolg zijn van kennelijk onbehoorlijk bestuur, waarvoor de bestuurder wel aansprakelijk is.

47.5.12 ***Strafrechtelijke veroordeling***

Als iemand strafrechtelijk is veroordeeld voor een feit dat direct te maken heeft met niet-betaalde belasting, is dit kennelijk onbehoorlijk bestuur.

Er is geen kennelijk onbehoorlijk bestuur als de strafrechtelijk veroordeling niets te maken heeft met het niet-betalen van belasting.

47.6 Melding betalingsonmacht bij bestuurdersaansprakelijkheid

Een rechtspersoon die vennootschapsbelastingplichtig is en zijn belasting niet binnen de daarvoor gestelde termijn kan betalen, moet dat onmiddellijk aan de ontvanger meedelen. Deze 'melding' van betalingsonmacht moet altijd schriftelijk gebeuren. De melding is vormvrij. Voor de schriftelijk melding staat in het PD (Persoonlijk Domein) van de onderneming een formulier waarmee digitaal gemeld kan worden. Aan de melding worden enkele eisen gesteld.

Als de ontvanger al op de hoogte is van de financiële problemen van de rechtspersoon, hoeft geen melding meer te worden gedaan.

De melding kan worden gedaan door de bestuurders van de rechtspersoon.

Een lichaam is verplicht de betalingsonmacht meteen schriftelijk te melden als blijkt dat het niet kan betalen. Wanneer een lichaam moet melden hangt af van het moment waarop de betalingsonmacht ontstaat. De volgende situaties zijn mogelijk:

- De betalingsonmacht ontstaat tijdens de aangiftefase.
- De betalingsonmacht ontstaat na het opleggen van een naheffingsaanslag.
- De betalingsonmacht ontstaat tijdens surseance of faillissement.

De meldingsprocedure kent de volgende stappen:
- 1e fase melding
- Geen tijdige melding 1e fase
- Onvolledige melding 1e fase
- Tijdige en volledige melding 1e fase
- 2e fase melding
- Onvolledige melding 2e fase
- Tijdige en volledige melding 2e fase

Als een rechtsgeldige melding door de rechtspersoon is gedaan, blijft de rechtsgeldigheid niet oneindig voortduren. Als er geen sprake meer is van betalingsonmacht, eindigt de geldigheid van de melding.

Tegen de beschikking waarbij de ontvanger heeft bepaald dat een melding niet-rechtsgeldig is, kan geen bezwaarschrift worden ingediend.

Als een rechtsgeldige melding is gedaan, heeft dit geen gevolgen voor het normale heffings- en invorderingsproces.

*47.6.1 **Schriftelijk melden***

De betalingsonmacht moet schriftelijk worden gemeld (Invorderingswet 1990, artikel 36, lid 2). De melding van betalingsonmacht kan worden gedaan met een formulier uit het persoonlijk domein van de onderneming. Ook kan een formulier worden gedownload vanaf de website van de Belastingdienst. De schriftelijk melding is vormvrij. Voor de beantwoording van de vraag of de per post verzonden schriftelijke melding de ontvanger tijdig heeft bereikt, wordt aangesloten bij artikel 6:9 van de Awb.

Een bestuurder kan dus ook per brief melden dat de onderneming de belastingen en premies niet kan betalen. In de brief moeten de volgende gegevens staan:
- de belastingsoort of het soort premies
- het tijdvak van de aangiften of naheffingsaanslagen die de onderneming niet kan betalen
- de omstandigheden waardoor de onderneming niet kan betalen
- de melder moet aangeven wat de problemen precies inhouden en hoe de problemen zijn ontstaan. Het is niet voldoende als oorzaak ‘liquiditeitsproblemen’ op te geven. Met de ontvangen informatie kan de ontvanger de reden van de betalingsonmacht vaststellen.

*47.6.2 **Geen melding; verzoek om uitstel van betaling***

Soms hoeft er geen melding betalingsonmacht meer te worden gedaan. Dat is het geval als de ontvanger op dat moment al weet dat de onderneming betalingsproblemen heeft. Als de ontvanger een verzoek om uitstel ontvangt door of namens de onderneming beschouwt de ontvanger deze als een melding betalingsonmacht. Uit dat verzoek of de brief moet blijken dat er betalingsproblemen zijn en hoe deze zijn ontstaan. Als dit niet duidelijk is, geldt het verzoek of de brief niet als een melding betalingsonmacht.

Verzoeken of brieven die worden ontvangen na het tijdstip waarop (nog) een rechtsgeldige melding voor de betalingsonmacht mogelijk was, worden niet als melding betalingsonmacht in behandeling genomen. De bestuurders of het lichaam mogen er niet vanuit gaan dat een te late

melding toch in behandeling is genomen als een rechtsgeldige melding (Leidraad Invordering 2008, artikel 36.5.2).

47.6.3 ***Personen die betalingsonmacht kunnen melden***

Het lichaam moet de betalingsonmacht schriftelijk aan de ontvanger melden (Invorderingswet 1990, artikel 36, lid 2). Elke bestuurder mag namens het lichaam deze melding doen. Als 1 van de bestuurders de betalingsonmacht rechtsgeldig heeft gemeld, heeft die melding ook rechtskracht voor de andere bestuurders.

47.6.4 ***Melding betalingsonmacht in aangiftefase***

Een lichaam moet de betalingsonmacht schriftelijk melden direct nadat blijkt dat het niet kan betalen (Invorderingswet 1990, artikel 36, lid 2). Wanneer een lichaam moet melden ligt aan het moment waarop de betalingsonmacht ontstaat.

Als de belasting op aangifte moet worden afgedragen, maar het lichaam kan de belasting niet betalen, moet dit aan de ontvanger schriftelijk worden gemeld. Dit moet uiterlijk 2 weken na de dag waarop de belasting moest te zijn betaald (Uitvoeringsbesluit Invorderingswet 1990, artikel 7, lid 1).

Als de betalingsonmacht ontstaat buiten de termijn waarbinnen de verschuldigde belasting moest zijn afgedragen of voldaan dan wel buiten de termijn waarbinnen de naheffingsaanslag moest zijn betaald, moet de belastingschuldige daarvan onverwijld mededeling doen aan de ontvanger. Onverwijld houdt in dat de belastingschuldige de mededeling aan de ontvanger moet doen binnen twee weken na het ontstaan van de betalingsonmacht.

Het lichaam moet de verschuldigde loonheffingen en omzetbelasting betalen binnen 1 maand na het einde van het tijdvak waarin de belasting is ingehouden dan wel verschuldigd is. Voor de verschuldigde loonheffing en omzetbelasting betekent dit dat de betalingsonmacht gemeld moet worden uiterlijk 2 weken nadat de belasting moet worden betaald.

Voorbeeld

Een B.V. is over de maand april 2010 een bedrag van € 15.000 aan loonheffingen verschuldigd. Dit bedrag moet op aangifte worden voldaan vóór 1 juni 2010. Als de B.V. de loonheffingen over april niet kan betalen moet de betalingsonmacht vóór 15 juni 2010 schriftelijk bij de ontvanger worden gemeld.

47.6.5 ***Melding in aangiftefase, schattingsregeling OB***

Soms kan een ondernemer de belasting op aangifte omzetbelasting niet binnen de wettelijke termijn nauwkeurig vaststellen. De inspecteur kan dan toestemming verlenen de belasting te schatten en aan te geven. Dit moet de ondernemer doen binnen 1 maand na het einde van het tijdvak waarover de belasting moet worden betaald.

Lichamen die van deze zogenoemde schattingsregeling gebruikmaken en hun aangifte niet kunnen betalen, moeten hun betalingsonmacht schriftelijk melden. Dus uiterlijk 2 weken na de dag waarop de belasting betaald had moeten zijn.

47.6.6 ***Melding in aangiftefase, startende ondernemer***

Soms is (zijn) aan een startende onderneming (nog) geen aangifte(n) uitgereikt. De inspecteur deelt het lichaam mee dat voor de niet op aangifte afgedragen of voldane belasting binnenkort een naheffingsaanslag wordt opgelegd. Het lichaam moet wel schriftelijk de betalingsonmacht melden zodra blijkt dat het niet (meer) kan betalen. Het lichaam mag hiermee dus niet wachten totdat een naheffingsaanslag is opgelegd.

47.6.7 ***Melding in aangiftefase, geen aangifte gedaan***

Als het lichaam over een bepaald tijdvak geen aangifte heeft gedaan, mag die de betalingsonmacht voor dat tijdvak wel melden. Het lichaam moet dat doen binnen de gebruikelijke termijn, dus uiterlijk 2 weken na de dag waarop de belasting betaald had moeten zijn.

Als de betalingsonmacht ontstaat buiten de termijn waarbinnen de verschuldigde belasting moest zijn afgedragen of voldaan dan wel buiten de termijn waarbinnen de naheffingsaanslag moest zijn betaald, moet de belastingschuldige daarvan onverwijld mededeling doen aan de ontvanger. Onverwijld houdt in dat de belastingschuldige de mededeling aan de ontvanger moet doen binnen twee weken na het ontstaan van de betalingsonmacht

Als het lichaam over een bepaald tijdvak geen aangifte heeft gedaan en over dat tijdvak een naheffingsaanslag ontvangt, kan na het opleggen van de naheffingsaanslag geen melding van de betalingsonmacht meer worden gedaan (Uitvoeringsbesluit Invorderingswet 1990, artikel 7, lid 2 en Leidraad Invordering 2008, artikel 36.5.4).

47.6.8 ***Melden na een naheffingsaanslag***

Een lichaam moet de betalingsonmacht schriftelijk melden direct nadat blijkt dat het niet kan betalen (Invorderingswet 1990, artikel 36, lid 2). Wanneer een lichaam moet melden, hangt van het moment af waarop de betalingsonmacht ontstaat.

Soms wordt de materieel verschuldigde belasting niet of niet geheel betaald op aangifte. Dan wordt de te weinig betaalde belasting later alsnog geheven door het opleggen van een naheffingsaanslag. De melding van de betalingsonmacht na een naheffingsaanslag geldt alleen voor het verschil tussen de materieel verschuldigde belastingschuld en het belastingbedrag dat in de aangifte is vermeld.

Als het in de aangifte vermelde bedrag niet of niet volledig is betaald en dit bedrag in de naheffingsaanslag is opgenomen heeft de mededeling voor dit bedrag geen effect. Het lichaam had voor dit bedrag al in de aangiftefase moeten melden.

In principe kan na het opleggen van een naheffingsaanslag de betalingsonmacht voor die naheffingsaanslag worden gemeld.

De melding moet uiterlijk 2 weken na de vervaldag van de naheffingsaanslag worden gedaan (Uitvoeringsbesluit Invorderingswet 1990, artikel 7, lid 1). Er kan niet meer gemeld worden voor de naheffingsaanslag in de volgende gevallen:

- de naheffingsaanslag is opgelegd omdat de verschuldigde belasting meer bedraagt dan de verschuldigde belasting die volgens de aangifte is of had moeten worden betaald **en**
- het is aan opzet of grove schuld van het lichaam te wijten dat de materieel verschuldigde belasting niet op aangifte is betaald (Uitvoeringsbesluit Invorderingswet 1990, artikel 7, lid 2)

Er kan geen melding van betalingsonmacht worden gedaan na een naheffingsaanslag als deze is opgelegd door feiten en omstandigheden die al in de aangiftefase bekend waren.

Opzet of grove schuld is niet afhankelijk van het opleggen van een boete door de inspecteur. De ontvanger beoordeelt of er sprake is van opzet of grove schuld (Uitvoeringsbesluit Invorderingswet 1990, artikel 7, lid 2).

Voorbeeld
Een bv betaalt op aangifte over de maand oktober 2007 een bedrag van € 15.000 aan loonheffing. Een jaar later - op 18 november 2008 - wordt door een boekenonderzoek over de maand oktober 2007 een naheffingsaanslag opgelegd van € 5.000. De bv mag een eventuele betalingsonmacht voor deze naheffingsaanslag melden. Bijvoorbeeld als de naheffingsaanslag is opgelegd door een verschil van mening met de inspecteur over de vraag of sprake is van belastbaar loon. De bv moet dan melden vóór 16 december 2008 (uiterlijk 2 weken na 2 december 2008, de vervaldag van de naheffingsaanslag). Als de naheffingsaanslag is opgelegd door het bewust doen van een te lage aangifte is er dus sprake van opzet of grove schuld. Het lichaam kan dan niet meer rechtsgeldig melden (Uitvoeringsbesluit Invorderingswet 1990, artikel 7, lid 2).

47.6.9 ***Melden na een naheffingsaanslag en geen aangifte gedaan***
Als het lichaam over een bepaald tijdvak geen aangifte heeft gedaan, mag het lichaam de betalingsonmacht voor dat tijdvak wel melden. Het lichaam moet dat doen binnen 2 weken na de dag waarop de belasting behoorde te zijn betaald.

Als het lichaam over een bepaald tijdvak geen aangifte heeft gedaan wordt over dat tijdvak een naheffingsaanslag opgelegd. Voor deze naheffingsaanslag kan geen melding van de betalingsonmacht meer worden gedaan (Uitvoeringsbesluit Invorderingswet 1990, artikel 7, lid 2 en Leidraad Invordering 2008, artikel 36.5.4).

47.6.10 ***Melden tijdens surseance***
Een lichaam moet de betalingsonmacht schriftelijk te melden direct nadat blijkt dat het niet kan betalen (Invorderingswet 1990, artikel 36, lid 2). Wanneer een lichaam moet melden hangt af van het moment waarop de betalingsonmacht ontstaat.

Als aan een rechtspersoon surseance van betaling is verleend, blijft de meldingsplicht bestaan. Omdat een bewindvoerder niet zonder medewerking van de rechtspersoon voor de boedel kan optreden, is een melding van betalingsonmacht door de bewindvoerder zonder medewerking van de bestuurders niet geldig.

Als de bewindvoerder de betalingsonmacht namens de rechtspersoon meldt, neemt de ontvanger aan dat de melding is gedaan door de bewindvoerder met medewerking van de bestuurders. Maar, als blijkt dat de bestuurders hun medewerking aan de melding hebben geweigerd, geldt de melding door de bewindvoerder niet en is er dus niet rechtsgeldig gemeld (Leidraad Invordering 2008, artikel 36.5.6).

47.6.11 ***Melden tijdens faillissement***

Een failliete rechtspersoon hoeft de betalingsonmacht niet meer te melden als de meldingstermijn afloopt op of na de faillissementsdatum. De ontvanger heeft dan bij een eventuele aansprakelijkstelling een bewijslast alsof rechtsgeldig is gemeld. Het voorgaande is niet van toepassing als sprake is van een naheffingsaanslag waarvoor het lichaam of de bestuurder geen melding kan doen omdat sprake is van opzet of grove schuld als bedoeld in artikel 7, tweede lid, van het besluit.

De ontvanger beoordeelt de melding als rechtsgeldig tenzij deze tijdig is en de ontvanger vooraf het faillissement om ontbrekende informatie of aanvullende gegevens en inlichtingen heeft gevraagd. Ook moet het faillissement zijn uitgesproken voordat de termijn voor het verstrekken van de aanvullende informatie verstrijkt. De rechtspersoon hoeft de gevraagde gegevens dan niet meer te verstrekken. De ontvanger kan aan de curator in het faillissement informatie opvragen (Invorderingswet 1990, artikel 59 en artikel 62). Het wel of niet verstrekken van deze informatie heeft geen gevolgen voor de rechtsgeldigheid van de melding betalingsonmacht (Leidraad Invordering 2008, artikel 36.5.7).

47.6.12 ***Meldingsprocedure betalingsonmacht in 2 fasen***

Bij een algemene maatregel van bestuur worden aanvullende regels gegeven over de inhoud van de melding betalingsonmacht en de te verstrekken gegevens (Invorderingswet 1990, artikel 36, lid 2). In het Uitvoeringsbesluit Invorderingswet 1990, artikel 7, 8 en 9 staan deze aanvullende regels.

De rechtspersoon is verplicht de ontvanger schriftelijk te melden dat betalingsonmacht is ontstaan. Deze verplichting tot melden van de betalingsonmacht door de rechtspersoon bestaat uit 2 fasen (Leidraad Invordering 2008, artikel 36.5.8):

- De 1e fase gaat over de melding van de betalingsonmacht. Hierbij probeert de ontvanger er achter te komen hoe de oorzaken van de betalingsonmacht zijn ontstaan. Niet alleen over de belastingschuld waarvoor is gemeld, maar meer in het algemeen. Het gaat in deze fase dus niet om het verstrekken van uiterst gedetailleerde informatie. Aan de hand van de in de 1e fase verstrekte informatie beoordeelt de ontvanger of de 2e fase moet volgen.
- De 2e fase gaat over de verplichting van de rechtspersoon om, als de ontvanger hierom vraagt, aanvullende gegevens en inlichtingen te verstrekken. Deze gedetailleerde informatie zal gaan over de financiële positie van de rechtspersoon.

47.6.13 ***1e fase melding***

De rechtspersoon of bestuurder die namens de rechtspersoon meldt krijgt van de ontvanger geen ontvangstbevestiging. Een bestuurder kan de ontvanger wel vragen of de melding door de ontvanger is ontvangen.

Daarbij kan de ontvanger aangeven dat de melding nog moet worden beoordeeld.

De ontvanger beoordeelt of melding tijdig is gedaan en de vereiste informatie heeft waarmee de ontvanger voldoende inzicht krijgt in de oorzaak en de achtergronden van de betalingsonmacht.

47.6.14 ***Geen tijdige melding 1e fase***

Als de melding niet tijdig is gedaan, beschouwt de ontvanger de melding bij beschikking als niet rechtsgeldig. De beschikking wordt binnen 2 maanden na ontvangst van de melding door de ontvanger bekendgemaakt, onder vermelding van dat niet tijdig is gemeld.

Als de ontvanger vergeet binnen 2 maanden de beschikking te verzenden, betekent dit niet dat de melding daardoor rechtsgeldig wordt (HR, 16 maart 2007, VN2007/19.26).

47.6.15 ***Onvolledige melding 1e fase***

Als de melding wel tijdig maar onvolledig is, vraagt de ontvanger de rechtspersoon de ontbrekende informatie alsnog binnen 14 dagen te verstrekken. De ontvanger geeft hierbij kort aan wat die regeling betekent. Ook als hij vermoedt dat de belastingschuldige hier voldoende van op de hoogte is. Daarnaast moet de ontvanger erop wijzen dat het niet, niet tijdig of onvolledig verstrekken van de ontbrekende informatie gevolgen heeft voor de bewijslastverdeling bij een aansprakelijkstelling.

Als de rechtspersoon de ontbrekende informatie niet tijdig verstrekt, of deze verstrekt onvolledige informatie, wordt de melding bij beschikking als niet rechtsgeldig beschouwd. De gemotiveerde beschikking wordt aan de rechtspersoon binnen 8 weken na ontvangst van de melding bekendgemaakt. Als de ontvanger vergeet binnen deze termijn de beschikking te verzenden, is de melding daardoor niet rechtsgeldig (HR, 16 maart 2007, VN2007/19.26).

47.6.16 ***Tijdige en volledige melding 1e fase***

Als de rechtspersoon een tijdige en volledige melding doet, beoordeelt de ontvanger of hij nog aanvullende gegevens en inlichtingen nodig heeft. Als de ontvanger de melding voldoende vindt is deze rechtsgeldig. De ontvanger geeft dit bij beschikking aan. Daarbij geeft hij aan dat de melding alsnog als niet rechtsgeldig wordt beschouwd als later blijkt dat onjuiste informatie is verstrekt.

De beschikking wordt aan de rechtspersoon bekendgemaakt binnen 8 weken na ontvangst van de melding of binnen 8 weken na ontvangst van de - aanvankelijk ontbrekende - informatie. De termijn van 8 weken begint op het moment dat de aanvullende gegevens en inlichtingen tijdig en volledig zijn verstrekt. Dit geldt ook als de gevraagde gegevensdragers tijdig en volledig voor raadpleging zijn afgegeven.

47.6.17 ***2e fase melding***

Als de ontvanger door een tijdige en volledige melding aanvullende gegevens en inlichtingen wil hebben over het ontstaan van de betalingsonmacht of over de financiële situatie van de rechtspersoon, kan de ontvanger hierom vragen.

Hierbij kunnen de volgende zaken een rol spelen:
- de bekendheid van de ontvanger met de financiële situatie van de rechtspersoon en/of bestuurder(s)
- de omstandigheden die hebben geleid tot het niet kunnen betalen van de belastingschuld
- de aard van het bedrijf
- het bedrag van de schuld waarvoor is gemeld en het totaal van de openstaande belastingschulden

De ontvanger doet het verzoek binnen 2 maanden na ontvangst van de melding of na ontvangst van de in de 1e fase aanvankelijk ontbrekende informatie. De ontvanger vermeldt hierbij dat hij de gegevens en inlichtingen vraagt in verband met de meldingsregeling. De ontvanger geeft ook kort aan wat de regeling inhoudt. Hij doet dat ook als hij meent dat de belastingschuldige voldoende op de hoogte is van de meldingsregeling. Daarnaast wijst de ontvanger erop dat het niet, niet tijdig of onvolledig verstrekken van de aanvullende gegevens en inlichtingen gevolgen heeft voor de bewijslastverdeling bij een aansprakelijkstelling.

De ontvanger stelt per geval een redelijke termijn waarbinnen de gegevens en inlichtingen moeten worden verstrekt.

Iedere bestuurder mag aanvullende inlichtingen verstrekken en stukken overleggen. De ontvanger mag de stukken kopiëren en er uittreksels van maken.

Hij controleert of de aanvullende gegevens en inlichtingen tijdig en volledig zijn verstrekt en hij beoordeelt de gegevens. Daarbij kunnen zich verschillende situaties voordoen.

47.6.18 ***Onvolledige melding 2e fase***

Als de aanvullende gegevens en inlichtingen tijdig maar onvolledig worden verstrekt, vraagt de ontvanger de rechtspersoon om binnen 14 dagen de ontbrekende gegevens of inlichtingen alsnog te geven. Daarbij geeft de ontvanger aan dat hij deze gegevens vraagt in verband met de meldingsregeling. Ook moet de ontvanger kort aangeven wat de regeling is, ook als hij meent dat de belastingschuldige voldoende weet van de regeling. Daarnaast vermeldt de ontvanger dat het niet, niet tijdig of onvolledig verstrekken van de gevraagde gegevens gevolgen kan hebben voor de bewijslastverdeling bij een aansprakelijkstelling.

Als de rechtspersoon ook de ontbrekende aanvullende gegevens en inlichtingen niet tijdig of onvolledig verstrekt, beschouwt de ontvanger de melding bij beschikking als niet rechtsgeldig.

47.6.19 ***Tijdige en volledige melding 2e fase***

Als de aanvullende gegevens en inlichtingen, eventueel na het geven van de aanvullende termijn van 14 dagen, tijdig en volledig worden verstrekt, kunnen de volgende situaties ontstaan:
- De melding is niet rechtsgeldig. Dat is het geval als uit de ontvangen gegevens en inlichtingen blijkt dat deze onjuist zijn, of dat de gegevens, verstrekt in de 1e fase van de melding, onjuist zijn. De beschikking wordt zo spoedig mogelijk aan de rechtspersoon bekendgemaakt.

- De melding is rechtsgeldig. Dat is het geval als uit de ontvangen gegevens en inlichtingen niet blijkt dat deze onjuist zijn, of dat de gegevens, verstrekt in de 1e fase van de melding, onjuist zijn. De beschikking wordt zo spoedig mogelijk aan de rechtspersoon bekendgemaakt. Daarbij meldt de ontvanger dat de melding alsnog als niet rechtsgeldig wordt beschouwd, als later blijkt dat onjuiste gegevens of inlichtingen zijn verstrekt.

47.6.20 ***Geldigheidsduur melding betalingsonmacht***

De melding is geldig vanaf de datum van ontvangst van de (uiteindelijk) als rechtsgeldig beoordeelde melding van betalingsonmacht. De melding wordt gedaan voor de over een bepaald tijdvak verschuldigde belasting. Als de betalingsonmacht blijft duren, hoeft de rechtspersoon niet opnieuw te melden voor na de melding op aangifte verschuldigde belasting en vervallen naheffingsaanslagen. De vorige volzin geldt niet voor belasting die het lichaam na de melding verschuldigd wordt en waarvoor de inspecteur een naheffingsaanslag oplegt omdat niet of niet tijdig aangifte is gedaan. Zo'n melding die rechtsgeldig blijft wordt wel een doorlopende melding genoemd.

De toestand van betalingsonmacht - en dus de rechtsgeldige melding - eindigt in principe op het moment dat de naheffingsaanslagen waarvoor gemeld is, zijn betaald. Dit is anders als er volgens de ontvanger feitelijk geen betalingsonmacht meer is omdat afdracht en voldoening op aangifte weer zijn begonnen. Dan herleeft de meldingsplicht op voorwaarde dat de ontvanger de rechtspersoon daarover tijdig en schriftelijk heeft geïnformeerd (Leidraad Invordering 2008, artikel 36.5.12).

47.6.21 ***Bezwaar beoordeling melding betalingsonmacht***

Er is geen bezwaar, beroep of hoger beroep mogelijk tegen de beslissing van de ontvanger dat een melding betalingsonmacht niet rechtsgeldig is. De bestuurder kan dit wel aan de orde stellen bij de behandeling van een ingediend bezwaar- of (hoger) beroepschrift tegen de aansprakelijkstelling.

47.6.22 ***Gevolgen melding van betalingsonmacht voor heffing/invordering***

Het melden van de betalingsonmacht bij de ontvanger betekent niet dat de rechtspersoon mag afwijken van de gebruikelijke heffingsbepalingen. De rechtspersoon moet gewoon aangifte doen voor de loonheffing en omzetbelasting. Evenmin stopt bij het melden van de betalingsonmacht in de aangiftefase het opleggen van naheffingsaanslagen loonheffing en omzetbelasting.

De ontvanger behandelt een melding van betalingsonmacht niet gelijk als een verzoek om uitstel van betaling of kwijtschelding. Hiervoor moet de rechtspersoon een apart verzoek doen. Wel kan de rechtspersoon gelijktijdig met de melding betalingsonmacht verzoeken om uitstel van betaling of kwijtschelding. Dit verzoek om uitstel van betaling of kwijtschelding wordt gewoon behandeld volgens het beleid zoals dat geldt voor belastingschulden van ondernemers.

Een melding van betalingsonmacht heeft ook niet tot gevolg dat tegen de rechtspersoon geen (verdere) invorderingsmaatregelen meer worden

genomen. De ontvanger beoordeelt of de melding aanleiding geeft tot (versnelde) invorderingsmaatregelen. Dit is nodig om de belangen van de Belastingdienst veilig te stellen.

47.7 Bewijslast bij bestuurdersaansprakelijkheid

De bewijslast in een bestuurdersaansprakelijkheidsprocedure is ten eerste afhankelijk of er een rechtsgeldige melding betalingsonmacht is gedaan of niet.

Verder kunnen bij het aansprakelijk stellen van een gewezen bestuurder of een nieuwe bestuurder bijzondere regels over de bewijslastverdeling ontstaan.

47.7.1 Bewijslast rechtsgeldige melding betalingsonmacht

Als de rechtspersoon de betalingsonmacht rechtsgeldig heeft gemeld, is de bestuurder alleen aansprakelijk als de ontvanger kan aantonen dat het niet betalen van de belastingschuld aan de bestuurder is te wijten door kennelijk onbehoorlijke bestuur. Van kennelijk onbehoorlijk bestuur kan slechts worden gesproken als geen redelijk denkend bestuurder - onder dezelfde omstandigheden - als zodanig zou hebben gehandeld en de rechtspersoon door dit handelen zijn belastingschuld niet kan betalen. Het kennelijk onbehoorlijk bestuur moet zijn ontstaan in de periode van 3 jaar voorafgaande aan het tijdstip van de melding betalingsonmacht (Invorderingswet 1990, artikel 36, lid 3).

De ontvanger geeft in zijn aansprakelijkstelling aan waarom hij vindt dat sprake is van kennelijk onbehoorlijk bestuur. De ontvanger kan daarbij niet volstaan met het enkel noemen van het wetsartikel. Hij moet alle feiten en omstandigheden die volgens hem tot kennelijk onbehoorlijk bestuur leidenin de aansprakelijkstelling vermelden. Hierdoor kan de aansprakelijkgestelde bestuurder zijn bezwaarschrift tegen de aansprakelijkstelling voldoende motiveren.

Als sprake is van een doorlopende melding van betalingsonmacht, geldt als ‘aanvangstijdstip’ van de 3 jaar-periode, de dag waarop uiterlijk betalingsonmacht had moet worden gemeld als geen sprake was geweest van een doorlopende melding.

Voorbeeld
Een rechtspersoon heeft een rechtsgeldige melding van betalingsonmacht gedaan voor de op aangifte verschuldigde loonheffing over het tijdvak januari 2008. Met dagtekening 1 april 2008 wordt een naheffingsaanslag opgelegd over het jaar 2005. De vervaldag van de aanslag is 15 april 2008. Het kennelijk onbehoorlijk bestuur moet zich dan hebben voorgedaan in de periode 3 jaar voorafgaand aan 30 april 2008.

47.7.2 Bewijslast niet rechtsgeldige melding betalingsonmacht

Als niet of niet rechtsgeldig is gemeld, neemt de ontvanger aan dat het niet betalen van de belastingaanslag het gevolg is van kennelijk onbehoorlijk bestuur (het zogenoemde wettelijke vermoeden van kennelijk onbehoorlijk bestuur) (Invorderingswet 1990, artikel 36, lid 4). Het niet rechtsgeldig melden voor bepaalde aanslagen kan voor de ontvanger een reden zijn om de bestuurder(s) voor deze aanslagen aansprakelijk te stellen.

Nadat de bestuurder aansprakelijk is gesteld kan hij zich tegen de aansprakelijkstelling te verzetten. De bestuurder mag aantonen dat hij geen kennelijk onbehoorlijk bestuur heeft gepleegd. Hij moet wel eerst aantonen dat het niet aan hem is te wijten dat er voor de aanslagen niet of niet rechtsgeldig is gemeld.

Dus:
1. De ontvanger kan de bestuurder aansprakelijk stellen voor aanslagen waarvoor geen rechtsgeldige melding is gedaan. De ontvanger hoeft hierbij niet aan te tonen dat sprake is van kennelijk onbehoorlijk bestuur (in deze gevallen geldt het wettelijke vermoeden van onbehoorlijk bestuur).
2. De bestuurder toont aan dat het niet melden van de betalingsonmacht niet aan hem is te wijten.
3. De bestuurder mag daarna aantonen dat het kennelijk onbehoorlijk bestuur onjuist is.

Als de bestuurder het onder punt 2 gestelde niet kan bewijzen, komt hij aan het kennelijk onbehoorlijk bestuur niet toe. Hij is dan zonder meer aansprakelijk.

47.7.3 ***Bewijslast gewezen bestuurder bij bestuurdersaansprakelijkheid***

Een gewezen bestuurder is aansprakelijk voor de belastingschuld die gedurende zijn bestuursperiode is ontstaan. Maar hij kan geen mededeling van betalingsonmacht doen als hij op het moment van het ontstaan hiervan niet meer als bestuurder bij de rechtspersoon in functie is. Dan hoeft de gewezen bestuurder, wanneer hij aansprakelijk wordt gesteld, niet eerst aannemelijk te maken dat het niet melden niet aan hem te wijten is. Hij mag direct aantonen dat het kennelijk onbehoorlijk bestuur onjuist is (Invorderingswet 1990, artikel 36, lid 6). De gewezen bestuurder houdt zijn rechten ten opzichte van de zittende bestuurders (Leidraad Invordering 2008, artikel 36.6.2).

Dit geldt niet als het gaat om aangiften die gedurende zijn bestuursperiode niet zijn voldaan. Of aanslagen die in zijn bestuursperiode zijn opgelegd en waarvoor hij wel had kunnen melden. Ook al wordt hij hiervoor pas na zijn aftreden aansprakelijk gesteld, dan wordt hij voor deze aanslagen niet als een gewezen bestuurder beschouwd. Voor hem geldt de normale bewijslastverdeling als bij een niet-rechtsgeldige melding.

Als een naheffingsaanslag wordt opgelegd door opzet of grove schuld, kan de rechtspersoon geen rechtsgeldige melding van betalingsonmacht meer doen. Hier geldt een wettelijk vermoeden van kennelijk onbehoorlijk bestuur dat niet kan worden betwist. Ook kan de gewezen bestuurder het wettelijk vermoeden van onbehoorlijk bestuur niet betwisten. Als de gewezen bestuurder nog bestuurder was geweest, had hij voor deze naheffingsaanslag immers niet rechtsgeldig kunnen melden. Dus de gewezen bestuurder kan het kennelijk onbehoorlijk bestuur ook niet betwisten. Hij zou dan meer rechten hebben dan de zittende bestuurder.

47.7.4 ***Bewijslast nieuwe bestuurder bij bestuurdersaansprakelijkheid***

De nieuwe bestuurder is aansprakelijk voor de op het moment van zijn benoeming al bestaande belastingschuld. Vaak zal hij eenvoudig kunnen aantonen dat hem geen kennelijk onbehoorlijk bestuur verweten kan worden. Hij heeft namelijk voor zijn aantreden niets te maken gehad met het besturen van de rechtspersoon. Verder moet hij ook aantonen dat er tijdens zijn bestuursperiode onvoldoende middelen waren om de belastingschulden te betalen. En dat hij geen maatregelen heeft genomen om de schuld te betalen (Leidraad Invordering 2008, artikel 36.6.3).

Voor een nieuwe bestuurder is het dus belangrijk de financiële positie van de rechtspersoon vooraf goed te bekijken. Voor de materieel verschuldigde belastingen die nog niet in een belastingaanslag zijn geformaliseerd is de bestuurder eveneens aansprakelijk bij zijn in functie treden.

47.8 Vernietigbaarheid onverplichte rechtshandeling bij bestuurdersaansprakelijkheid

Soms probeert een bestuurder die aansprakelijk is gesteld of bang is dat de ontvanger hem aansprakelijk zal stellen, zijn bezittingen buiten bereik van de ontvanger te houden. De bestuurder kan zijn vermogen naar het buitenland brengen zodat de ontvanger daar moeilijk verhaal kan halen.

Ook kan de bestuurder zijn bezittingen verkopen waardoor de ontvanger er geen beslag meer op kan leggen. In dit geval kan de ontvanger soms toch beslag leggen op de verkochte zaak alsof deze zaak nog eigendom is van de bestuurder. De ontvanger vernietigt dan de rechtshandeling (in dit geval vernietigt hij de koopovereenkomst van de zaak) (Invorderingswet 1990, artikel 36, lid 8). De vernietiging gebeurt door een buitengerechtelijke verklaring van de ontvanger aan de aansprakelijkgestelde en de wederpartij van de aansprakelijkgestelde of door een rechterlijke uitspraak.
De ontvanger kan de vernietiging ook inroepen als het gaat om andere rechtshandelingen over de zaak. Bijvoorbeeld als de bestuurder de zaak schenkt aan een wederpartij. De ontvanger legt dan beslag op de zaak alsof deze niet aan de wederpartij van de aansprakelijkgestelde is geschonken.

Er zijn wel voorwaarden waaraan de ontvanger moet voldoen voordat hij de rechtshandeling kan vernietigen.

47.8.1 ***Voorwaarden vernietigbaarheid onverplichte rechtshandeling***

Voordat de ontvanger de rechtshandeling kan vernietigen moet hij aan een aantal voorwaarden voldoen:

- De rechtshandeling moet onverplicht zijn (dat wil zeggen dat er voor de bestuurder geen verplichting was om de zaak te schenken of te verkopen).
- Door de rechtshandeling is verhaal op de bestuurder is verminderd. Als de bestuurder 1 van zijn bezittingen aan een derde schenkt of verkoopt, houdt hij soms voldoende bezittingen over waarop de ontvanger zich kan verhalen. De ontvanger kan dan de schenking of verkoop niet vernietigen. Hij is door die rechtshandeling namelijk niet benadeeld. Als de ontvanger zich door de rechtshandeling nog

steeds kan verhalen, maar moeizamer, is er wel sprake van benadeling en kan deze rechtshandeling worden vernietigd.
- De ontvanger moet aantonen dat de bestuurder opzettelijk probeerde het verhaal op zijn bezittingen te verminderen. Vaak wordt door de toestand van het geval uitgegaan van opzet. Het aangeven van deze toestand is dan al voldoende.

47.8.2 ***Gevolgen vernietiging onverplichte rechtshandeling***

Door het vernietigen van de rechtshandeling kunnen rechten van derden die te goeder trouw zijn, niet worden geschaad. Derden te goeder trouw zijn degenen aan wie de goederen door de wederpartij van de bestuurder zijn doorverkocht. Deze derden wisten niet van de benadeling van de ontvanger door de transactie met de bestuurder.

Als het om roerende zaken gaat, hoeft de ontvanger niet aan de rechter te vragen of hij de rechtshandeling mag vernietigen. Als de ontvanger vindt dat aan de vereiste voorwaarden is voldaan, mag hij beslag leggen op de zaak alsof deze nog eigendom was van de bestuurder. De wederpartij van de aansprakelijkgestelde die eigenaar is geworden van de zaken en met het beslag van de ontvanger wordt geconfronteerd, kan de ontvanger dagvaarden voor de civiele rechter (bijvoorbeeld in kort geding). De rechter beoordeelt of de ontvanger de rechtshandeling terecht heeft vernietigd. Als de ontvanger ongelijk krijgt, moet hij het beslag opheffen. Als de ontvanger wel gelijk krijgt, kan hij de in beslag genomen zaken verkopen. Tegen de uitspraak van de rechter is hoger beroep mogelijk.

Als de te bestrijden handeling over onroerende zaken gaat, zal de ontvanger vaak kiezen voor een zogenoemd Pauliana-beslag. Dat is een conservatoir beslag op een onroerende zaak dat wordt gelegd in afwachting van een rechterlijke uitspraak waarbij de handeling wordt vernietigd. Een conservatoir beslag is een bewarend beslag (bewaring van recht). Het doel van dit beslag is te voorkomen dat de belastingschuldige zaken vervreemdt of bezwaart. Voor een conservatoir beslag is verlof van de voorzieningenrechter van de rechtbank nodig. Het verlof van de voorzieningenrechter van de rechtbank is de titel die de belastingdeurwaarder in het proces-verbaal van beslag moet vermelden.

47.9 Bestuurdersaansprakelijkheid erfgenamen

Erfgenamen van bestuurders kunnen aansprakelijk worden gesteld voor bedragen waarvoor de overleden bestuurder bij zijn leven naar artikel 36 van de Invorderingswet 1990 aansprakelijk is gesteld. Zij moeten naar verhouding van hun aandeel dat zij uit de nalatenschap hebben ontvangen bijdragen in de aansprakelijkheidsschuld.

Soms gaat om een belastingschuld waarvoor de erflater/bestuurder vóór zijn overlijden aansprakelijk is gesteld, maar waarvan het bedrag van de aansprakelijkheid ná het overlijden wordt vastgesteld. Dan is de aansprakelijkheid van de erfgenamen beperkt tot hun erfdeel (Invorderingswet 1990, artikel 48).

47.10 Verhaalsrecht bestuurdersaansprakelijke

De bestuurder die voor belastingschulden van de rechtspersoon aansprakelijk is gesteld en zijn aansprakelijkheidsschuld heeft betaald, kan het betaalde bedrag verhalen op de belastingschuldige

rechtspersoon. Als dit niet of niet geheel mogelijk is, heeft de bestuurder nog een mogelijkheid. Als er naar artikel 36 van de Invorderingswet 1990 meer hoofdelijke aansprakelijke bestuurders zijn aan te wijzen, is ieder van hen voor een gelijk deel aansprakelijk. Dat geldt voor de schuld die niet op de belastingschuldige zelf kan worden verhaald. De aansprakelijke bestuurder kan zich dan op deze andere bestuurders verhalen voor zover hij aan de ontvanger meer heeft betaald dan zijn deel (Invorderingswet 1990, artikel 55).

Ook degene die niet (rechtstreeks) door de ontvanger aansprakelijk is gesteld, maar wel aan de mede-aansprakelijke bestuurder (die wel aansprakelijk is gesteld) in de schuld heeft bijgedragen, kan deze bijdrage van de belastingschuldige terug vorderen.

De aansprakelijkgestelde die de belastingschuld heeft betaald of in de belasting heeft bijgedragen, is bij zijn verhaal op de belastingschuldige of de medeaansprakelijke naar artikel 57 van de Invorderingswet 1990 gesubrogeerd in het fiscale voorrecht. Subrogatie is het in de plaats treden in de rechten van een schuldeiser (de Belastingdienst) door een derde (de aansprakelijkgestelde). Dus de aansprakelijkgestelde heeft voor de betaalde belastingschuld het fiscale voorrecht.

47.11 Uitbreiding aansprakelijkheid

De ontvanger kan bestuurders van een rechtspersoon aansprakelijk stellen voor de aansprakelijkheidsschuld van de rechtspersoon (Invorderingswet 1990, artikel 36b). De ontvanger kan een bestuurder slechts aansprakelijk stellen voor de belasting die de rechtspersoon zelf is verschuldigd (Invorderingswet 1990, artikel 36, lid 7). De ontvanger kan een bestuurder ook aansprakelijk stellen voor de aansprakelijkheidsschuld van de rechtspersoon (Invorderingswet 1990, artikel 36b).

Omdat artikel 36b van de Invorderingswet 1990 een uitbreiding van de bestuurdersaansprakelijkheid is, gelden veel bepalingen van artikel 36 van de Invorderingswet 1990 ook voor het nieuwe artikel.

Een belangrijke afwijkende bepaling is de verplichte volgorde van aansprakelijk stellen bij een fiscale eenheid omzetbelasting.

Door de uitbreiding van de bestuurdersaansprakelijkheid kan de ontvanger te maken krijgen met het overgangsrecht.

47.11.1 Bestuurdersaansprakelijkheid aansprakelijkheidsschuld

Omdat artikel 36b slechts een uitbreiding is van de bestuurdersaansprakelijkheid, gelden veel bepalingen van artikel 36 van de Invorderingswet 1990 hiervoor ook (Invorderingswet 1990, artikel 36b, lid 2). Dat houdt in dat voor het aansprakelijk stellen van een bestuurder voor de aansprakelijkheidsschuld van een rechtspersoon de bepalingen uit artikel 36 van de Invorderingswet 1990 moeten worden toegepast. Dit zijn de bepalingen in lid 2-6 en lid 8 van artikel 36 van de Invorderingswet 1990.

De bepalingen van artikel 36 van de Invorderingswet 1990 wijken voor de aansprakelijkstelling op grond van artikel 36b van de Invorderingswet 1990 alleen af voor de melding betalingsonmacht en het kennelijk

onbehoorlijk bestuur. Dit heeft specifieke gevolgen voor de bepalingen van artikel 36 van de Invorderingswet 1990. En dan in het bijzonder voor de melding betalingsonmacht en het kennelijk onbehoorlijk bestuur inzake de aansprakelijkheidsbepaling van het nieuwe artikel 36b van de Invorderingswet 1990.

47.11.2 ***Voorbeeld melding betalingsonmacht***

De bestuurder meldt de betalingsonmacht voor de aansprakelijkheidsschuld van de rechtspersoon. De bestuurder meldt dit uiterlijk 2 weken na de dag dat de aansprakelijkheidsschuld door de rechtspersoon had moeten zijn betaald (Uitvoeringsbesluit Invorderingswet 1990, artikel 7).

Voorbeeld

Een fiscale eenheid omzetbelasting bestaat uit 3 deelnemers: bv A, bv B en bv C. De fiscale eenheid krijgt een naheffingsaanslag omzetbelasting omdat de omzetbelasting over februari 2008 niet is betaald. De dagtekening van de aanslag is 1 mei 2008. De aanslag moet binnen veertien dagen worden betaald. De aanslag wordt niet betaald en de ontvanger stelt die deelnemer van de fiscale eenheid aansprakelijk waar de schuld materieel is ontstaan. Dat is in dit geval bv C. De beschikking waarbij bv C aansprakelijk wordt gesteld op grond van artikel 43 van de Invorderingswet 1990 is gedagtekend 1 juni 2015. De betalingstermijn van de beschikking is 6 weken. Door de aansprakelijkgestelde bv C wordt geen bezwaar ingediend tegen de aansprakelijkstelling. Betalen kan de bv C niet, omdat de rechtspersoon in financiële moeilijkheden is gekomen. De bestuurder moet de betalingsonmacht van de aansprakelijkheidsschuld uiterlijk melden 2 weken na de dag dat de aansprakelijkheidsschuld had moeten zijn betaald. Dat is dus uiterlijk 28 juli 2015.

47.11.3 ***Bestuurdersaansprakelijkheid bij kennelijk onbehoorlijk bestuur***

De driejaarstermijn voor kennelijk onbehoorlijk bestuur is voor de aansprakelijkheidsbepaling van artikel 36b van de Invorderingswet 1990 bewust verlengd naar 7 jaar. Dit betekent dat het kennelijk onbehoorlijk bestuur niet in 3 jaar, maar in 7 jaar voorafgaand aan het tijdstip van de melding moet hebben plaatsgevonden. De termijn waarbinnen het kennelijk onbehoorlijk bestuur moet hebben plaatsgevonden is voor de bestuurdersaansprakelijkheid voor een aansprakelijkheidsschuld verlengd. Dit komt omdat er al heel wat jaren voorbij kunnen zijn voordat een bestuurder aansprakelijk wordt gesteld voor de aansprakelijkheidsschuld van de rechtspersoon.

Voorbeeld

Een bv leent in 2008 personeel in van een malafide uitzendbureau. Dit uitzendbureau (uitlener) doet aangifte voor een te laag bedrag aan belastingen, waardoor hij zijn personeel tegen een laag tarief kan aanbieden. Er wordt in 2009 een naheffingsaanslag aan het uitzendbureau opgelegd over 2008. De ontvanger wil gaan invorderen bij het uitzendbureau maar er is geen verhaal. De ontvanger stelt de bestuurder van het uitzendbureau aansprakelijk op grond van artikel 36 van de Invorderingswet 1990. Nadat deze aansprakelijkheidsprocedure is afgerond, inclusief bezwaar en beroep, is het inmiddels 2012. De bestuurder van het uitzendbureau

biedt geen verhaal en de ontvanger stelt in 2012 de bv aansprakelijk op grond van inlening van personeel (Invorderingswet 1990, artikel 34). Ook de inlenende bv wendt alle rechtsmiddelen aan tegen de beschikking aansprakelijkstelling. Na de procedure (in 2014) stelt de ontvanger de bestuurder van de inlenende bv aansprakelijk, omdat de bv ook geen verhaal biedt. De ontvanger stelt de bestuurder aansprakelijk voor de aansprakelijkheidsschuld van de bv op grond van artikel 36b van de Invorderingswet 1990. De bestuurder van de bv heeft de betalingsonmacht voor de aansprakelijkheidsschuld rechtsgeldig gemeld. De ontvanger moet bewijzen dat het niet betalen van de aansprakelijkheidsschuld te wijten is aan kennelijk onbehoorlijk bestuur van de bestuurder. Dit kennelijk onbehoorlijk bestuur komt voornamelijk door het inlenen van personeel van een malafide uitzendbureau in 2008. Als driejaarstermijn zou hebben gegolden voor deze aansprakelijkstelling, zou de ontvanger slechts 'terug' kunnen tot het jaar 2011 (3 jaar voor melding betalingsonmacht). De wetgever heeft hier rekening mee gehouden en de termijn verlengt naar 7 jaar. De ontvanger kan dus het kennelijk onbehoorlijk bestuur dat heeft plaatsgevonden in 2008 bewijzen, omdat 2008 binnen de zevenjaarstermijn voorafgaand aan de melding betalingsonmacht ligt.

De ontvanger mag een bestuurder pas op grond van artikel 36b van de Invorderingswet 1990 aansprakelijk stellen als de rechtspersoon in gebreke is met de betaling van de aansprakelijkheidsschuld (Invorderingswet 1990, artikel 49, lid 1).

47.11.4 ***Verplichte volgorde aansprakelijkstelling fiscale eenheid omzetbelasting***

Door artikel 36b van de Invorderingswet 1990 kunnen bestuurders van een deelnemer van een fiscale eenheid omzetbelasting aansprakelijk worden gesteld voor een belastingschuld die materieel niet bij hun rechtspersoon is ontstaan. Maar de ontvanger moet bij een fiscale eenheid omzetbelasting wel een verplichte volgorde van aansprakelijk stellen aanhouden (Leidraad Invordering 2008, artikel 36b.1). Als de ontvanger weet bij welke deelnemer van de fiscale eenheid de materiële belastingschuld is ontstaan, moet hij eerst die deelnemer aansprakelijk stellen. Daarna kan hij de bestuurder van die deelnemer op grond van artikel 36b van de Invorderingswet 1990 aansprakelijk stellen. Als dit alles geen effect heeft, kan de ontvanger de overige deelnemers van de fiscale eenheid aansprakelijk stellen en vervolgens eventueel de bestuurders van de overige deelnemers.

47.11.5 ***Overgangsrecht bij aansprakelijkstelling voor aansprakelijkheidsschuld***

Artikel 36b van de Invorderingswet 1990 mag niet worden gebruikt op beschikkingen aansprakelijkstelling die zijn bekendgemaakt voor 1 januari 2008. Artikel 36b is namelijk vanaf 1 januari 2008 van kracht geworden.

Voorbeeld

De ontvanger heeft een deelnemer van een fiscale eenheid omzetbelasting op 12 december 2007 aansprakelijk gesteld en de beschikking diezelfde dag bekendgemaakt. De ontvanger mag nu

niet, als betaling op de beschikking uitblijft, de bestuurder van deze deelnemer bijvoorbeeld op 1 mei 2008 aansprakelijk stellen op grond van artikel 36b van de Invorderingswet 1990. Als de ontvanger de deelnemer pas op 2 januari 2008 aansprakelijk had gesteld, kan de ontvanger de bestuurder wel op 1 mei 2008 aansprakelijk stellen voor het niet betalen van de aansprakelijkheidsschuld van de rechtspersoon.

48 Aansprakelijkheidsbepalingen overig

Dit hoofdstuk behandelt de verschillende aansprakelijkheidsbepalingen die niet gebaseerd zijn op artikel 34 (Inlenersaansprakelijkheid); artikel 35, 35a en 35b (Ketenaansprakelijkheid) of artikel 36 (Bestuurdersaansprakelijkheid) van de Invorderingswet 1990.

Dit hoofdstuk behandelt de volgende aansprakelijkheidsbepalingen:
- aansprakelijkheid voor alle rijksbelastingen (Invorderingswet 1990, artikel 33)
- aansprakelijkheids voor alle rijksbelastingen (Invorderingswet 1990, artikel 33a)
- aansprakelijkheid bestuurders Vpb bij niet-toegestane handelingen (Invorderingswet 1990, artikel 36a)
- aansprakelijkheid voor niet in Nederland wonenden (Invorderingswet 1990, artikel 37)
- aansprakelijkheid onterecht niet ingehouden loonheffing en kansspelbelasting (Invorderingswet 1990, artikel 38)
- aansprakelijkheid fiscale eenheid vennootschapsbelasting (Invorderingswet 1990, artikel 39)
- aansprakelijkheid vervreemders van aandelen (Invorderingswet 1990, artikel 40)
- aansprakelijkheid bij verplaatsing lichaam naar buitenland (Invorderingswet 1990, artikel 41)
- aansprakelijkheid voor overdrachtsbelasting (Invorderingswet 1990, artikel 42)
- aansprakelijkheid OB bij huur van voertuig (Invorderingswet 1990, artikel 42a)
- aansprakelijkheid leveranciers onroerende zaken voor omzetbelasting (Invorderingswet 1990, artikel 42b)
- aansprakelijkheid voor omzetbelasting bij carrouselfraude (Invorderingswet 1990, artikel 42c)
- aansprakelijkheid fiscale eenheid omzetbelasting (Invorderingswet 1990, artikel 43)
- aansprakelijkheid voor verpakkingenbelasting (Invorderingswet 1990, artikelen 43 en 43a)
- aansprakelijkheid voor inkomstenbelasting (Invorderingswet 1990, artikel 44)
- aansprakelijkheid verzekeraar inzake lijfrente (Invorderingswet 1990, artikel 44a)
- aansprakelijkheid verzekeraar inzake pensioenregeling (Invorderingswet 1990, artikel 44b)
- aansprakelijkheid verzekeraar inzake kapitaalverzekering eigen woning (Invorderingswet 1990, artikel 44c)
- aansprakelijkheid voor erfbelasting en schenkbelasting (Invorderingswet 1990, artikel 46)
- aansprakelijkheid executeur voor erfbelasting (Invorderingswet 1990, artikel 47)
- beperking aansprakelijkheid erfgenamen (Invorderingswet 1990, artikel 48)
- een kort overzicht van civielrechtelijke aansprakelijkheidsbepalingen

Voor de formele regels inzake het aansprakelijk stellen wordt verwezen naar aansprakelijkheidsbepalingen formeel.

48.1 Aansprakelijkheid voor rijksbelastingen

Als een lichaam zijn belastingschuld niet kan of niet wil betalen, is soms sprake van hoofdelijke aansprakelijkheid. Deze aansprakelijkheid geldt voor personen die een nauwe band, en daarmee invloed hebben of hadden op het betalen van de belastingschulden van het lichaam. Door de hoofdelijke aansprakelijkheid kunnen deze personen ieder voor het volle bedrag worden aangesproken. De aansprakelijkheid bestaat voor alle rijksbelastingen die het lichaam is verschuldigd (Invorderingswet 1990, artikel 2, lid 1, onder a en lid 2, onder a).

Het gaat over de:
- aansprakelijkheid bij maatschap
- aansprakelijkheid bij vof
- aansprakelijkheid bij commanditair vennootschap
- aansprakelijkheid lichaam geen rechtspersoon/niet rechtsbevoegd
- aansprakelijkheid bij een niet in Nederland gevestigd lichaam
- aansprakelijkheid bij ontbonden lichaam

Onder lichamen (Algemene wet inzake rijksbelastingen, artikel 2, lid 1, letter b) wordt bedoeld lichamen in de zin van de Algemene wet rijksbelastingen (Invorderingswet 1990, artikel 33, lid 2).

Bij het aansprakelijk stellen van maten, vennoten en bestuurders van niet volledig bevoegde rechtspersonen, houdt de ontvanger rekening met een aantal algemene regels.

Bestuurders zijn alleen aansprakelijk voor de belastingschuld die het lichaam zelf verschuldigd is (Invorderingswet 1990, artikel 33). De bestuurders zijn dus niet aansprakelijk voor een schuld waarvoor het lichaam als derde aansprakelijk is gesteld.

Als een bestuurder van een lichaam volgens deze regeling aansprakelijk wordt gesteld en zelf een lichaam is, kan de ontvanger ook de bestuurders van dat lichaam aansprakelijk stellen (Invorderingswet 1990, artikel 33, lid 3).

48.1.1 Aansprakelijkheid bij maatschap

Een maatschap is een samenwerkingsverband van beroepsbeoefenaren, bijvoorbeeld notarissen of medisch specialisten (Burgerlijk Wetboek, artikel 7A:1655). De maatschap heeft geen rechtspersoonlijkheid. Dit betekent dat de maatschap niet rechts- en handelingsbevoegd is. Een aanslag op naam van een maatschap kan door de ontvanger alleen ingevorderd worden door de maten aansprakelijk te stellen. De maatschap heeft namelijk geen eigen, afgescheiden vermogen, dus er is geen verhaal mogelijk.

De maten zijn voor een gelijk deel aansprakelijk (Burgerlijk Wetboek, artikel 7A:1680). Maar artikel 33, lid 1, onder a van de Invorderingswet 1990 geeft een uitbreiding van de aansprakelijkheid van de maten. Zij zijn hoofdelijk aansprakelijk voor de belastingschuld van de maatschap en niet slechts voor een deel.

Een maat is niet aansprakelijk op grond van artikel 33, Invorderingswet 1990, als het niet aan hem is te wijten dat de maatschap de belastingschuld niet heeft betaald. Maar hij is wèl aansprakelijk op grond van artikel 7A:1680 van het Burgerlijk Wetboek. In dit geval is de maat niet hoofdelijk aansprakelijk, maar alleen voor een gelijke som en een gelijk deel.

48.1.2 ***Aansprakelijkheid bij Vof***

De vennootschap onder firma is een bijzondere maatschap tot uitoefening van een bedrijf onder een gemeenschappelijke naam (Wetboek van Koophandel, artikel 16). De vennootschap onder firma heeft geen rechtspersoonlijkheid. Voor de vennootschap onder firma gelden naast de algemene regels voor de maatschap uit het Burgerlijk Wetboek de regels uit het Wetboek van Koophandel.

De vennoten zijn hoofdelijk aansprakelijk voor de verbintenissen van de vennootschap onder firma en voor verbintenissen die voortvloeien uit de wet (Wetboek van Koophandel, artikel 18). Iedere vennoot is hoofdelijk aansprakelijk voor de schuld, ongeacht de interne vennootschapverhoudingen. Een belastingschuld is een verbintenis die voortvloeit uit de wet. De ontvanger kan de vennoten aansprakelijk stellen op grond van artikel 18, Wetboek van Koophandel. Hij kan de vennoten ook aansprakelijk stellen op grond van artikel 33, lid 1, onder a van de Invorderingswet 1990.

In principe kan de ontvanger zelf bepalen op grond van welke bepaling hij een derde aansprakelijk stelt. Maar de ontvanger moet die aansprakelijkheidsbepaling toepassen waarbij de aansprakelijke zich kan disculperen (Leidraad Invordering 2008, artikel 32.1). Dit betekent dat de aansprakelijke moet bewijzen dat het niet zijn schuld is dat de belastingschuld niet is betaald. Daarom zal de ontvanger vennoten aansprakelijk stellen op grond van artikel 33 van de Invorderingswet 1990 en dus niet op grond van artikel 18 van het Wetboek van Koophandel. In artikel 33, lid 4 van de Invorderingswet 1990 is namelijk een disculpatiebepaling opgenomen die in artikel 18 van het Wetboek van Koophandel ontbreekt.

48.1.3 ***Aansprakelijkheid bij commanditaire vennootschap***

De commanditaire vennootschap is een bijzondere maatschap aangegaan door 1 of meerdere beherende vennoten en 1 of meer geldschieters (Wetboek van Koophandel, artikel 19). Een geldschieter van een commanditaire vennootschap wordt een commandite of stille vennoot genoemd. De commanditaire vennootschap heeft geen rechtspersoonlijkheid.

De beherende vennoten kunnen door de ontvanger aansprakelijk worden gesteld voor de gehele belastingschuld van de commanditaire vennootschap (Invorderingswet 1990, artikel 33, lid 1, onder a).

Als de commanditaire vennootschap maar 1 beherend vennoot heeft en 1 of meer geldschieters, is er geen sprake van een afgescheiden vermogen van de vennootschap. Het vermogen van de beherend vennoot is het enige vermogen waarop kan worden teruggevorderd. De stille vennoot is niet aansprakelijk voor de schulden van de vennootschap. Maar het kan zijn dat hij zijn ingebrachte geld kwijt raakt.

Om niet aansprakelijk te zijn, moet de stille vennoot zich wel aan een paar regels houden (Wetboek van Koophandel, artikel 20). Zo mag hij geen bestuurshandelingen verrichten of in de zaken van de vennootschap werkzaam zijn. Ook mag zijn naam niet gebruikt worden in de naam van de vennootschap, tenzij hij een afgetreden vennoot is en zijn naam al gebruikt werd.

Als de stille vennoot zich niet aan deze regels houdt, wordt hij beschouwd als een beherend vennoot en dus hoofdelijk aansprakelijk voor de belastingschulden van de vennootschap (Wetboek van Koophandel, artikel 21).

48.1.4 ***Aansprakelijkheid lichaam geen rechtspersoon/niet rechtsbevoegd***

Bij lichamen die rechtspersoonlijkheid bezitten maar niet volledig rechtsbevoegd zijn, zijn de bestuurders hoofdelijk aansprakelijk. Een voorbeeld is een vereniging waarvan de statuten niet zijn opgenomen in een notariële akte (Burgerlijk Wetboek, artikel 2:30).

48.1.5 ***Aansprakelijkheid maten, vennoten en bestuurders van onbevoegde rechtspersonen***

De ontvanger kan een bestuurder of vennoot van een lichaam aansprakelijk stellen voor de belastingschuld van dat lichaam (Invorderingswet 1990, artikel 33, lid 1, onderdeel a). De bestuurder of vennoot kan proberen te bewijzen dat het niet zijn schuld is dat het lichaam de belastingschuld niet heeft betaald (Invorderingswet 1990, artikel 33, lid 4). Als hij daarin slaagt is hij niet aansprakelijk.

De ontvanger kan een (nieuwe) bestuurder/vennoot die tot het lichaam is toegetreden, niet aansprakelijk stellen voor de belastingschuld die materieel is ontstaan vóórdat deze als bestuurder begon. De ontvanger kan de gewezen bestuurder/vennoot wel aansprakelijk stellen voor de belastingschuld die in zijn bestuursperiode materieel is ontstaan. Ook al zou dit tot een belastingaanslag leiden die pas ná zijn bestuursperiode wordt opgelegd.
De beleidsbepaler of de feitelijke bestuurder is niet aansprakelijk voor de belastingschulden van het lichaam (Invorderingswet 1990, artikel 33, lid 1, onder a). Deze aansprakelijkheid is dus anders geregeld dan de bestuurdersaansprakelijkheid (Invorderingswet 1990, artikel 36).

48.1.6 ***Aansprakelijkheid bij een niet in Nederland gevestigd lichaam***

De ontvanger beoordeelt waar een lichaam gevestigd is. Hij gaat hierbij uit van de feitelijke omstandigheden (Algemene wet inzake rijksbelastingen, artikel 4, lid 1). Doorslaggevend bij de beoordeling is waar het lichaam feitelijk gevestigd is.

Als een lichaam dat niet in Nederland is gevestigd een niet-betaalde belastingschuld heeft, kan de ontvanger de volgende personen, hoofdelijk aansprakelijk stellen:
- de leider van de vaste inrichting van het lichaam in Nederland
- de in Nederland wonende of gevestigde vaste vertegenwoordiger van het lichaam

De leider van de vaste inrichting is degene die feitelijk de leiding heeft van de in Nederland gevestigde vaste inrichting.

De begrippen 'vaste inrichting' en 'vaste vertegenwoordiger' zijn dezelfde als bij de heffing van de diverse belastingen.

Een vaste inrichting is een ietwat duurzame inrichting. Daarin worden de werkzaamheden van een onderneming geheel of gedeeltelijk uitgeoefend voor rekening en risico van de buitenlandse onderneming. Bij de beoordeling van het begrip vaste inrichting zijn de feitelijke omstandigheden doorslaggevend.

Een vaste inrichting is bijvoorbeeld:
- een plaats waar leiding wordt gegeven
- een filiaal
- een kantoor
- een fabriek
- een werkplaats
- een verkoopruimte
- een goederendepot met volledige en afzonderlijke administratie

Geen vaste inrichting is:
- een ruimte voor reclamedoeleinden
- een ruimte voor het verstrekken of inwinnen van informatie
- een ruimte voor het verrichten van onderzoek
- een goederendepot zonder administratie

Verplaatsbaarheid is in principe geen belemmering om een vaste inrichting aan te nemen.

Een vaste vertegenwoordiger is een persoon die in het bezit is van een doorlopende machtiging om namens de buitenlandse onderneming overeenkomsten af te sluiten.
De ontvanger kan de leider van een vaste inrichting of de vaste vertegenwoordiger van een lichaam aansprakelijk stellen voor de niet-betaalde belastingschuld van dat lichaam (Invorderingswet 1990, artikel 33, lid 1, onderdeel b). Als de aansprakelijkgestelde bewijst dat het niet zijn schuld is dat het lichaam de belastingschuld niet heeft betaald, is hij niet aansprakelijk (Invorderingswet 1990, artikel 33, lid 4).

*48.1.7 **Aansprakelijkheid bij ontbonden lichaam***

Bij een lichaam dat is ontbonden geldt dat iedereen die met de vereffening van het lichaam is belast, hoofdelijk aansprakelijk is voor de rijksbelastingen van het lichaam (Invorderingswet 1990, artikel 33, lid 1, onderdeel c).

De ontvanger stelt pas aansprakelijk als hij aantoont dat het niet betalen van de belastingschuld het gevolg is van het kennelijk onbehoorlijk bestuur van de vereffenaar. De vereffening heeft bijvoorbeeld niet plaatsgevonden met toepassing van de wettelijke uitgangspunten. Voor het begrip 'kennelijk onbehoorlijk bestuur' geldt hetzelfde als bij het begrip kennelijk onbehoorlijk bestuur voor de bestuurdersaansprakelijkheid (Invorderingswet 1990, artikel 36).

De ontvanger kan de vereffenaar aansprakelijk stellen tot 3 jaar na de ontbinding.

Een vereffenaar die door de rechter is benoemd, is niet aansprakelijk (Invorderingswet 1990, artikel 33, lid 1, onderdeel c).

In het Burgerlijk Wetboek staan de ontbindingsgronden voor rechtspersonen (Burgerlijk Wetboek, boek 2) en lichamen die geen rechtspersoonlijkheid bezitten (Burgerlijk Wetboek, artikelen 7A:1683 en 1684).

Door de ontbinding eindigt het bestaan van de vennootschap niet meteen. De vennootschap blijft (juridisch) voortbestaan tot aan de vereffening van haar vermogen en het afwerken van de nog lopende zaken.

Rechtspersonen houden in deze periode hun rechtspersoonlijkheid, maar achter hun naam komt te staan 'in liquidatie'. Zodra de vereffening is beëindigd, houdt ook de vennootschap op te bestaan.

Het besluit tot ontbinding wordt gepubliceerd in het Handelsregister. Voor verenigingen geldt het Verenigingenregister en voor stichtingen in het Stichtingenregister.

48.2 Aansprakelijkheid van begunstigden

Artikel 33a van de Invorderingswet 1990 regelt de aansprakelijkheid van begunstigden van een onverplichte handeling (waaronder begrepen een samenstel van handelingen waarvan er ten minste een onverplicht is verricht) waardoor de Belastingdienst is benadeeld in zijn verhaalsmogelijkheden. De aansprakelijkheid strekt zich niet verder uit dan tot het bedrag van de begunstiging. Deze aansprakelijkheid is geïntroduceerd om verhaalsconstructies tegen te gaan. De actio pauliana uit het burgerlijk recht als ook de onrechtmatige daad biedt de Belastingdienst, met name in grensoverschrijdende situaties, daartoe onvoldoende mogelijkheden. Beide civielrechtelijke verhaalsmogelijkheden zijn namelijk niet altijd inroepbaar in grensoverschrijdende situaties. Voor het inroepen van de actio pauliana geldt daarnaast de knellende éénjaarstermijn. Verder is een vordering uit onrechtmatige daad beperkt tot onrechtmatig handelen of nalaten van degene die de ontvanger aansprakelijk wenst te stellen; in de praktijk is dat doorgaans de begunstigde bij wie het vermogen terecht is gekomen. Echter, het is doorgaans niet deze begunstigde, maar de belastingschuldige die mogelijk onrechtmatig heeft gehandeld jegens de ontvanger.

De navolgende subparagrafen beschrijven het beleid over:
- onverplicht verrichte handelingen;
- benadeling van de ontvanger;
- wetenschap van benadeling;
- verhaalsconstructies aannemelijk maken;
- samenlopende aanspraken.

48.2.1 Onverplicht verrichte handelingen

Onverplicht verrichte handelingen zijn handelingen die zijn verricht zonder dat daartoe een op wet of overeenkomst berustende verplichting

bestaat. Een handeling kan ook onverplicht zijn als de feitelijke situatie aldus is dat de schuldenaar praktisch niet anders kon doen dan de handeling verrichten. Feitelijke dwang of economische noodzaak schept dus geen rechtsplicht. Ook moet bij het beantwoorden van de vraag of sprake is van een verplichte of onverplichte handeling geen rekening worden gehouden met de subjectieve gesteldheid van partijen; het maakt niet uit of partijen van mening zijn dat er sprake is van een verplichte dan wel een onverplichte handeling. Voorbeelden van een onverplichte handeling zijn:

- overdragen van vermogensbestanddelen onder de werkelijke waarde ervan (bijvoorbeeld schenkingen);
- uitkeren van dividend;
- verrichten van een prestatie of leveren van een goed tegen verrekening;
- voldoen van een schuld ten behoeve van een derde;
- betalen van een schuld in natura;
- bevoordelen van een of meer (nauw betrokken) schuldeisers;
- verstrekken van zekerheid.

Niet alleen onverplichte rechtshandelingen, maar alle onverplichte handelingen kunnen leiden tot aansprakelijkheid. Dus ook onverplicht verrichte feitelijke handelingen. Onverplicht verrichte feitelijke handelingen, waaronder een onverplicht doen of een onverplicht nalaten wordt verstaan, kunnen immers ook bewerkstelligen dat de ontvanger wordt benadeeld. Deze vormgeving voorkomt dat discussie ontstaat over de vraag of de handeling al dan niet gekwalificeerd kan worden als rechtshandeling. Vooral als de handeling in het buitenland of met toepassing van buitenlands recht is verricht, zou een dergelijke discussie zich kunnen voordoen.

Bij een handeling onder opschortende voorwaarde met terugwerkende kracht wordt voor de toepassing van de termijneis van artikel 33a, tweede lid, onderdeel b van de wet aangesloten bij het tijdstip van het vervullen van de opschortende voorwaarde. Bij een feitelijke handeling geldt het tijdstip van het doen of het nalaten waardoor de Belastingdienst is benadeeld in zijn verhaalsmogelijkheden.

48.2.2 ***Benadeling van de ontvanger***

Er is in ieder geval sprake van benadeling van de ontvanger indien door de handeling minder van de belastingschuld wordt voldaan of kan worden verhaald dan zonder die handeling het geval zou zijn. Er is ook sprake van benadeling als de ontvanger juridisch weliswaar nog verhaalsmogelijkheden heeft, maar het nemen van verhaal feitelijk aanzienlijk is bemoeilijkt door de handeling, dan wel het nemen van verhaal aanzienlijk meer tijd of geld kost dan zonder die handeling het geval was geweest.

48.2.3 ***Wetenschap van benadeling bij zowel belastingschuldige als begunstigde***

Van wetenschap van benadeling is sprake als de benadeling met een redelijke mate van waarschijnlijkheid is te voorzien. Niet vereist is dat de partijen de omvang van de benadeling voorzagen.

De belastingschuldige en de begunstigde kunnen het wettelijk vermoeden van wetenschap van benadeling weerleggen als de juistheid

van het bewijsvermoeden redelijkerwijze betwijfeld moet worden. Of zij slagen in het weerleggen van het wettelijke bewijsvermoeden is afhankelijk van de feitelijke omstandigheden van het geval. Van de begunstigde wordt verwacht dat hij zich een beeld vormt van de financiële positie van de belastingschuldige ten tijde van de begunstiging. Naarmate de begunstigende handeling meer buitenissig of verdacht is, bijvoorbeeld in verband met het tijdstip waarop deze is verricht, zal ook zijn onderzoeksplicht verder reiken.

Een begunstigde kan het vermoeden van wetenschap van benadeling bijvoorbeeld weerleggen door aan de hand van boeken, papieren bescheiden of andere gegevensdragers aannemelijk te maken dat de handeling die tot benadeling van de ontvanger heeft geleid is verricht in het kader van de normale bedrijfsvoering van de onderneming van de belastingschuldige. Ook kan een verklaring omtrent betalingsgedrag van de belastingschuldige die dateert van het moment van begunstiging bijdragen aan het weerleggen van het bewijsvermoeden.

48.2.4 ***Verhaalsconstructies aannemeljik maken***

Voor de toepassing van het wettelijke bewijsvermoeden moet de ontvanger onder meer aannemelijk maken dat er sprake is van een verhaalsconstructie.
Van een verhaalsconstructie is sprake als een of meer van de handelingen die tot benadeling van de ontvanger hebben geleid in overwegende mate zijn verricht met als doel om de ontvanger te benadelen.
Met het criterium "in overwegende mate" wordt bedoeld dat het doorslaggevende doel van de handeling of het samenstel van handelingen was het benadelen van de ontvanger.

Indien de ontvanger aantoont dat zich twee of meer van de onderstaande omstandigheden voordoen, heeft hij in ieder geval voldoende aannemelijk gemaakt dat er sprake is van een verhaalsconstructie.

- De belastingaanslag waarvoor de begunstigde aansprakelijk is gesteld wijkt ten minste 30 procent af van de volgens de aangifte verschuldigde belasting, of er is ter zake van de belastingaanslag waarvoor de begunstigde aansprakelijk is gesteld ten onrechte geen aangifte gedaan door de belastingschuldige.
- Zowel de benadelende handeling in het tijdvak voorafgaand aan het ontstaan van de materiële belastingschuld of bij of na het ontstaan van de materiële als de totale begunstiging bedraagt meer dan € 100.000.
- Aan de belastingschuldige is in de periode ingaande vijf jaar voorafgaand aan de dagtekening van de belastingaanslag die onbetaald is gebleven een vergrijpboete opgelegd wegens het niet voldoen aan zijn fiscale verplichtingen, of de belastingschuldige is in die periode strafrechtelijk veroordeeld voor het niet voldoen aan zijn fiscale verplichtingen.
- De begunstigde heeft over de begunstiging ten onrechte geen belastingaangifte gedaan, dan wel een onjuiste of onvolledige aangifte gedaan.
- De belastingschuldige of de begunstigde heeft ten aanzien van zijn belastingplicht of zijn belastingschuld, onderscheidenlijk zijn aansprakelijkstelling voor de belastingschuld, niet of niet volledig

voldaan aan de fiscale informatieverplichtingen of onjuiste informatie verstrekt.
- In het tijdvak voorafgaand aan het ontstaan van de materiële belastingschuld of bij of na het ontstaan van de materiële belastingschuld zijn vermogensbestanddelen van de belastingschuldige overgedragen aan of overgegaan op een of meer rechtspersonen of natuurlijke personen en ten minste een van die rechtspersonen of natuurlijke personen is buiten Nederland gevestigd of woont buiten Nederland.
- Er is sprake van een grensoverschrijdende constructie waarvoor een meldingsplicht geldt op grond van Mandatory Disclosure-richtlijn en de constructie is ten onrechte niet gemeld.

Indien de ontvanger aannemelijk heeft gemaakt dat er sprake is van een verhaalsconstructie en er ook wordt voldaan aan de andere voorwaarden, geldt het wettelijke bewijsvermoeden. De begunstigde wordt vervolgens in de gelegenheid gesteld om dit wettelijke vermoeden van wetenschap van benadeling te weerleggen.

*48.2.5 **Samenlopende aanspraken***

Uitgangspunt is dat het onwenselijk is dat een begunstigde dubbel wordt getroffen. Indien er sprake is van meerdere begunstigden, dan is ieder van hen hoofdelijk aansprakelijk, dat wil zeggen dat de ontvanger ieder van hen voor het totaal van de openstaande belastingschuld aansprakelijk kan stellen (tot maximaal het bedrag van de begunstiging).

Als de aansprakelijkheid van de begunstigde samenloopt met aanspraken van andere schuldeisers, vermindert de ontvanger het bedrag van de aansprakelijkstelling met het bedrag waarvoor de begunstigde reeds aansprakelijk is gesteld. Ook door de begunstigde afgedragen belasting ten aanzien van de begunstiging wordt in mindering gebracht.

48.3 Aansprakelijkheid bestuurders VPB

Als een lichaam vennootschapsbelasting is verschuldigd door niet-toegestane handelingen in verband met pensioenaanspraken, kan de ontvanger de bestuurders van het lichaam hoofdelijk aansprakelijk stellen (Invorderingswet 1990, artikel 70cc). Tot die niet-toegestane handelingen behoort onder andere de afkoop van pensioenaanspraken bij of na emigratie van de werknemer.

Als een dergelijke niet-toegestane handeling zich heeft voorgedaan, is het lichaam een heffing verschuldigd. Deze is 52% van de waarde in het economisch verkeer van de pensioenaanspraak in het jaar waarin de oneigenlijke handeling heeft plaatsgevonden (Wet op de vennootschapsbelasting 1969, artikel 23a). Deze heffing wordt gevoegd bij de overige vennootschapsbelasting die over dat jaar is verschuldigd.

De aansprakelijkheid in artikel 70cc van de Invorderingswet 1990 is vooral bedoeld voor directeuren-grootaandeelhouders van een nv of bv.

De aansprakelijke bestuurder heeft voor de aansprakelijkheid voor de vennootschapsbelasting een disculpatiemogelijkheid. Dat betekent dat de bestuurder dan moet bewijzen dat het niet zijn schuld is dat de vennootschapsbelasting niet is betaald.

48.3.1 ***Niet toegestane handelingen bij aansprakelijkheid VPB***

Niet-toegestane handelingen wijken af van de voorwaarden die gelden voor de vrijstelling van een pensioenaanspraak. De niet-toegestane handelingen zijn:

- een inhoudelijke wijziging van de pensioenregeling waardoor de pensioenaanspraken niet meer als zodanig zijn aan te merken
- een aanspraak van een pensioenregeling afkopen, vervreemden (in eigendom overdragen) of voorwerp van zekerheid maken
- afzien van een aanspraak op grond van een pensioenregeling, behalve als de aanspraak niet voor verwezenlijking vatbaar is

48.3.2 ***Aansprakelijke bestuurder VPB***

Het begrip 'bestuurder' in het oude artikel 36a van de Invorderingswet 1990 sluit aan bij artikel 36, Invorderingswet 1990, over de bestuurder.

Dit betekent dat niet alleen de huidige bestuurder aansprakelijk is, maar bijvoorbeeld ook de gewezen bestuurder waar onder zijn bestuur de vennootschapsbelasting is ontstaan. Ook kan de ontvanger degene die formeel geen bestuurder is, maar feitelijk als bestuurder optreedt (de mede-beleidsbepaler), aansprakelijk stellen.

De aansprakelijkheid geldt niet voor de door de rechter benoemde bewindvoerder.

De ontvanger kan onder voorwaarden een onverplichte rechtshandeling van een bestuurder vernietigen (Invorderingswet 1990, artikel 36, lid 8).

48.3.3 ***Disculpatie bij VPB***

Voor de bestuurder van het lichaam dat vennootschapsbelasting verschuldigd is, geldt niet de meldingsregeling van betalingsonmacht (Invorderingswet 1990, artikel 36, lid 2). De bestuurder is in principe zonder meer aansprakelijk.

Voor vennootschapsbelasting die een lichaam is verschuldigd op grond van het tot 1 april 2017 geldende artikel 23a van de Wet op de vennootschapsbelasting, is de bestuurder niet aansprakelijk als hij bewijst dat:

- het niet aan hem is te wijten dat de onderhavige vennootschapsbelasting niet is voldaan; en
- hij op het tijdstip waarop de niet-toegestane handeling met betrekking tot een pensioen- of vutaanspraak dan wel de aanspraak op een stamrechtuitkering plaatsvond die aanleiding heeft gegeven tot heffing van vennootschapsbelasting, niet wist of redelijkerwijze kon vermoeden dat de desbetreffende belasting niet zou kunnen worden voldaan.

Aan de tweede eis is in elk geval niet voldaan, wanneer de bestuurder ten tijde van het sluiten van de overeenkomst tot afkoop van deze verplichtingen met een aanzienlijke mate van waarschijnlijkheid kon voorzien dat de afwikkeling van die overeenkomst tot gevolg heeft dat er voor de voldoening van de ten gevolge van de afkoop verschuldigde vennootschapsbelasting geen of onvoldoende middelen beschikbaar zijn.

48.4 Hoofdelijke aansprakelijkheid buitenlandse inhoudingsplichtige,

ondernemer, aannemer, opdrachtgever of koper
Er bestaat hoofdelijke aansprakelijkheid (dus voor het volle bedrag) voor de loonheffing en omzetbelasting van inhoudingsplichtigen, ondernemers, aannemers, opdrachtgevers of kopers die niet in Nederland wonen of gevestigd zijn (Invorderingswet 1990, artikel 37, lid 1). Het gaat daarbij om de volgende belastingen:
- de loonheffing die is verschuldigd door een niet in Nederland wonende of gevestigde inhoudingsplichtige
- de omzetbelasting die is verschuldigd door een niet in Nederland wonende of gevestigde ondernemer
- de loonheffing van een niet in Nederland wonende of gevestigde aannemer, opdrachtgever of koper is verschuldigd volgens de ketenaansprakelijkheidsregeling. Hierbij gaat het om een aansprakelijkheid voor een aansprakelijkheidsschuld van een ander.

Hoofdelijk aansprakelijk voor deze belastingschulden zijn:
- de leider van de vaste inrichting in Nederland
- de in Nederland wonende of gevestigde vaste vertegenwoordiger
- degene die de leiding heeft over de in Nederland verrichte werkzaamheden

Voor degene die aansprakelijk is gesteld voor een buitenlandse belastingschuldige of inhoudingsplichtige, bestaat een disculpatie-(ontsnappings-)mogelijkheid (Invorderingswet 1990, artikel 37, lid 3).

Voor het begrip 'vaste inrichting' en 'vaste vertegenwoordiger': zie paragraaf Aansprakelijkheid inzake een niet in Nederland gevestigd lichaam.

De aansprakelijkheidsbepalingen van artikel 33 en 37 van de Invorderingswet 1990 vallen gedeeltelijk samen. De ontvanger beoordeelt eerst of hij op grond van artikel 33 van de Invorderingswet 1990 aansprakelijk kan stellen. Als blijkt dat dit niet kan, mag hij een beroep doen op de regeling van artikel 37 van de Invorderingswet 1990. Deze personen en lichamen zijn aansprakelijk vanwege de vaak nauwe relatie tussen hen en de in het buitenland verblijvende ondernemer. De wetgever stelt dat zij invloed (hadden) kunnen uitoefenen op de betaling van de belastingschulden door de belastingschuldige zelf. De werkzaamheden zijn namelijk onder de verantwoordelijkheid of met medeweten van de aansprakelijken verricht.

48.5 Hoofdelijke aansprakelijkheid artiest, beroepssporter of buitenlands gezelschap

Er is ook een hoofdelijke aansprakelijkheid voor de loonheffing over de gage (het loon) van buitenlandse artiesten of sporters (Invorderingswet 1990, artikel 37, lid 2).

Aansprakelijk is:
- de persoon die of het lichaam dat het optreden of de sportbeoefening in Nederland organiseert
- de medeorganisator van een in Nederland gehouden optreden of van een Nederlandse sportmanifestatie

- de persoon die het optreden of de sportbeoefening in Nederland onder auspiciën (toezicht, leiding) van een overkoepelende internationale organisatie organiseert

Het verblijf van artiesten en beroepssporters in Nederland is vaak kort. Met deze aansprakelijkheidsbepaling kan de ontvanger de belastingschuld in Nederland verhalen.

48.6 Disculpatie aansprakelijkheid niet-ingezetene

Als de ontvanger iemand aansprakelijk stelt voor de belastingschuld van een niet-ingezetene, kan de aansprakelijkgestelde zich in sommige gevallen disculperen. Als de aansprakelijkgestelde kan aantonen dat het niet aan hem te wijten is dat de belastingschuldige zijn belasting niet heeft betaald, is hij niet hoofdelijk aansprakelijk (Invorderingswet 1990, artikel 37, lid 3).
Deze disculpatiemogelijkheid geldt alleen voor:

- de leider van de vaste inrichting in Nederland van het belastingschuldige lichaam
- de in Nederland wonende of gevestigde vaste vertegenwoordiger van het lichaam
- degene die de leiding heeft over de in Nederland verrichte werkzaamheden

De disculpatiemogelijkheid geldt **niet** voor organisatoren die op grond van artikel 37, lid 2 van de Invorderingswet 1990 aansprakelijk zijn gesteld.

48.7 Samenloop artikel 33 en 37 Invorderingswet 1990

De aansprakelijkheidsbepaling in artikel 33, lid 1, onder b van de Invorderingswet 1990 lijkt op de bepaling in artikel 37 van de Invorderingswet 1990. Maar er zijn enkele verschillen. De aansprakelijkheid in artikel 37 geldt:

- voor de loonheffing en omzetbelasting, dus niet voor alle rijksbelastingen
- voor natuurlijke personen en lichamen, dus niet alleen voor lichamen
- ook voor degene die de leiding heeft over de werkzaamheden, dus niet alleen voor de leider van de vaste inrichting of de vaste vertegenwoordiger

Soms kan de ontvanger beide aansprakelijkheidsregelingen toepassen. Zo kan hij de leider van de vaste inrichting aansprakelijk stellen voor een omzetbelastingschuld van een niet in Nederland gevestigd lichaam. Hier kiest de ontvanger voor de aansprakelijkheidsregeling die geldt voor alle rijksbelastingen (Invorderingswet 1990, artikel 33). Pas als blijkt dat hij deze regeling niet kan gebruiken, mag hij een beroep doen op artikel 37 van de Invorderingswet 1990.

48.8 Aansprakelijkheid ten onrechte niet ingehouden loonheffing

Als de inhoudingsplichtige ten onrechte geen loonheffing heeft ingehouden over het loon of de gage, is de belastingplichtige voor deze loonheffing onder bepaalde voorwaarden hoofdelijk aansprakelijke (Invorderingswet, artikel 38, lid 1, onder a).

De belastingplichtige kan zijn:
- een werknemer
- een artiest
- een beroepssporter
- een buitenlands gezelschap of de leden van het gezelschap

De inhoudingsplichtige kan zijn:
- de werkgever
- de organisator van een evenement; de artiest, beroepssporter of het buitenlands gezelschap staan in een fictieve dienstbetrekking tot de organisator

De aansprakelijkgestelden kunnen zich in bepaalde gevallen disculperen (Invorderingswet 1990, artikel 38, lid 2).

48.9 Aansprakelijkheid ten onrechte niet ingehouden kansspelbelasting

Als iemand een prijs heeft gewonnen in een kansspel, is kansspelbelasting verschuldigd. Degene die de prijs uitkeert (de inhoudingsplichtige) houdt de belasting in op de prijs van de prijswinnaar (belastingplichtige).

Als de inhoudingsplichtige deze inhouding niet doet, kan de ontvanger de belastingplichtige aansprakelijk stellen voor de onterecht niet ingehouden kansspelbelasting (Invorderingswet 1990, artikel 38, lid 1, onder b).

De aansprakelijkgestelde kan zich in bepaalde gevallen disculperen (Invorderingswet 1990, artikel 38, lid 1, letter b).

48.10 Disculpatie aansprakelijkheid loonheffing en kansspelbelasting

Een werknemer, artiest, beroepssporter, gezelschap, lid van een gezelschap of belastingschuldige, is onder bepaalde voorwaarden aansprakelijk (Invorderingswet 1990, artikel 38, lid 1). Dit geldt niet als:
- hij aan de inspecteur verklaart dat door de werkgever/inhoudingsplichtige geen loonheffing is ingehouden. Hij doet dit voordat hij weet of vermoedt dat de inspecteur daar al op een andere manier achter is gekomen (Invorderingswet 1990, artikel 38, lid 2).
- de loonheffing wel is ingehouden, maar onterecht door de inhoudingsplichtige niet aan de Belastingdienst is afgedragen.
- de inhoudingsplichtige zijn plicht tot inhouding niet nakomt, maar de werknemer, artiest, beroepssporter, het gezelschap, het lid van het gezelschap of de belastingplichtige te goeder trouw was. Dit betekent dat zij meenden en ook mochten menen dat de inhoudingsplichtige aan zijn verplichting tot inhouding zou voldoen (Leidraad Invordering 2008, artikel 38.1).

48.11 Aansprakelijkheid fiscale eenheid vennootschapsbelasting

Op verzoek van de dochtermaatschappij en de moedermaatschappij, of de ledenmaatschappij en de moedermaatschappij, wordt de vennootschapsbelasting van hen geheven alsof er 1 belastingplichtige is (Wet op de vennootschapsbelasting 1969, artikel 15 en 15a). Dit heet dan 'fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting'. De heffing begint

vanaf de totstandkoming van de fiscale eenheid. De start van een fiscale eenheid kan dus op elk willekeurig moment van een boekjaar ingaan.

Als een dochtermaatschappij tijdens haar boekjaar deel uitmaakt van een fiscale eenheid en deze eenheid betreffende de dochtermaatschappij nog in hetzelfde boekjaar eindigt, geldt het volgende. Voor de vennootschapsbelasting gaat de inspecteur er dan vanuit dat gedurende die tussenliggende periode betreffende die dochtermaatschappij geen fiscale eenheid is ontstaan. Dit geldt ook voor een bestaande fiscale eenheid die tijdens het boekjaar deel gaat uitmaken van een andere fiscale eenheid en nog in hetzelfde boekjaar uit laatstgenoemde fiscale eenheid wordt ontvoegd.

Deze regels zijn van belang voor de ontvanger. Hij kan zo beoordelen over welke periode nog sprake was van een fiscale eenheid vennootschapsbelasting. Voor deze periode stelt de ontvanger een onderdeel van deze fiscale eenheid aansprakelijk (Invorderingswet 1990, artikel 39).

De dochtermaatschappij en/of de ledenmaatschappijen van een fiscale eenheid zijn hoofdelijk aansprakelijk voor de door de fiscale eenheid verschuldigde vennootschapsbelasting (Invorderingswet 1990, artikel 39).

De 'fiscale eenheid' en de definities van dochtermaatschappij en ledenmaatschappij zijn beschreven in de wet (Wet op de Vennootschapsbelasting 1969, artikel 15 en 15a).
De aansprakelijkheid van de dochtermaatschappijen of ledenmaatschappijen bestaat uit de materiële belastingschuld die tijdens het bestaan van de fiscale eenheid is ontstaan.

48.12 Aansprakelijkheid vervreemders van aandelen

Grootaandeelhouders die aandelen hebben vervreemd zijn aansprakelijk voor de vennootschapsbelasting die verschuldigd is over die vervreemding (Invorderingswet 1990, artikel 40) als:

- zij ten minste (al dan niet samen met partner of echtgenoot) een 3e van het geplaatste aandelenkapitaal in hun bezit hebben in een vennootschap
- de vennootschap in belangrijke mate uit beleggingen bestaat (hieronder worden ook liquide middelen begrepen); en
- zij van deze vennootschap (een deel van) de aandelen hebben vervreemd.

Ook vervreemders van belangen in andere lichamen met een in aandelen verdeeld kapitaal, zoals coöperaties en verenigingen op coöperatieve grondslag, zijn aansprakelijk voor de over de vervreemding verschuldigde vennootschapsbelasting (Invorderingswet 1990, artikel 40, lid 4).

De aansprakelijkheidsbepaling geldt niet alleen als een natuurlijk persoon aandelen vervreemdt, maar ook als een lichaam een deelneming vervreemdt (Invorderingswet 1990, artikel 40, lid 5).

De aansprakelijkheid betreft de verschuldigde vennootschapsbelasting die:

- verschuldigd is aan het eind van het jaar van vervreemding
- verschuldigd wordt over de 3 volgende jaren over de stille reserves of fiscale reserves
- verschuldigd is naar verhouding van de aanspraak op het vermogen tijdens de vervreemding

De aansprakelijkheid geldt alleen als:
- het vermogen van de vennootschap is verminderd, terwijl die vermindering niet het gevolg is van de normale bedrijfsuitoefening.
- de vermindering heeft plaatsgehad in het jaar van vervreemding, de 5 jaren daarvoor of de 3 jaren erna.

Voor zover zekerheid is gesteld is de vervreemder van aandelen of een belang niet aansprakelijk (Invorderingswet 1990, artikel 40, lid 2).

De aansprakelijke kan zich disculperen (Invorderingswet 1990, artikel 40, lid 6). Dat betekent dat hij dan moet bewijzen dat het niet aan hem is te wijten dat het vermogen van de vennootschap onvoldoende is om de vennootschapsbelasting te betalen.

48.13 Aansprakelijkheid bij verplaatsing lichaam naar buitenland

Soms verplaatst een onderneming haar activiteiten naar het buitenland en ook de werkelijke leiding van de onderneming.

Als deze onderneming nog vennootschaps- en dividendbelasting in Nederland heeft, kan de ontvanger de personen die zorgen voor de verplaatsing hoofdelijk aansprakelijk stellen voor deze schulden (Invorderingswet 1990, artikel 41, lid 1).

Deze personen zijn meestal de bestuurders of een vereffenaar.
De aansprakelijkheid geldt voor de vennootschaps- en dividendbelasting die op het tijdstip van de verplaatsing naar het buitenland materieel is verschuldigd. Het is niet van belang of de belastingaanslagen al zijn opgelegd.

De aansprakelijke kan zich disculperen (Invorderingswet 1990, artikel 41, lid 2). Hij moet dan bewijzen dat het niet aan hem te wijten is dat de belasting niet is betaald.

48.14 Aansprakelijkheid overdrachtsbelasting

Overdrachtsbelasting wordt geheven over de verkrijging van binnen Nederland gelegen onroerende zaken (bijvoorbeeld een woning), of beperkte zakelijke rechten op deze zaken (bijvoorbeeld erfpacht of recht van opstal). De verschuldigde overdrachtsbelasting wordt berekend over de waarde van de verkrijging.
De ontvanger kan de volgende personen aansprakelijk stellen voor de overdrachtsbelasting (Invorderingswet 1990, artikel 42):
- de notaris
- de overdrager van de economische eigendom van een onroerende zaak

48.14.1 Aansprakelijkheid notaris

Meestal maakt de notaris een notariële akte op van de verkrijging van onroerende zaken (bijvoorbeeld een woning) of van beperkte zakelijke rechten op deze zaken (bijvoorbeeld erfpacht of recht van opstal). Deze

akte biedt de notaris tijdig ter registratie aan. Vervolgens int de notaris de overdrachtsbelasting bij de verkrijger en draagt deze af aan de ontvanger.

Omdat de notaris de akte ter registratie aanbiedt, hoeft de verkrijger van de onroerende zaak of het beperkte zakelijke recht geen aparte aangifte meer te doen voor de overdrachtsbelasting. De verschuldigde overdrachtsbelasting wordt vermeld in een aan de voet van de notariële akte gestelde verklaring (de 'voetverklaring'). De inhoud van de akte en de verklaring kunnen samen als aangifte dienen.

De notaris is hoofdelijk aansprakelijk voor de overdrachtsbelasting die is verschuldigd volgens de notariële akte die hij heeft opgemaakt (Invorderingswet 1990, artikel 42, lid 1). De hoofdelijke aansprakelijkheid bestaat uit de belasting die volgens de inhoud van de akte en de aan de voet van de akte gestelde verklaring, is verschuldigd.

Deze aansprakelijkheidsbepaling verplicht de notaris ervoor te zorgen dat de overdrachtsbelasting ook werkelijk wordt betaald bij de registratie van de akte.

De notaris is hoofdelijk aansprakelijk voor naheffingsaanslagen die door de inspecteur aan de verkrijger zijn opgelegd. De inspecteur kan een naheffingsaanslag opleggen als:
- de akte wel tijdig ter registratie wordt aangeboden, maar de belasting niet wordt betaald.
- de notaris (of de verkrijger) meent dat de verschuldigde belasting volgens de akte lager moet zijn dan is vastgesteld en hij slechts het lagere bedrag betaalt.
- de inspecteur de verschuldigde belasting te laag heeft berekend.

48.14.2 Aansprakelijkheid bij economisch eigendom

Als er geen notariële akte is opgemaakt, kan de ontvanger de notaris niet aansprakelijk stellen voor de overdrachtsbelasting. In dat geval kan hij degene die de economische eigendom van een onroerende zaak overdraagt aansprakelijk stellen (Invorderingswet 1990, artikel 42, lid 2).

Deze aansprakelijkheidsbepaling is bedoeld om de betaling van de overdrachtsbelasting te garanderen, ook als er geen notariële akte is opgemaakt. Voor de overdracht van economische eigendom is een notariële akte namelijk niet vereist.
Degene die de economische eigendom overdraagt, kan alleen aansprakelijk worden gesteld als de aansprakelijkheid van de notaris niet of niet voor de volledige overdrachtsbelasting kan worden toegepast.

48.15 Aansprakelijkheid niet-ondernemer voor OB

Als een in Nederland wonende particulier (dus geen ondernemer) een vervoermiddel huurt van een ondernemer die buiten de EG is gevestigd, is deze particulier hoofdelijk aansprakelijk voor de omzetbelasting die is verschuldigd door de ondernemer (Invorderingswet 1990, artikel 42a).

De aansprakelijkheid geldt slechts voor het deel van de naheffingsaanslag omzetbelasting over de door de ondernemer aan hem verrichte dienst. In dat geval dus de verhuur van het vervoermiddel. Dit

is een uitzondering op de algemene hoofdregel dat een dienst is belast in het land waar de dienstverrichter zich bevindt (Wet op de omzetbelasting 1968).

48.16 Aansprakelijkheid OB bij carrouselfraude

Carrouselfraude bestaat vaak uit een (grensoverschrijdende) facturenstroom voor goederen die al dan niet daadwerkelijk worden geleverd. Daarbij voldoet ten minste 1 van de betrokken partijen niet aan zijn betalings- en/of aangifteverplichtingen voor de omzetbelasting. Deze partij, de zogenaamde 'ploffer', schrijft facturen uit met omzetbelasting die hij niet betaalt aan de Belastingdienst. Maar deze omzetbelasting brengt zijn afnemer wel in aftrek of vraagt hij terug.

De inspecteur kan de omzetbelasting bij de ploffer naheffen, maar door gebrek aan verhaalsmogelijkheden lever dit meestal niets op.

De ontvanger kan bepaalde derden die direct of indirect betrokken zijn bij de carrouselfraude, aansprakelijk stellen en zo proberen de omzetbelasting alsnog te innen (Invorderingswet 1990, artikel 42c).

Carrouselfraude komt vooral voor bij gemakkelijk te vervoeren goederen met een betrekkelijk hoge waarde. De aansprakelijkheidsbepaling geldt dus niet voor alle goederen, maar alleen voor de 'risicogoederen' die zijn aangewezen (Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, artikel 40a).

Als de ontvanger iemand aansprakelijk wil stellen voor de omzetbelasting bij carrouselfraude, rust de bewijslast bij de ontvanger.

De aansprakelijkgestelde kan zich ook disculperen. Hij moet dan aantonen dat het voordeel niet voortvloeit uit, of geen verband houdt met, het niet of niet volledig betaald zijn van de omzetbelasting (Invorderingswet 1990, artikel 42c, lid 2).

48.16.1 ***Aansprakelijken OB bij carrouselfraude***

Bij carrouselfraude kan de ontvanger de volgende personen aansprakelijk voor de verschuldigde omzetbelasting (Invorderingswet 1990, artikel 42c):

- de afnemer van de 'ploffer'
- elke volgende afnemer van de goederen
- de toeleverancier van de 'ploffer'
- elk van de leveranciers in de handelsketen voor de toeleverancier

Dus elke ondernemer die onderdeel heeft uitgemaakt van de 'besmette' handelsketen is hoofdelijk aansprakelijk.

Hier is sprake van een ketenaansprakelijkheid, maar anders dan de echte ketenaansprakelijkheid van artikel 35 van de Invorderingswet 1990. In dat artikel gaat het om een risicoaansprakelijkheid. Bij carrouselfraude gaat het om een schuldaansprakelijkheid. Bonafide ondernemers die bij de betaling van omzetbelasting in hun handelsketen volledig te goeder trouw zijn, stel de ontvanger niet aansprakelijk.

De aansprakelijkheid gaat over natuurlijke personen en rechtspersonen die ondernemer zijn in de zin van artikel 7 van de Wet op de omzetbelasting 1968. Als deze personen onderdeel uitmaken van een

fiscale eenheid omzetbelasting, geldt de aansprakelijkheid ook voor de andere ondernemers in de fiscale eenheid (Invorderingswet 1990, artikel 42c, lid 1 onder c).

De aansprakelijkheidsbepaling geldt ook in grensoverschrijdende situaties. Dus ongeacht of de aansprakelijke in Nederland woont of gevestigd is en ongeacht het btw-regime.

De aansprakelijkheidsbepaling geldt niet voor een levering tijdens surseance, faillissement of wettelijke schuldsanering natuurlijke personen (Invorderingswet 1990, artikel 42c, lid 3).

De aansprakelijkheidsbepaling geldt ook niet voor een levering wegens een op de goederen gevestigd pandrecht (Invorderingswet 1990, artikel 42c, lid 3).

De schade door carrouselfraude of een ander soort omzetbelastingvoldoeningsfraude kan ook op de betrokkenen worden verhaald. Dit kan door het instellen van een actie uit onrechtmatige daad.
Zo zijn er situaties waarbij iemand bewust heeft geprofiteerd van de voldoeningsfraude van een ander. Of als er sprake is van het uitlokken, medeplegen, faciliteren of ondersteunen van de voldoeningsfraude zonder dat de betrokkene daarvan voordeel had.

48.16.2 ***Risicogoederen bij aansprakelijkheid voor carrouselfraude***

De aansprakelijkheid bij carrouselfraude geldt alleen voor handelstransacties met risicogoederen die zijn aangewezen in artikel 40a van de Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990.
Het gaat om de volgende goederen:

- telecommunicatie- en computerapparatuur en - programmatuur
- foto-, film-, video- en geluidsapparatuur
- beeld- en geluidsdragers, zoals video- en muziekcassettes en compact discs en digitale videodiscs
- landvoertuigen die zijn uitgerust met een motor van meer dan 48 cc cilinderinhoud of met een vermogen van meer dan 7,2 kW

De omschreven zaken moeten ruim worden uitgelegd, zodat bijvoorbeeld de CPU (Central Processing Unit) of onzelfstandige onderdelen van genoemde zaken ook onder de aangewezen goederen vallen.

Bij handelstransacties met andere zaken (dus niet-risicogoederen), kan de ontvanger niet de aansprakelijkheidsbepaling voor carrouselfraude gebruiken. Dit kan hij ook niet bij handelstransacties met zaken die op het moment van de transactie nog geen risicogoederen waren.

48.16.3 ***Bewijslast ontvanger bij aansprakelijkheid voor carrouselfraude***

Als het gaat om omzetbelastingvoldoeningsfraude bij carrouselfraude, kan de ontvanger alle betrokken ondernemers aansprakelijk stellen voor de verschuldigde omzetbelasting (Invorderingswet 1990, artikel 42c). De bewijslast ligt bij de ontvanger.

De ontvanger moet dan aantonen dat de aansprakelijke ondernemer wist of behoorde te weten dat de verschuldigde omzetbelasting niet of niet volledig is of zal worden betaald. Dit kan op 2 manieren:

- De ontvanger toont aan dat er een vorm van samenspanning is tussen een of meerdere schakels in de handelsketen.
- De ontvanger kan feiten of omstandigheden binnen de handelsketen aanwijzen waardoor de ondernemer wist of behoorde te weten dat de belasting niet zou worden betaald.

De wet noemt een aantal feiten en omstandigheden die leiden tot het 'wettelijk vermoeden van wetenschap'. Dat is het vermoeden dat de ondernemer zich bewust is van de fraude met de omzetbelasting (Invorderingswet 1990, artikel 42c, lid 2). Als de afnemer voordeel heeft bij de verkrijging van goederen, zegt de wet dat hij had kunnen weten dat het voordeel het gevolg is van omzetbelastingvoldoeningsfraude. Tenzij hij kan aantonen dat het voordeel op een andere manier is ontstaan.

De wetgever wil hiermee bereiken dat ondernemers, die handelen in risicogoederen, goed letten op te lage prijzen. Als de lage prijzen het gevolg zijn van btw-fraude, kunnen zij immers aansprakelijk worden gesteld voor de verschuldigde omzetbelasting.

In de volgende gevallen bestaat een wettelijk vermoeden van wetenschap:
- als de risicogoederen zijn aangekocht voor een prijs die op het tijdstip van levering lager is dan de prijs die bij vrije concurrentie zou moeten worden betaald
- als de prijs lager is dan voorgaande leverancier(s) moesten betalen

De ontvanger die de regeling van het wettelijk vermoeden van wetenschap wil gebruiken bij de aansprakelijkstelling, zal dus de volgende 2 zaken moeten bewijzen:
- dat de afnemer van de goederen bij de verkrijging een voordeel heeft behaald
- dat er in de handelsketen sprake is geweest van omzetbelastingvoldoeningsfraude

Als er geen sprake is van risicogoederen, kan de ontvanger de betrokkenen niet aansprakelijk stellen op grond van artikel 42c van de Invorderingswet 1990. Hij kan wel een actie uit onrechtmatige daad beginnen (zie paragraaf Aansprakelijken voor omzetbelasting bij carrouselfraude).
Als de ontvanger op grond van artikel 42c van de Invorderingswet 1990 wel aansprakelijk kan stellen, kan hij:
- een actie uit onrechtmatige daad instellen
- aansprakelijk stellen op grond van artikel 42c van de Invorderingswet 1990

48.16.4 ***Disculpatie voor aansprakelijkheid bij carrouselfraude***

Een afnemer die aansprakelijk is gesteld op grond van het wettelijk vermoeden van wetenschap kan zich disculperen (Invorderingswet 1990, artikel 42c). Hij moet dan aannemelijk maken dat het door de ontvanger aangetoonde voordeel geen verband houdt met de door de ontvanger aangetoonde voldoeningsfraude. Zoals bij kwantumkortingen, dumpprijzen of prijsverlagingen als gevolg van nieuwe ontwikkelingen.

Als de afnemer het prijsvoordeel zo kan verklaren, zal de ontvanger afzien van zijn beroep op het wettelijk vermoeden van wetenschap.

48.17 Aansprakelijkheid pandhouder, hypotheekhouder of executant voor OB

In de Wet op de omzetbelasting 1968 is als hoofdregel neergelegd, dat de belasting die verschuldigd is ten aanzien van een levering, geheven wordt van de ondernemer die de levering heeft verricht. Artikel 12, vijfde lid, Wet op de omzetbelasting 1968 biedt de mogelijkheid om van deze hoofdregel af te wijken. Deze zogenaamde verleggingsregeling bepaalt, dat - in situaties waarin de regeling van toepassing is - niet de ondernemer die de belaste levering verricht, maar de ondernemer die de zaak afneemt de omzetbelasting moet voldoen.

De verleggingsregeling is echter niet in alle gevallen van toepassing. Zo is de regeling niet van toepassing op leveringen aan entiteiten die géén ondernemer zijn en evenmin bij leveringen van roerende zaken op basis van een executoriale titel. Met het oog op die situaties is de aansprakelijkheid van artikel 42d van de Invorderingswet 1990 geïntroduceerd.

Pand- en hypotheekhouders zijn op basis van dit artikel in beginsel aansprakelijk voor de omzetbelasting, die verschuldigd is bij de levering van een verpande of verhypothekeerde zaak (dit geldt zowel binnen als buiten faillissement). Eenzelfde aansprakelijkheid geldt voor executanten van een zaak waarop beslag is gelegd (dit geldt alleen buiten faillissement; bij faillissement vervalt immers het gelegde beslag).

Op het voorgaande zijn twee uitzonderingen:
- Als een pand-, hypotheekhouder of executant bij de uitoefening van zijn rechten afziet van verhaal op de omzetbelasting, dan is er geen aansprakelijkheid op grond van artikel 42d van de Invorderingswet 1990;
- De pand- of hypotheekhouder of executant kan zich disculperen van aansprakelijkheid, indien hij niet wist en ook niet behoorde te weten dat de omzetbelasting niet of niet volledig door de belastingschuldige is of zal worden voldaan.

48.18 Aansprakelijkheid fiscale eenheid OB

Bij een fiscale eenheid omzetbelasting kan de ontvanger de onderdelen hiervan aansprakelijk stellen voor de omzetbelasting van de fiscale eenheid (Invorderingswet 1990, artikel 43, lid 1).

Voor de teruggaven aan de fiscale eenheid omzetbelasting is er een aparte regeling (Invorderingswet 1990, artikel 43, lid 2).

Een fiscale eenheid omzetbelasting ontstaat, als de samenwerking tussen 2 of meer ondernemers voor de heffing als 1 ondernemer moet worden gezien. Er ontstaat eigenlijk een nieuwe ondernemer voor de omzetbelasting waarbij de oude ondernemers ophouden te bestaan. Een fiscale eenheid is alleen mogelijk tussen ondernemers, die in Nederland zijn gevestigd.

Een fiscale eenheid omzetbelasting bestaat alleen fiscaalrechtelijk en niet civielrechtelijk. In het civiel recht bestaan alleen de afzonderlijke onderdelen van de fiscale eenheid.

48.18.1 ***Aansprakelijkheid onderdelen fiscale eenheid OB***

De onderdelen van de fiscale eenheid omzetbelasting zijn hoofdelijk aansprakelijk voor de omzetbelastingschuld van de fiscale eenheid (Invorderingswet 1990, artikel 43, lid 1). Dit betekent dat de ontvanger de gehele omzetbelastingschuld kan verhalen op ieder van de ondernemingen die de eenheid vormen. Het is niet van belang bij welke ondernemer de schuld materieel is ontstaan.

Bij beëindiging van de eenheid geldt dat de inspecteur schriftelijk bericht moet ontvangen dat de eenheid in financieel, organisatorisch en economisch opzicht is beëindigd. Tot die tijd blijft elk onderdeel hoofdelijk aansprakelijk voor de omzetbelastingschuld van de gewezen fiscale eenheid.

48.18.2 ***Vermindering/teruggaaf aan fiscale eenheid OB***

Een teruggaaf omzetbelasting vanwege een aangifte dan wel een vermindering van een naheffingsaanslag ten name van de fiscale eenheid wordt uitbetaald aan of verrekend met de openstaande belastingschuld van het onderdeel van de fiscale eenheid dat door de fiscale eenheid is aangewezen. (Invorderingswet 1990, artikel 43, lid 2).

Als geen aanwijzing heeft plaatsgevonden, wordt uitbetaald aan of verrekend met de openstaande belastingschuld van het onderdeel waarbij de teruggaaf is opgekomen of het onderdeel dat de naheffingsaanslag heeft betaald.

Als er geen sprake is van een aanwijzing en het is de ontvanger niet duidelijk wie de rechthebbende is, dan kan hij de teruggaaf rechtsgeldig uitbetalen aan één van de personen of lichamen die deel uitmaken van de fiscale eenheid.

De ontvanger is bevoegd een teruggaaf die materieel is opgekomen bij een onderdeel met een belastingschuld te verrekenen met de belastingschuld van dat onderdeel, ook al heeft aanwijzing van een 'derde' plaatsgevonden.

De ontvanger zendt een schriftelijk bericht van de uitbetaling van een teruggaaf of vermindering aan de fiscale eenheid (Invorderingswet 1990, artikel 54).Zie ook paragraaf Belastingteruggaaf aansprakelijkgestelden.

48.19 Aansprakelijkheid voor verpakkingenbelasting

Op 1 januari 2008 is een nieuwe milieubelasting ingevoerd, de verpakkingenbelasting. De gebruiker van verpakkingen (de consument) betaalt voor de verpakkingen van zijn aankopen. De belasting wordt niet bij de consument geheven, maar bij de producent van de verpakkingen. Als de producent de verpakkingenbelasting niet kan of wil betalen, kan de ontvanger een derde aansprakelijk stellen voor de niet betaalde verpakkingenbelasting (Invorderingswet 1990, artikel 43a).

48.19.1 ***Verpakkingenbelasting aansprakelijkheid concern***

De aansprakelijkgestelde derde is een ondernemer die deel uitmaakt van een concern waarvan ook de belastingschuldige deel uitmaakt. De Wet belastingen op milieugrondslag, artikel 80, lid 4, letter g verstaat onder een concern:

1. de fiscale eenheid omzetbelasting
2. een op continuïteit gerichte samenwerkingsvorm

Fiscale eenheid omzetbelasting

Alle onderdelen van de fiscale eenheid zijn hoofdelijk aansprakelijk voor de verpakkingenbelastingenschuld van het concern. Deze schuld kan op ieder onderdeel van de fiscale eenheid worden verhaald. Deze hoofdelijke aansprakelijkheid werkt net zo als de aansprakelijkheid van de onderdelen van de fiscale eenheid voor de omzetbelasting op grond van artikel 43 van de Invorderingswet 1990.

Samenwerkingsvorm op continuïteit gericht

Een samenwerkingsvorm kan een franchiseverband of een vrijwillig filiaalbedrijf zijn. Een verschil met het concern/fiscale eenheid omzetbelasting is dat bij zo'n samenwerkingsvorm geen sprake is van hoofdelijke aansprakelijkheid, maar van een gedeeltelijke aansprakelijkheid. Degene die onderdeel is van zo'n concern is slechts aansprakelijk is voor dat deel van de verpakkingenbelastingschuld van het concern waar hij schuld aan heeft.

48.19.2 ***Verpakkingenbelasting artikel 43 van overeenkomstige toepassing***

Artikel 43 van de Invorderingswet 1990 geldt ook voor de aansprakelijkheid voor verpakkingenbelasting. Dus alle formele vereisten voor het aansprakelijk stellen van een onderdeel van een fiscale eenheid gelden ook voor het aansprakelijk stellen van een onderdeel van een concern voor een verpakkingenbelastingschuld.

Dit betekent dat de ontvanger een vermindering of teruggaaf verpakkingenbelasting bevrijdend (rechtsgeldig) mag uitbetalen aan 1 van de ondernemers die onderdeel is van het concern.

48.20 Aansprakelijkheid voor inkomstenbelasting

Een aanslag inkomstenbelasting is verschuldigd door degene op wiens naam de aanslag staat.

Soms stelt de ontvanger een derde voor een gedeelte van de aanslag inkomstenbelasting aansprakelijk (Invorderingswet 1990, artikel 44). Dat kan als bepaalde inkomsten van deze derde voor de heffing van inkomstenbelasting worden belast bij de belastingschuldige. De aanslag van de belastingschuldige wordt daardoor hoger, terwijl eigenlijk de derde dit deel van de belasting zou moeten dragen.

De aansprakelijkheidsbepaling in artikel 44 van de Invorderingswet 1990 corrigeert deze situatie enigszins. Dit artikel geldt in de volgende situaties:

- toerekening inkomensbestanddelen van een kind aan een ouder
- toerekening inkomensbestanddelen aan een partner

Ook kan de ontvanger, naast deze aansprakelijkheidsbepaling uit de Invorderingswet, een beroep doen op een toepasselijke civielrechtelijke aansprakelijkheidsbepaling.

De belastingschuldige kan verhaal zoeken op de derde, omdat inkomensbestanddelen van de derde voor rekening van de belastingschuldige komen. Bij het verhaal door belastingschuldige op de derde wordt onderscheid gemaakt tussen:
- verhaal over de gewone belastingheffing
- verhaal over de conserverende heffing

Zie hiervoor de Invorderingswet 1990, artikel 44, lid 3 waarin de Wet op de inkomstenbelasting 2001, artikel 2.16, lid 3 van overeenkomstige toepassing wordt verklaard.

48.20.1 ***Aansprakelijkheid kind voor aan ouders toegerekende inkomensbestanddelen***

Bepaalde inkomensbestanddelen van een kind kunnen worden belast bij de ouder (Wet op de inkomstenbelasting 2001, artikel 2.15). Dit zijn de inkomstenbestanddelen zoals:
- belastbare inkomsten uit eigen woning
- het belastbare inkomen uit aanmerkelijk belang
- het inkomen uit sparen en beleggen

De ouder is hierover inkomstenbelasting verschuldigd. Als hij de inkomstenbelasting niet betaalt, kan de ontvanger het kind hiervoor aansprakelijk stellen (Invorderingswet 1990, artikel 44, lid 1).

Als de ontvanger het kind aansprakelijk wil stellen, stuurt hij een verzoek aan de inspecteur die de belastingaanslag heeft opgelegd. Hierin vraagt hij de inspecteur tot welk bedrag hij het kind aansprakelijk kan stellen.

48.20.2 ***Aansprakelijkheid voor inkomensbestanddelen toegerekend aan echtgenoot/partner***

Bepaalde inkomensbestanddelen van de (fiscaal) partner of ex-partner kunnen worden belast bij de belastingplichtige (Wet op de inkomstenbelasting 2001, artikel 2.17, lid 2-6). Dit zijn de inkomstenbestanddelen die gaan over:
- belastbare inkomsten uit eigen woning
- het belastbare inkomen uit aanmerkelijk belang
- bestanddelen van de rendementsgrondslag

De (fiscaal) partner of ex-partner is aansprakelijk voor de inkomstenbelasting die door belastingschuldige over deze inkomensbestanddelen verschuldigd is (Invorderingswet 1990, artikel 44, lid 2).

Naast deze aansprakelijkheidsbepaling uit de Invorderingswet 1990 kan de ontvanger soms ook gebruik maken van de civielrechtelijke aansprakelijkheden die ontstaan uit het tussen echtgenoten geldende huwelijksgoederenrecht.

48.21 Aansprakelijkheid verzekeraar lijfrente

De verzekeraar van lijfrenten en beroepspensioenen is aansprakelijk voor de belasting, verschuldigd over uitgaven voor inkomensvoorzieningen die

de verzekeringnemer (belastingschuldige) in aftrek heeft gebracht op zijn belastbaar inkomen (Invorderingswet 1990, artikel 44a).

De aansprakelijkheid van de verzekeraar geldt:
- bij een verboden handeling over een aanspraak op grond van een lijfrente
- bij een verboden handeling over een aanspraak op grond van een beroepspensioen waaraan deelneming verplicht is bij emigratie van de verzekeringnemer

De verzekeraar is aansprakelijk voor de verschuldigde belasting. Deze is aansprakelijk tot ten hoogste de waarde in het economisch verkeer van de aanspraak op lijfrente-uitkeringen of de aanspraak op uitkeringen van beroepspensioenen.

De aansprakelijkheid geldt ook voor de verschuldigde heffings- en revisierente. Dit is de rente die iemand moet betalen als hij lijfrente, een pensioenrecht of een stamrecht heeft afgekocht. Hij moet dit betalen als compensatie voor het renteverlies dat de Staat heeft geleden doordat hij in het verleden premies heeft afgetrokken. De revisierente is 20% van de waarde van het recht op de periodieke uitkering.

Direct nadat de aansprakelijkheid voor de verzekeraar ontstaat, zendt de inspecteur aan de verzekeraar een schriftelijke mededeling van het bedrag waarvoor de verzekeraar aansprakelijk is en aansprakelijk kan worden gesteld. De inspecteur informeert de ontvanger over de verzending van deze mededeling.

Als de belastingschuldige zijn belasting niet betaalt, stelt de ontvanger de verzekeraar aansprakelijk. Maar de ontvanger probeert eerst de belasting te verhalen op het vermogen van belastingschuldige.

De in Nederland gevestigde verzekeraar is niet langer aansprakelijk als aan 2 voorwaarden wordt voldaan:
- Hij verleent zijn medewerking aan de overgang van lijfrenteverplichtingen aan een niet in Nederland gevestigd pensioenfonds of lichaam dat het verzekeringsbedrijf uitoefent.
- Dit pensioenfonds of lichaam sluit een civiele overeenkomst met de ontvanger waarin de aansprakelijkheid wordt aanvaard (Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, artikel 40b).

De ontvanger zendt op verzoek de in Nederland gevestigde verzekeraar een verklaring dat hij niet langer aansprakelijk is zodra de civiele overeenkomst is gesloten.

De ontvanger stelt de verzekeraar niet aansprakelijk in de volgende situaties waarbij de aanspraken worden overgedragen of omgezet:
- als polissen in de zin van artikel 3.126, lid 1, onderdeel a, onder 1, onderdeel b of onderdeel d van de Wet op de inkomstenbelasting 2001, worden geacht te zijn overgedragen aan een andere toegelaten verzekeraar
- als een 1e aanspraak wordt omgezet in een andere aanspraak in de zin van artikel 3.135, lid 3 van de Wet op de inkomstenbelasting 2001

Voorwaarden voor het achterwege laten van de aansprakelijkstelling van de overdragende verzekeraar zijn:
- dat deze op het moment van de overdracht niet op de hoogte was of kon zijn dat de polis alleen was beleend of verpand voor uitstel van betaling op grond van artikel 25, lid 5 van de Invorderingswet 1990.
- dat deze geen verhaalsmogelijkheden meer heeft.

Als blijkt dat pas na de aansprakelijkstelling sprake is van 1 van deze situaties, zal de ontvanger de aansprakelijkstelling bij beschikking intrekken.

48.22 Aansprakelijkheid pensioenverzekeraar

De pensioenverzekeraar is aansprakelijk voor de inkomstenbelasting die de pensioengerechtigde verschuldigd voor de door hem gepleegde verboden handelingen (Invorderingswet 1990, artikel 44b). Verboden handelingen zijn bijvoorbeeld:
- afkoop, vervreemding of verpanding van de pensioenpolis
- emigratie van de pensioengerechtigde

De bepaling zorgt er voor dat de pensioenverzekeraar vooraf maatregelen neemt zodat:
- de verboden handelingen niet plaatsvinden
- de gelden onder de verzekeraar blijven ter betaling van de verschuldigde belasting, als de verboden handelingen toch plaatsvinden

De verzekeraar is aansprakelijk voor de verschuldigde belasting tot ten hoogste de waarde in het economisch verkeer van de pensioenaanspraak.
In de aansprakelijkheid is ook de verschuldigde heffings- en revisierente opgenomen.

Revisierente wordt in rekening gebracht om het renteverlies te vergoeden dat de Staat heeft geleden. De belastingschuldige heeft namelijk onterecht uitstel van belastingheffing genoten door de premieaftrek. De revisierente is 20% de waarde van het recht op de periodieke uitkering.

Direct nadat de aansprakelijkheid voor de verzekeraar is ontstaan, zendt de inspecteur aan de verzekeraar een schriftelijke mededeling. Hierin staat het bedrag waarvoor de verzekeraar aansprakelijk is en eventueel aansprakelijk kan worden gesteld. De inspecteur informeert de ontvanger over de verzending.

Als de belastingschuldige zijn belastingschuld niet binnen de wettelijke betalingstermijn betaalt, zal de ontvanger niet onmiddellijk de verzekeraar aansprakelijk stellen. Hij zal eerst proberen de belastingschuld bij de belastingschuldige zelf in te vorderen.

De in Nederland gevestigde verzekeraar is niet meer aansprakelijk als hij voldoet aan 2 voorwaarden (Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, artikel 40c):
- meewerken aan de overgang van pensioenverplichtingen aan een niet in Nederland gevestigd pensioenfonds of lichaam dat het verzekeringsbedrijf uitoefent.

- een civiele overeenkomst sluiten met de ontvanger waarin de aansprakelijkheid wordt aanvaard.

De ontvanger zendt op verzoek aan de in Nederland gevestigde verzekeraar een verklaring dat hij niet meer aansprakelijk is zodra de civiele overeenkomst is gesloten.

48.23 Aansprakelijkheid verzekeraar kapitaal eigen woning

De verzekeraar van een kapitaalverzekering eigen woning (ook wel 'spaarhypotheek' genoemd) is aansprakelijk voor de belasting die verschuldigd wordt, daar de kapitaalverzekering wordt geacht tot uitkering te zijn gekomen (Invorderingswet 1990, artikel 44c). Bij emigratie wordt aan de emigrerende begunstigde een conserverende belastingaanslag opgelegd, waarvoor de verzekeraar aansprakelijk is.

De aansprakelijkheid voor de verschuldigde belasting bedraagt hoogstens de waarde van de aanspraak in het economisch verkeer.

De aansprakelijkheid geldt ook voor de verschuldigde belastingrente.

Direct nadat de aansprakelijkheid voor de verzekeraar is ontstaan, zendt de inspecteur aan de verzekeraar een schriftelijke mededeling van het bedrag waarvoor de verzekeraar aansprakelijk is en eventueel aansprakelijk kan worden gesteld. De inspecteur informeert de ontvanger over de verzending.

Als de belastingschuldige zijn belastingschuld niet binnen de wettelijke termijnen betaalt, zal de ontvanger niet onmiddellijk de verzekeraar aansprakelijk stellen. Hij zal eerst proberen de belastingschuld bij de belastingschuldige zelf in te vorderen.

48.24 Aansprakelijkheid voor erf- en schenkbelasting

Artikel 46, Invorderingswet 1990 regelt:
- de aansprakelijkheid van erfgenamen voor de erfbelasting
- de aansprakelijkheid van de schenker voor de schenkbelasting

48.24.1 ***Aansprakelijkheid erfgenamen (erfbelasting)***

Erfgenamen zijn aansprakelijk voor de erfbelasting die verschuldigd wordt door en bij het overlijden van de erflater (Invorderingswet 1990, artikel 46).

De woorden 'door en bij het overlijden' zijn opgenomen om de aansprakelijkheid van de erfgenamen te beperken. Dat zijn die rechten, die op het ogenblik van het overlijden van de erflater enkel door dit overlijden verschuldigd zijn. Door deze beperking zijn de erfgenamen niet aansprakelijk voor een belastingaanslag die wordt opgelegd door latere gebeurtenissen als genoemd in artikel 45, lid 3 van de Successiewet 1956.

Een erfgenaam is in verhouding tot zijn erfdeel aansprakelijk voor de door legatarissen verschuldigde erfbelasting (Invorderingswet 1990, artikel 46, lid 1). Maar een erfgenaam is hoofdelijk aansprakelijk voor de erfbelasting, verschuldigd door verkrijgers die buiten Nederland wonen (Invorderingswet 1990, artikel 46, lid 2).

Deze aansprakelijkheid zorgt ervoor dat de betaling van de erfbelasting is gegarandeerd. Het is vaak moeilijk of zelfs onmogelijk om verhaal te halen op de verkrijgers in het buitenland.

De hoofdelijke aansprakelijkheid is niet beperkt erfbelasting, die is verschuldigd door verkrijgers die al op het ogenblik van overlijden van de erflater buiten Nederland woonden. Ook als de verkrijgers pas na het overlijden van de erflater buiten Nederland gaan wonen, zijn de erfgenamen hoofdelijk aansprakelijk (Invorderingswet 1990, artikel 46, lid 2).

Als de erfgenamen niet met de afwikkeling van de nalatenschap zijn belast, zijn zij slechts aansprakelijk tot een bepaald bedrag. Dat is het bedrag dat gelijkstaat aan het vermogen van de erflater dat zich bij zijn overlijden in Nederland bevond. De (binnenlandse) erfgenamen kunnen zich dan daarop verhalen. Maar de aansprakelijkheid vermindert niet als de ontvanger aannemelijk maakt dat er sprake is van misbruik (Leidraad Invordering 2008, artikel 46.2).

Bij aangifte voor de erfbelasting door de executeur blijven de erfgenamen aansprakelijk. Daarnaast ontstaat ook voor de executeur een aansprakelijkheid (Invorderingswet 1990, artikel 47). De ontvanger zal, als beide aansprakelijkheidsbepalingen gelden, proberen de belastingschuld eerst te verhalen op de erfgenamen (Leidraad Invordering 2008, artikel 46.1).

De erfbelasting wordt geheven over de waarde van wat op grond van het erfrecht wordt verkregen van iemand die bij zijn overlijden in Nederland woonde.

De erfbelasting wordt geheven van de erfgenaam en van de legataris. Een erfgenaam is iemand die door vererving in de rechten en plichten van de erflater treedt. Als een erfgenaam de helft van de nalatenschap erft, omdat er nog een erfgenaam is, neemt de erfgenaam slechts voor de helft de rechten en plichten van de erflater over.

Een legataris is iemand die door vererving een bepaalde zaak (bijvoorbeeld een schilderij of geld) of een bepaald recht (bijvoorbeeld het recht van gebruik en bewoning) uit de nalatenschap van de erflater krijgt. De legaten (de zaak of het recht dat de legataris krijgt) zijn omschreven in een testament.

Men kan erfgenaam of legataris zijn op grond van het Burgerlijk Wetboek. Men kan ook fictief erfgenaam of fictief legataris zijn door de fictiebepalingen in de Successiewet 1956. Voor de heffing van erfbelasting of de aansprakelijkheid voor erfbelasting maakt het geen verschil door welke wet iemand erfgenaam of legataris is.

48.24.2 ***Aansprakelijkheid erfgenamen voor recht van overgang***

Voor aanslagen opgelegd over de periode vóór 2010 zijn de erfgenamen hoofdelijk aansprakelijk voor het recht van overgang dat is verschuldigd door binnenlandse en buitenlandse verkrijgers (Invorderingswet 1990, artikel 46, lid 2, onder b). Deze aansprakelijkheid is per 1 januari 2010 vervallen.

De aansprakelijkheid is niet beperkt tot het recht van overgang dat bij het overlijden is verschuldigd. De erfgenamen zijn ook hoofdelijk aansprakelijk voor het recht van overgang dat door het overlijden is verschuldigd. Bijvoorbeeld door werking van een voorwaarde of bij toepassing van artikel 15 van de Successiewet 1956.

Door deze hoofdelijke aansprakelijkheid is het voor de ontvanger eenvoudiger het recht van overgang te innen, vooral als verkrijgers in het buitenland wonen.

Het recht van overgang wordt geheven over:
- verkrijgingen door vererving waarbij de erflater op het moment van overlijden niet in Nederland woonde
- verkrijgingen door schenking waarbij de schenker op het moment van de schenking niet in Nederland woonde

Het recht van overgang wordt slechts geheven over goederen die zich in Nederland bevinden of die een binding hebben met Nederland (Successiewet 1956, artikel 5, lid 2-6).

48.24.3 ***Aansprakelijkheid schenker (schenkbelasting)***

De schenker is hoofdelijk aansprakelijk voor de schenkbelasting die door de begiftigde is verschuldigd (Invorderingswet 1990, artikel 46, lid 3).

De aansprakelijkheidsbepaling geldt ook als schenkbelasting is verschuldigd door de fictiebepalingen in de Successiewet 1956.

De begiftigde is schenkbelasting verschuldigd over de waarde van de schenking. De schenking moet zijn gedaan door iemand die op het moment van de schenking in Nederland woonde.

Schenkbelasting is verschuldigd over:
- de formele schenking, die bij overeenkomst plaatsvindt
- de materiële schenking

Elk voordeel uit vrijgevigheid waarbij er vermogen verschuift van schenker naar begiftigde is een materiële schenking.
Bijvoorbeeld als een tuinder zijn kwekerij aan zijn zoon verkoopt voor € 500.000 en de kwekerij is eigenlijk € 750.000 waard. Dan is de zoon bevoordeeld voor € 250.000 en wordt over dit bedrag schenkbelasting geheven.

48.25 Aansprakelijkheid executeur (erfbelasting)

Een erflater kan in zijn testament iemand tot executeur benoemen. Deze executeur behandelt de nalatenschap. Hij is ook bevoegd tot het doen van aangifte erfbelasting.

Als de executeur aangifte erfbelasting doet, is hij hoofdelijk aansprakelijk voor de verschuldigde erfbelasting (Invorderingswet 1990, artikel 47).
De executeur is dus niet aansprakelijk als hij de aangifte erfbelasting niet heeft verzorgd.

Als alle erfgenamen in het buitenland wonen, is de executeur verplicht aangifte erfbelasting te doen. In deze gevallen is hij altijd aansprakelijk.

Als meer dan 1 executeur is benoemd, is ieder van hen verplicht of bevoegd tot het doen van aangifte (Successiewet 1956, artikel 72, lid 1). Daarbij zijn alle executeurs die de aangifte hebben verzorgd hoofdelijk aansprakelijk (Invorderingswet 1990, artikel 47).

De aansprakelijkheid van de executeur vervalt niet als 1 of meer erfgenamen hoofdelijk aansprakelijk zijn voor de erfbelasting. Als zowel de executeur als de erfgenamen hoofdelijk aansprakelijk zijn, zal de ontvanger eerst proberen de erfbelasting te verhalen op de erfgenamen.

Zowel een natuurlijk persoon als een rechtspersoon kan tot executeur worden benoemd. Uitgezonderd zijn onder meer:
- minderjarigen
- onder curatele gestelden
- personen die onbevoegd zijn om verbintenissen aan te gaan

48.26 Beperken aansprakelijkheid erfgenamen

De hoofdregel vanuit het civiele recht is, dat erfgenamen naar verhouding van hun aandeel in de nalatenschap, aansprakelijk zijn voor de schulden van de nalatenschap (artikel 4:182, lid 2 van het Burgerlijk Wetboek). Voor de waarde van het erfdeel of legaat wordt niet aangesloten bij de fictiebepalingen zoals neergelegd in artikel 21 van de Successiewet 1956. Bepalend is de waarde in het economisch verkeer bij overlijden van de erflater.

In artikel 48 van de Invorderingswet 1990wordt in bepaalde situaties, deze aansprakelijkheid van erfgenamen beperkt.

De beperking van de aansprakelijkheid voor erfgenamen gaat over:
- navorderings- en naheffingsaanslagen, die na het overlijden van de belastingschuldige worden vastgesteld, en;
- aansprakelijkheidsschulden, die na het overlijden van de hoofdelijk aansprakelijk gestelde worden vastgesteld.

Omdat voormeld artikel geen aanprakelijkheidsbepaling is, gelden de formele aansprakelijkheidsbepalingen van artikel 49 van de Invorderingswet 1990 niet.

Op grond van artikel 5:42, lid 2 AWB vordert de ontvanger bestuurlijke boetes niet in bij de erfgenamen van een overledene. Als een onherroepelijke boete al (deels) voldaan is gedurende het leven van de belastingschuldige, wordt de betaling niet teruggedraaid.

48.26.1 ***Aansprakelijkheid erfgenamen voor navordering/naheffing***

Navorderings- en naheffingsaanslagen die vóór het overlijden van de erflater zijn vastgesteld

Voor belastingaanslagen die al zijn opgelegd, maar nog niet zijn betaald op het moment van overlijden van de erflater, zijn de erfgenamen met hun hele vermogen aansprakelijk: dus ook met hun eigen vermogen. De ontvanger kan bij het uitblijven van betaling, een dwangbevel tegen de erfgenamen uitvaardigen (zie artikel 12 van de Leidraad Invordering 2008).

Erfgenamen kunnen de aansprakelijkheid voor voornoemde aanslagen voorkomen, door de erfenis te verwerpen of beneficiair te aanvaarden (onder het recht van boedelbeschrijving). Op die manier worden de erfgenamen niet verrast door onbekende schulden of aanslagen.

Navorderings- en naheffingsaanslagen die ná het overlijden van de erflater zijn vastgesteld

Erfgenamen kunnen ook te maken krijgen met navorderings- en naheffingsaanslagen die pas worden opgelegd na het overlijden van de erflater. Als de erfgenamen de erfenis hebben aanvaard, zijn zij op basis van het civiele recht met hun gehele vermogen aansprakelijk voor de betaling van deze aanslagen.

In de Invorderingswet 1990 is voor onderhavige aanslagen een beperking van de aansprakelijkheid voor erfgenamen opgenomen (artikel 48, lid 1, onder a). De aansprakelijkheid van een erfgenaam voor navorderings- en naheffingsaanslagen die zijn opgelegd ná het overlijden van de erflater, is beperkt:
- tot het beloop van zijn erfdeel, vermeerderd met:
- het bedrag van hetgeen hem door de erflater is gelegateerd, en vermeerderd met:
- al hetgeen hij van de erflater heeft verkregen door een schenking die is gedaan binnen 180 dagen voorafgaand aan het overlijden van de schenker (artikel 12, lid 1 van de Successiewet 1956). Ook als deze schenking onder ontbindende of opschortende voorwaarde is gedaan of als schenking pas na het overlijden wordt aanvaard.

Hetgeen staat vermeld onder de derde gedachtestreepje, geldt niet voor de schenkingen zoals opgesomd in artikel 48, lid 3 van de Invorderingswet 1990.

Als een nalatenschap beneficiair is aanvaard, zal de ontvanger de afhandeling van de nalatenschap afwachten. De ontvanger neemt wel de nodige maatregelen ter bescherming van zijn rechten (artikel 48.1 van de Leidraad Invordering 2008). Na vereffening zijn de erfgenamen niet aansprakelijk voor de resterende schulden, dus ook niet voor fiscale schulden. Wel zijn zij aansprakelijk voor de navorderings- en naheffingsaanslagen, die na het overlijden van de belastingschuldige worden vastgesteld. Deze aansprakelijkheid geldt maximaal tot het bedrag dat de belastingschuldige, binnen 180 dagen vóór zijn overlijden, aan de erfgenaam heeft geschonken.

48.26.2 ***Aansprakelijkheid erfgenamen voor aansprakelijkheidsschuld erflater***

Aansprakelijkheidsschulden die vóór overlijden zijn vastgesteld
Voor bedragen die na het overlijden van de hoofdelijk aansprakelijk gestelde worden vastgesteld op de voet van artikel 49 van de Invorderingswet 1990, maar nog niet zijn betaald op het moment van overlijden van de erflater, geldt eveneens dat erfgenamen met hun hele vermogen aansprakelijk zijn.

Aansprakelijkheidsschulden die ná het overlijden zijn vastgesteld
Erfgenamen kunnen ook te maken krijgen met aansprakelijkheidsschulden die pas ná het overlijden van de erflater

worden vastgesteld. Als de erfgenamen de erfenis hebben aanvaard, zijn zij op basis van het civiele recht met hun gehele vermogen aansprakelijk voor de betaling van deze aanslagen.

In de Invorderingswet 1990 is voor onderhavige schulden een beperking van de aansprakelijkheid voor erfgenamen opgenomen (artikel 48, lid 1, onder a en lid 2). De aansprakelijkheid van een erfgenaam voor een aansprakelijkheidsschuld, die is vastgesteld ná het overlijden van de erflater, is op dezelfde wijze beperkt als bij navorderings- en naheffingsaanslagen die ná het overlijden zijn opgelegd.
Als de erflater (bestuurder) ná zijn overlijden aansprakelijk wordt gesteld op grond van de bestuurdersaansprakelijkheid (artikelen 36 en 36b van de Invorderingswet 1990), zijn de erfgenamen niet aansprakelijk.

48.27 Aansprakelijkheid van derden voor uitbetaalde bedragen

48.27.1 ***Aansprakelijkheid van derden voor uitbetaalde bedragen inkomstenbelasting***

Een derde die kan beschikken over een bankrekeningnummer waarop inkomstenbelasting is uitbetaald, is hoofdelijk aansprakelijk voor de inkomstenbelasting die een belastingschuldige is verschuldigd voor zover het bedrag aan verschuldigde inkomstenbelasting is betaald op die bankrekening.

Als sprake is van een vermoeden van fraude kan de ontvanger eerst verhaal zoeken bij de aansprakelijkgestelde. Dit is een afwijking van artikel 49.6 van de leidraad invordering waarin is bepaald dat in beginsel eerst verhaal moet worden gezocht op de vermogensbestanddelen van belastingschuldige.
Wanneer de ontvanger inkomstenbelasting heeft uitbetaald aan:

- een lid van de NVVK in het kader van een schuldregelingsovereenkomst of een overeenkomst tot budgetbeheer in de zin van de Gedragscode Schuldhulpverlening van de NVVK;
- een gemeente in het kader van een schuldregelingsovereenkomst of een overeenkomst tot budgetbeheer in de zin van de Gedragscode Schuldhulpverlening van de NVVK of overeenkomsten met dezelfde strekking;
- een derde die voldoet aan de norm NEN-ISO 9001 en die in het kader van de uitvoering van een schuldregelingsovereenkomst of een overeenkomst tot budgetbeheer als hiervóór bedoeld of een overeenkomst met dezelfde strekking:
- een subsidiebeschikking heeft ontvangen van een gemeente, of
- een contract heeft met een zorgkantoor voor het leveren van zorg in natura ingevolge de Algemene Wet Bijzondere Ziektekosten;
    - een curator;
    - een bewindvoerder,
- gaat de ontvanger alleen over tot aansprakelijkstelling als:
    - het aan opzet of grove schuld van de schuldhulpverlener, de gemeente, de derde, de curator of de bewindvoerder te wijten is dat onjuiste of onvolledige gegevens of inlichtingen zijn verstrekt die ten grondslag hebben gelegen aan de belastingaanslag, of

- de schuldhulpverlener, de gemeente, de derde, de curator of de bewindvoerder financieel voordeel heeft gehad van de te hoge of onterecht uitbetaalde bedragen.

Als de ontvanger aan een derde inkomstenbelasting heeft uitbetaald van iemand die niet beschikt over een bankrekening op zijn naam en door zijn geestelijke of lichamelijke toestand niet in staat is om een bankrekening op zijn naam te openen, gaat de ontvanger alleen over tot aansprakelijkstelling als die derde:

- financieel voordeel heeft gehad van de te hoge of onterecht ontvangen teruggaaf inkomstenbelasting, of
- wist of behoorde te weten dat de teruggaaf inkomstenbelasting te hoog was of dat er geen recht bestond op de teruggaaf inkomstenbelasting

48.28 Aansprakelijkheid van derden voor uitbetaalde toeslagen

In artikel 33 van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen is o.a. deze aansprakelijkheid geregeld: Een derde die kan beschikken over een bankrekening waarop een voorschot of tegemoetkoming is uitbetaald, is hoofdelijk aansprakelijk voor een door de belanghebbende verschuldigd bedrag aan terugvordering voor zover dat bedrag is betaald op die bankrekening.
Wanneer de Dienst Toeslagen toeslagen heeft uitbetaald aan:

- een lid van de NVVK in het kader van een schuldregelingsovereenkomst of een overeenkomst tot budgetbeheer in de zin van de Gedragscode Schuldhulpverlening van de NVVK;
- een gemeente in het kader van een schuldregelingsovereenkomst of een overeenkomst tot budgetbeheer in de zin van de Gedragscode Schuldhulpverlening van de NVVK of overeenkomsten met dezelfde strekking;
- een derde die voldoet aan de norm NEN-ISO 9001 en die in het kader van de uitvoering van een schuldregelingsovereenkomst of een overeenkomst tot budgetbeheer als hiervóór bedoeld of een overeenkomst met dezelfde strekking:
- een subsidiebeschikking heeft ontvangen van een gemeente, of
- een contract heeft met een zorgkantoor voor het leveren van zorg in natura ingevolge de Algemene Wet Bijzondere Ziektekosten;
  - een curator
  - een bewindvoerder
- gaat de Dienst Toeslagen alleen over tot aansprakelijkstelling als:
  - het aan opzet of grove schuld van de schuldhulpverlener, de gemeente, de derde, de curator of de bewindvoerder te wijten is dat onjuiste of onvolledige gegevens of inlichtingen zijn verstrekt die ten grondslag hebben gelegen aan de terugvordering, of
  - de schuldhulpverlener, de gemeente, de derde, de curator of de bewindvoerder financieel voordeel heeft gehad van de te hoge of onterecht uitbetaalde toeslagen;

Als de Dienst Toeslagen de kinderopvangtoeslag heeft uitbetaald op de bankrekening van een kinderopvanginstelling die een 'partnerschapsovereenkomst één rekeningnummer' (POBR1) heeft gesloten met de Dienst Toeslagen, gaat de Dienst Toeslagen alleen over

tot aansprakelijkstelling als de kinderopvanginstelling in strijd met de Awir, de Wet kinderopvang en kwaliteitseisen peuterspeelzalen of de op die wetten berustende bepalingen of in strijd met de voorwaarden die zijn opgenomen in de POBR1 handelt of heeft gehandeld;
Als de Dienst Toeslagen de kinderopvangtoeslag heeft uitbetaald op de bankrekening van een kinderopvanginstelling die een convenant heeft gesloten met de Dienst Toeslagen waarin zij hoofdelijke aansprakelijkheid aanvaardt voor terug te vorderen bedragen die samenhangen met de rechtstreeks aan de kinderopvanginstelling uitbetaalde kinderopvangtoeslag, geldt de in onderdeel 2 beschreven inperking van de mogelijkheid tot aansprakelijkstelling niet. Het bepaalde in artikel 49.6 van deze leidraad is hierbij van overeenkomstige toepassing;
Als de Dienst Toeslagen aan een derde een toeslag heeft uitbetaald van iemand die niet beschikt over een bankrekening op zijn naam en door zijn geestelijke of lichamelijke toestand niet in staat is om een bankrekening op zijn naam te openen,
gaat de Dienst Toeslagen alleen over tot aansprakelijkstelling als die derde:

- financieel voordeel heeft gehad van de te hoge of onterecht ontvangen toeslagen, of
- wist of behoorde te weten dat de toeslag te hoog was of dat er geen recht bestond op de toeslag.

Wanneer er een vermoeden van fraude is, zoekt de Dienst Toeslagen eerst verhaal bij de aansprakelijkgestelde. Pas als blijkt dat dat onvoldoende is, zoekt de Dienst Toeslagen verhaal bij de belanghebbende.

48.29 Civielrechtelijke aansprakelijkheidsbepalingen

Als de ontvanger besluit een beroep te doen op een van de onderstaande civielrechtelijke aansprakelijkheidsbepalingen, moet hij gebruik maken van de formele aansprakelijkheidsbepalingen uit de Invorderingswet 1990.

Schulden van	**Artikel**	**Aansprakelijk te stellen derde**
Huwelijks-gemeenschap	1:85 BW	Echtgenoot
	1:95, lid 1 BW	Echtgenoot voor gemeenschapsschuld
	1:96, lid 1 BW	Echtgenoot voor privé-schuld
	1:102, lid 1 BW	Niet-aansprakelijke echtgenoot voor de helft van de gemeenschapsschuld na ontbinding
Vereniging	2:29, lid 2 BW	Bestuurder vereniging (voor vereniging die niet ingeschreven staat in het Verenigingenregister)
	2:30, lid 2 BW	Bestuurder vereniging en de vereniging
Coöperatie	2:55, lid 1-4 BW	Lid (of minder dan een jaar ex-lid) van de ontbonden coöperatie
Cv	19 en 20 WvK	Commanditaire vennoot van cv die beheersdaden verricht
Nv	2:69, lid 2 BW	Bestuurder nv
	2:93, lid 2 BW	Degene die een niet bekrachtigde rechtshandeling heeft verricht namens nv i.o.
	2:138, lid 1 BW	Bestuurder nv in geval van faillissement
	2:139 BW	Bestuurder nv in geval van schade als gevolg van misleidende voorstelling van de toestand van de nv
	2:149 BW	Commissaris nv in geval van faillissement
	2:150 BW	Commissaris nv in geval van schade als gevolg van misleidende voorstelling van de toestand van de nv
Bv	2:180, lid 2 BW	Bestuurder van bv
	2:203, lid 2 BW	Degene die een niet bekrachtigde rechtshandeling heeft verricht namens bv i.o.
	2:248, lid 1 BW	Bestuurder van bv in geval van faillissement
	2:249 BW	Bestuurder van bv in geval van schade als gevolg van misleidende voorstelling van de toestand van de bv
	2:259 BW	Commissaris van bv in geval van faillissement
	2:260 BW	Commissaris van bv in geval van schade als gevolg van misleidende voorstelling van de toestand van de bv
Vof	18 Wvk (let op! Eerst 33 Invorderingswet)	Vennoot van vof
Overigen	2:403, lid 1 onder f BW	Concernonderdelen (groepsmaatschappijen)
	4:182, lid 2 BW	Erfgenamen (aansprakelijk voor evenredig deel)
	5:113 BW	Appartementseigenaren (aansprakelijk voor evenredig deel)
	7A:1680 BW	Maat in maatschap (voor gelijk deel)
	8:181 BW	Leden rederij (voor aandeel in schip)

Als de ontvanger een actie uit onrechtmatige daad wil beginnen, dan moet dat niet via de formele aansprakelijkheidsbepalingen uit de Invorderingswet 1990, maar via een dagvaarding.

49 Aansprakelijkheidsbepalingen formeel

Een belastingschuldige is verplicht zijn belastingschuld te betalen. Als hij niet betaalt, kan de ontvanger in een aantal gevallen derden aansprakelijk stellen voor de betaling van de belastingschuld.

Aansprakelijkstelling van een derde vindt plaats bij een beschikking aansprakelijkstelling. Voordat de ontvanger een beschikking aansprakelijkstelling uitbrengt waarin omzetbelasting, accijns, energiebelasting of rechten bij invoer en bij uitvoer als bedoeld in artikel 7:3 van de Algemene douanewet zijn begrepen, stuurt hij een vooraankondiging. Als de aansprakelijkgestelde geen bezwaar indient tegen de beschikking en ook het bedrag van de aansprakelijkstelling niet betaalt, kan de ontvanger het bedrag invorderen. Bij het invorderen van de aansprakelijkstelling gelden niet alle invorderingsmaatregelen van de Invorderingswet 1990.

Voor de situatie dat de ontvanger een derde aansprakelijk stelt en de aansprakelijkgestelde het betaalde bedrag niet kan verhalen op de belastingschuldige, zijn er voor de aansprakelijkgestelde mogelijkheden tot verhaal bij mede aansprakelijken.

49.1 Aansprakelijkstelling derden

De regels voor het aansprakelijk stellen van derden staan in artikel 32 en 49 van de Invorderingswet 1990. Eerst moet de ontvanger weten wanneer hij een derde aansprakelijk mag stellen.

Als hij verschillende personen aansprakelijk stelt, is het belangrijk of er sprake is van hoofdelijke aansprakelijkheid.

De ontvanger kan op grond van de Invorderingswet 1990 een derde aansprakelijk stellen. Ook in andere wetten zijn aansprakelijkheidsbepalingen opgenomen die hij kan gebruiken (zogenoemde niet-fiscale aansprakelijkheden). In principe hoeft de ontvanger zich niet aan een volgorde van aansprakelijk stellen te houden. Hij bepaalt wie hij op grond van welk wettelijk voorschrift aansprakelijk stelt. De ontvanger hoeft ook niet alle aansprakelijken aansprakelijk te stellen, zoals bijvoorbeeld bij de aansprakelijkstelling van bestuurders.

De formele aansprakelijkheidsbepalingen gelden ook voor de aansprakelijkstelling van vennoten bij aansprakelijkheidsschuld van een vennootschap onder firma.

De ontvanger moet er op letten dat de formele aansprakelijkheidsbepalingen niet gelden voor erfgenamen en andere rechtsopvolgers onder algemene titel. Deze beschouwt de ontvanger niet als derden die hij aansprakelijk stelt voor de belastingschuld van een ander.

De ontvanger kan een derde ook aansprakelijk stellen voor de eventuele rente en kosten of voor de bestuurlijke boete (Invorderingswet 1900, artikel 32, lid 2 en artikel 49, lid 1).

49.1.1 ***Wanneer vindt aansprakelijkstelling plaats?***

De ontvanger kan een derde aansprakelijk stellen voor de belastingschuld van een ander, als die ander zijn belastingschuld niet betaalt. Dat betekent dat hij zijn belastingschuld niet binnen de wettelijke betalingstermijn heeft betaald (Invorderingswet 1990, artikel 9). De ontvanger gaat niet onmiddellijk na het verstrijken van deze termijn tot aansprakelijkstelling over, maar zal eerst proberen de belastingschuld bij de belastingschuldige in te vorderen (Leidraad Invordering 2008, artikel 49.6).

De belastingschuldige kan een betalingsregeling met de ontvanger treffen om zijn schuld in termijnen te betalen. Hierbij wacht de ontvanger af of de belastingschuldige de schuld nog binnen een redelijke termijn betaalt. Als de ontvanger merkt dat er geen of te weinig verhaalsmogelijkheden zijn om de gehele belastingschuld te innen, zal hij meestal een derde aansprakelijk stellen. Zolang de ontvanger uitstel van betaling verleent, is hij niet in gebreke met de betaling van zijn belastingschuld. Als de ontvanger dan een derde aansprakelijk wil stellen, moet hij eerst de uitstelregeling intrekken.

49.1.2 ***Hoofdelijke aansprakelijkheid***

De ontvanger kan derden aansprakelijk stellen voor de belastingschulden van de belastingschuldige. Vaak is er sprake van hoofdelijke aansprakelijkheid. Als de ontvanger een of meer derden hoofdelijk aansprakelijk stelt voor de belastingschuld, kan hij ieder voor het volle bedrag aanspreken. De ontvanger kan nooit meer dan 1 keer de belastingschuld waarvoor hij iemand aansprakelijk stelt, opeisen. Als één van de aansprakelijkgestelden de volledige schuld betaalt, zijn de andere aansprakelijkgestelden daarvan vrijgesteld. Degene die heeft betaald, bijvoorbeeld 1 van de bestuurders van een besloten vennootschap, kan hierna verhaal zoeken op de andere hoofdelijk aansprakelijken/mede-schuldenaren.

49.1.3 ***Niet-fiscale aansprakelijkheid***

In de Invorderingswet 1990 is de aansprakelijkheid van derden voor de belastingschuld van een ander geregeld, zoals de aansprakelijkheid van inleners, aannemers, bestuurders en erfgenamen. De ontvanger kan bij de invordering ook gebruikmaken van aansprakelijkheidsregels uit andere wetten, zoals:

- de aansprakelijkheid van echtgenoten na ontbinding van de gemeenschap van goederen die is geregeld in het Burgerlijk Wetboek, artikel 1:102
- de aansprakelijkheid van firmanten van een vennootschap onder firma uit het Wetboek van Koophandel, artikel 18

Als de ontvanger een beroep doet op een aansprakelijkheidsbepaling buiten de Invorderingswet 1990, gebruikt hij ook voor die aansprakelijkstelling de formele aansprakelijkheidsbepalingen van de Invorderingswet 1990, artikel 32, lid 1.

49.1.4 ***Aansprakelijkheid na ontbinding van de goederengemeenschap***

Na ontbinding van de gemeenschap blijven de voormalige echtgenoten voor het geheel aansprakelijk voor de gemeenschapsschulden waarvoor zij voordien ook aansprakelijk waren, echter er kan slechts worden uitgewonnen tot maximaal hetgeen uit hoofde van de verdeling van de gemeenschap is verkregen.
Dit betekent dat de schuld verhaald kan worden op:

- de goederen van de nog niet ontbonden gemeenschap
- het privévermogen van de echtgenoot/schuldenaar
- hetgeen de echtgenoot/niet-schuldenaar na verdeling uit de gemeenschap heeft verkregen

49.1.5 ***Volgorde aansprakelijk stellen***

Als de ontvanger zowel van een fiscaalrechtelijke als van een civielrechtelijke aansprakelijkheid gebruik kan maken, hoeft hij in principe geen bepaalde volgorde te gebruiken (Leidraad Invordering 2008, artikel 49.7). De ontvanger bepaalt zelf wie hij op grond van welke wet aansprakelijk stelt om een belastingschuld in te invorderen. Dit geldt niet als de Invorderingswet 1990 of de Leidraad Invordering 2008 anders bepaalt.

Bij de belangenafweging die aan de aansprakelijkstelling voorafgaat, gebruikt de ontvanger aansprakelijkheidsbepalingen waarmee de aansprakelijke zich kan disculperen (buiten vervolging stellen). Dat betekent dat de aansprakelijkgestelde mag bewijzen dat het niet aan hem te wijten is dat de belastingschuld niet is betaald. Daar geeft de ontvanger bij een aansprakelijkstelling van vennoten de voorkeur aan een aansprakelijkstelling op grond van de Invorderingswet 1990 in plaats van het Wetboek van Koophandel. In de Invorderingswet 1990, artikel 33, lid 4 is namelijk een disculpatiebepaling voor de aansprakelijkgestelde opgenomen die in het Wetboek van Koophandel, artikel 18 ontbreekt.

49.1.6 ***Aansprakelijkstelling bestuurders***

Als de ontvanger voor de belastingschulden van een rechtspersoon bestuurders aansprakelijk stelt, kan hij besluiten niet alle bestuurders aansprakelijk te stellen. In de aansprakelijkstellingen motiveert de ontvanger waarom hij afziet van de aansprakelijkstelling van de andere bestuurders. Hij motiveert ook als hij afziet van aansprakelijkstelling van één van de volledig aansprakelijke vennoten van een maatschap of vennootschap. Hierbij gaat het om de aansprakelijkheid van de belastingschulden van de maatschap of vennootschap.

49.1.7 ***Aansprakelijkstelling vennoten***

Als een vennootschap onder firma voor belastingschulden van een derde aansprakelijk stelt, kan hij gelijktijdig de vennoten persoonlijk aansprakelijk stellen voor deze aansprakelijkheidsschulden. Hiervoor gelden ook de formele aansprakelijkheidsbepalingen.

49.1.8 ***Aansprakelijkheidsbepalingen erfgenamen/andere rechtsopvolgers***

De formele aansprakelijkheidsbepalingen gelden niet als de ontvanger een erfgenaam, die een nalatenschap heeft aanvaard, aanspreekt voor openstaande belastingschulden van de erflater. Dit geldt ook voor de toepassing van de Invorderingswet 1990, artikel 48. De erfgenaam volgt

de erflater namelijk van rechtswege en onder algemene titel op in zijn rechten en verplichtingen. De erfgenaam is dus geen derde die aansprakelijk wordt gesteld voor de belastingschuld van een ander.

Ook voor andere rechtsopvolgers onder algemene titel gelden de formele aansprakelijkheidsbepalingen niet.

49.1.9 ***Aansprakelijkstelling ZGO- of MGO-entiteit***

Het kan voorkomen dat mogelijk een (onderdeel van een) MGO- of ZGO-entiteit aansprakelijk is voor de belastingschuld van een derde (bijvoorbeeld op grond van de inleners- of ketenaansprakelijkheid). Uitgangspunt daarbij is dat de regio die overweegt aansprakelijk te stellen, dan wel een aansprakelijkheidsonderzoek zou willen laten instellen, vooraf contact opneemt met het behandelteam van deze MGO of ZGO. Samen beoordelen zij of en zo ja, hoe de organisatie wordt benaderd.

49.1.10 ***Aansprakelijkheid voor kosten en invorderingsrente***

Als een derde aansprakelijk is voor de belastingschuld van een ander, is dit niet zonder meer ook het geval voor de kosten en invorderingsrente op de belastingaanslag. In de Invorderingswet 1990, artikel 32, lid 2 is bepaald dat de derde alleen aansprakelijk is voor de kosten en/of invorderingsrente als het ontstaan daarvan aan hem te wijten is. De bewijslast rust daarbij op de ontvanger.

Als het ontstaan van de kosten aan de aansprakelijkgestelde is te wijten, dient aansprakelijkstelling plaats te vinden op dezelfde manier als aansprakelijkstelling voor de belastingaanslag. De aansprakelijkstelling voor de kosten kan in dezelfde beschikking worden opgenomen als de aansprakelijkstelling voor de belastingaanslag.

Bij de beoordeling van de aansprakelijkstelling kan ook worden bezien of het belopen van de invorderingsrente op de belastingaanslag aan de derde is te wijten. Indien dit het geval is, kan hij hiervoor aansprakelijk worden gesteld. Deze aansprakelijkstelling kan in de initiële beschikking van aansprakelijkstelling worden opgenomen, maar deze aansprakelijkstelling zal vaker bij aparte beschikking plaatsvinden. Aansprakelijkstelling voor invorderingsrente is namelijk pas mogelijk, nádat de ontvanger die rente bij beschikking jegens de belastingschuldige heeft vastgesteld.
In grote lijnen kunnen er 2 ‘situaties’ onderscheiden worden:

- De ontvanger wil de derde aansprakelijk stellen voor de invorderingsrente die verschuldigd is vanaf de vervaldatum van de belastingaanslag tot aan de dagtekening van de beschikking aansprakelijkstelling: De ontvanger zendt - voorafgaand aan of gelijktijdig met de initiële aansprakelijkstelling - een beschikking verschuldigde invorderingsrente (ex artikel 30 van de Invorderingswet 1990) aan belastingschuldige met een betaaltermijn van 6 weken. In de rentebeschikking geeft de ontvanger aan dat de vaststelling van de verschuldigde invorderingsrente verband houdt met het voornemen (een) derde(n) hiervoor aansprakelijk te stellen. Als de rentebeschikking onbetaald blijft, kan aansprakelijkstelling voor de invorderingsrente bij beschikking volgen.

- De ontvanger wil de derde aansprakelijk stellen voor de invorderingsrente die verschuldigd wordt ná de dagtekening of betalingstermijn van de aansprakelijkstelling: Aansprakelijkstelling voor deze invorderingsrente kan plaatsvinden nadat betaling door de aansprakelijkgestelde (of eventueel de belastingschuldige) heeft plaatsgevonden, de (slot)beschikking invorderingsrente jegens de belastingschuldige is uitgebracht en de belastingschuldige de rentebeschikking onbetaald heeft gelaten. Er kan voor elke deelbetaling een aparte rentebeschikking opgemaakt te worden, maar dit is niet vereist; er kan ook volstaan worden met een slotbeschikking.

Als een aansprakelijkgestelde op zijn aansprakelijkheidsschuld betaalt, vindt afboeking plaats volgens artikel 7.7 van de Leidraad Invordering 2008. Bij de afboeking dient in acht te worden genomen dat de op de onderliggende belastingaanslag betrekking hebbende kosten en invorderingsrente alléén mogen worden afgeboekt voor zover hiervoor (reeds) aansprakelijk is gesteld.

49.1.11 ***Aansprakelijkheid voor bestuurlijke boetes***

De ontvanger kan een derde ook aansprakelijk stellen voor een bestuurlijke boete als het ontstaan van die boete (mede) aan de aansprakelijkgestelde kan worden verweten (Invorderingswet 1990, artikel 32, lid 2). Dit kan het geval zijn bij een bestuurlijke boete in verband met een naheffingsaanslag omzetbelasting. De belastingaanslag is dan het gevolg van kennelijk onbehoorlijk bestuur van de aansprakelijkgestelden, waardoor aanvankelijk onterecht geen of te weinig omzetbelasting is geheven. Dit geldt ook in de situatie waar een firmant met opzet de door de vennootschap onder firma verschuldigde belasting niet heeft betaald.

Bij de aansprakelijkstelling voor een bestuurlijke boete is de Algemene wet inzake rijksbelastingen, hoofdstuk VIIIA, afdeling 2, alsmede de Algemene wet bestuursrecht, hoofdstuk 5, titel 5.4 van overeenkomstige toepassing. Dit houdt in dat als de ontvanger een derde aansprakelijk stelt voor een bestuurlijke boete, hij de voorschriften over het opleggen van een bestuurlijke boete moet toepassen.

Een van die voorschriften bepaalt dat een bestuurlijke boete oplegt bij een voor bezwaar vatbare beschikking. De aansprakelijkstelling voor een bestuurlijke boete vindt ook plaats bij een voor bezwaar vatbare beschikking. Omdat de beschikking aansprakelijkstelling een voor bezwaar vatbare beschikking is (Invorderingswet 1990, artikel 49, lid 1), is een afzonderlijke beschikking voor een bestuurlijke boete niet nodig. De ontvanger neemt de aansprakelijkstelling voor de bestuurlijke boete in dezelfde beschikking op waarin hij de derde aansprakelijk stelt voor de belastingschuld. Als de ontvanger de derde ook aansprakelijk stelt voor de bestuurlijke boete, vermeldt hij de redenen hiervoor in de beschikking.

Als de ontvanger de derde aansprakelijk wil stellen voor een vergrijpboete, moet hij de aansprakelijke hier over informeren (Algemene wet bestuursrecht artikel 5:53, lid 3). In deze kennisgeving moeten de redenen worden vermeld waarop het voornemen berust. De

derde kan binnen een door de ontvanger gestelde termijn de in die kennisgeving vermelde argumenten gemotiveerd betwisten.

De derde kan ook op verzoek kopieën, leesbare afdrukken of uittreksels inzien of maken van informatie over de redenen van de aansprakelijkheid voor de bestuurlijke boete.

49.1.12 ***Vooraankondiging aansprakelijkstelling***

Voordat de ontvanger een beschikking aansprakelijkstelling uitbrengt waarin omzetbelasting, accijns, energiebelasting of rechten bij invoer en bij uitvoer als bedoeld in artikel 7:3 van de Algemene douanewet zijn begrepen, stuurt hij een vooraankondiging. In die vooraankondiging geeft de ontvanger de gronden aan waarop hij de aansprakelijkstelling baseert, bijvoorbeeld de resultaten uit een boekenonderzoek. Als bijlage stuurt de ontvanger de conceptbeschikking mee. De ontvanger stelt de belanghebbende in de gelegenheid om binnen 3 weken na de dagtekening van de vooraankondiging zijn zienswijze kenbaar te maken. De ontvanger verleent belanghebbende op verzoek inzage in de op de zaak betrekking hebbende stukken.

49.1.13 ***Unierechtelijk verdedigingsbeginsel***

Het verdedigingsbeginsel brengt mee dat iemand het recht heeft om te worden gehoord, voordat een bestuursorgaan een bezwarend besluit vaststelt dat diegene aanzienlijk in zijn belangen raakt. Zo kan het bestuursorgaan naar behoren rekening houden met alle relevante feiten en omstandigheden en kunnen eventuele vergissingen zoveel mogelijk vroegtijdig worden gecorrigeerd. Belanghebbende moet daarvoor een toereikende termijn krijgen.
De ontvanger moet hiermee rekening houden bij zijn werkzaamheden.

49.1.13.1 Toepassing en reikwijdte

Het verdedigingsbeginsel is van toepassing op alle wettelijke bepalingen die uitvoering geven aan het Unierecht. Een wet waarop het verdedigingsbeginsel van toepassing is, is de Wet op de omzetbelasting 1968. Deze wet geeft namelijk uitvoering aan de Btw-richtlijn van de Europese Unie. Voor de invordering speelt het verdedigingsbeginsel bij aansprakelijkstellingen voor omzetbelastingschuld.

49.1.13.2 Verdedigingsbeginsel en aansprakelijk stellen

Als de ontvanger van plan is een derde aansprakelijk te stellen voor een omzetbelastingschuld stuurt hij op grond van het verdedigingsbeginsel eerst een vooraankondiging. Deze vooraankondiging wordt per aangetekende post verzonden. In de vooraankondiging geeft de ontvanger aan op welke feiten en documenten hij de aansprakelijkstelling baseert, bijvoorbeeld op de resultaten uit een boekenonderzoek. Als bijlage stuurt hij de conceptbeschikking mee. Als voorafgaand aan de aansprakelijkstelling een onderzoek heeft plaatsgevonden in het kader van bijvoorbeeld de inleners- en ketenaansprakelijkheid of bestuurdersaansprakelijkheid, wordt ook een afschrift van het controlerapport verstrekt.

De ontvanger stelt de belanghebbende expliciet in de gelegenheid om binnen drie weken na de dagtekening van de vooraankondiging zijn zienswijze bekend te maken. Belanghebbende kan feiten en omstandigheden aandragen, waarmee de ontvanger rekening kan

houden voordat hij de beschikking aansprakelijkstelling vaststelt. Het is uitdrukkelijk niet de bedoeling een extra bezwaarmogelijkheid te creëren, de inhoudelijke discussie wordt eventueel in de bezwaarfase gevoerd.

Recht op inzage
Belanghebbende kan, naar aanleiding van de vooraankondiging, verzoeken om inzage te krijgen in alle op de zaak betrekking hebbende stukken. De ontvanger werkt hieraan mee, maar hoeft niet ambtshalve de stukken te verstrekken.

Vermelding in de beschikking aansprakelijkstelling
Als de ontvanger naar aanleiding van de vooraankondiging en de reactie van belanghebbende toch overgaat tot het uitbrengen van een beschikking aansprakelijkstelling, neemt hij in zijn beschikking het volgende op:
- dat hij een vooraankondiging heeft gestuurd en dat belanghebbende een redelijke termijn is geboden om zijn zienswijze kenbaar te maken;
- of belanghebbende wel of geen gebruik heeft gemaakt van het recht om zijn zienswijze kenbaar te maken;
- als niet is gereageerd op de vooraankondiging: wat is het resultaat van de aangetekende verzending (is de aangetekende verzending in ontvangst genomen of is deze retour ontvangen nadat deze niet bij het postkantoor was opgehaald?);
- als belanghebbende zijn zienswijze kenbaar heeft gemaakt, motiveert de ontvanger in de beschikking aansprakelijkstelling waarom hij wel of geen rekening heeft gehouden met de aangedragen gronden.

Schending rechtvaardigen
In geval van een aansprakelijkstelling zal slechts in uitzonderlijke situaties een rechtvaardiging kunnen worden gevonden om een aansprakelijk te stellen persoon vooraf niet te horen. Bij iedere beperking moet de ontvanger van geval tot geval beoordelen of de ernst van de beperking opweegt tegen de individuele belangen van belastingschuldige (proportionaliteitseis).

Schending van het verdedigingsbeginsel kan bijvoorbeeld worden gerechtvaardigd als sprake is van situaties waarin de versnelde invordering kan worden toegepast. Een voorbeeld hiervan is wanneer sprake is van een gegronde vrees dat goederen zullen worden verduisterd.
Voordat de ontvanger tot de versnelde invordering overgaat van een naheffingsaanslag omzetbelasting moet hij overleg voeren met de inspecteur. Dit overleg moet erop zijn gericht te bepalen of de versnelde invordering met voldoende feiten en omstandigheden kan worden onderbouwd. De belangen zijn hier groot. Een onterechte schending van het verdedigingsbeginsel kan namelijk leiden tot vernietiging van de aanslag.
De ontvanger dient bij het toepassen van de versnelde invordering uiterst voorzichtig te zijn met het nemen van onherroepelijke invorderingsmaatregelen. De beslissing om al dan niet tot versnelde

invordering over te gaan wordt in overleg met een F/I-medewerker genomen.

49.1.13.3 'Andere afloop'-criterium
Als het verdedigingsbeginsel is geschonden zonder rechtvaardiging, moet beoordeeld worden of het besluitvormingsproces van de ontvanger zonder de schending een andere afloop zou kunnen hebben gehad (het 'andere afloop'-criterium). Hierbij beoordeelt de rechter of belanghebbende een inbreng had kunnen leveren waarvan niet kan worden uitgesloten dat deze tot een andere afloop had kunnen leiden.

Als niet valt uit te sluiten dat het horen van belanghebbende had kunnen leiden tot een andere afloop dan zal de rechter de aanslag (deels) vernietigen. Bij aansprakelijkstellingen kan de ontvanger na vernietiging eventueel overgaan tot het uitbrengen van een nieuwe aansprakelijkstelling. Het verdient aanbeveling de eerste aansprakelijkstelling formeel in te trekken.

49.2 Beschikking aansprakelijkstelling

Het uitbrengen van de beschikking aansprakelijkstelling gebeurt door de ontvanger van het kantoor dat competent is voor belastingschuldige. Bij samenloop met een reguliere belastingschuld bij de aansprakelijkgestelde, vindt afstemming plaats met de competente ontvanger van de aansprakelijkgestelde.

De ontvanger moet bij de beschikking aansprakelijkstelling aan enkele formele vereisten voldoen, anders bestaat het risico dat de aansprakelijkstelling niet rechtsgeldig is. De beschikking aansprakelijkstelling is een voor bezwaar vatbare beschikking. Dat houdt onder meer in dat de rechtsmiddelen bezwaar en beroep voor de aansprakelijkgestelde openstaan. Ook kan hij bij de ontvanger een bezwaarschrift tegen de beschikking aansprakelijkstelling indienen. Bezwaar en beroep tegen de beschikking wordt afgewikkeld door het kantoor van de behandelend ontvanger.

In de bezwaarfase kan de ontvanger (gedeeltelijk) tegemoetkomen aan het door de aansprakelijkgestelde ingediende bezwaarschrift. De ontvanger vermindert dan de aansprakelijkstelling.

Als de aansprakelijkgestelde het niet eens is met de uitspraak op bezwaar, kan hij in beroep bij gaan de rechtbank. Hij kan eventueel nog een beroepschrift (in hoger beroep) en een beroepschrift in cassatie indienen. Na uitspraak in hoger beroep door het gerechtshof beoordeelt de ontvanger of hij het hiermee eens is. Als dit niet het geval is, doet hij een cassatievoorstel inzake de aansprakelijkstelling aan het ministerie.

In de bezwaar- en beroepsprocedure verstrekt de ontvanger informatie aan de aansprakelijkgestelden, zodat zij zich goed kunnen verweren.

49.2.1 Bekendmaken beschikking aansprakelijkstelling

Als de ontvanger een derde aansprakelijk stelt ontvangt de aansprakelijkgestelde een voor bezwaar vatbare beschikking. De ontvanger verzendt de beschikking aangetekend aan de aansprakelijkgestelde. De ontvanger kan er voor kiezen om (naast het

aangetekend verzenden) de beschikking ook per deurwaardersexploot uit te brengen. In de beschikking neemt de ontvanger onder andere op:

- naam en adres van de belastingschuldige voor wie belastingschuldaansprakelijkstelling plaatsvindt
- het bedrag van de aansprakelijkheid
- de termijn waarbinnen het bedrag van de aansprakelijkheid moet worden betaald (6 weken na de dagtekening van de beschikking, zie Invorderingswet 1990, artikel 52, lid 1)
- de motivering van de aansprakelijkstelling
- (eventueel) de aansprakelijkstelling voor de belastingrente en vervolgingskosten, alsook de motivering hiervan
- (eventueel) de aansprakelijkstelling voor de bestuurlijke boete, alsook de motivering hiervan (Invorderingswet 1990, artikel 49, lid 1 en 2)

49.2.2 ***Vatbaarheid voor bezwaar beschikking aansprakelijkstelling***

De beschikking waarbij de ontvanger een derde aansprakelijk stelt is een voor bezwaar vatbare beschikking. Tegen de beschikking aansprakelijkstelling zijn bezwaar, beroep, hoger beroep en beroep in cassatie mogelijk (Invorderingswet 1990, artikel 49, lid 4). De Algemene wet inzake rijksbelastingen, hoofdstuk V is van overeenkomstige toepassing.

Ook de Algemene wet bestuursrecht (afdeling 3.7, artikel 3:46-3:50) en het Besluit fiscaal bestuursrecht van toepassing op de beschikking aansprakelijkstelling en de motivering daarvan. In de beschikking moeten dan ook de redenen en bepalingen waarop de aansprakelijkheid berust worden vermeld. Bijvoorbeeld: U bent aansprakelijk op grond van artikel 36 van de Invorderingswet 1990.

De ontvanger motiveert zijn beschikking als de aansprakelijkheidsbepaling waarop hij zich beroept een bepaalde bewijslast op hem legt. Bijvoorbeeld: U bent aansprakelijk op grond van kennelijk onbehoorlijk bestuur, omdat… Zo kan de aansprakelijkgestelde beurt een eventueel bezwaar tegen de aansprakelijkstelling motiveren.

49.2.3 ***Bezwaarschrift beschikking aansprakelijkstelling***

De aansprakelijkgestelde kan tegen de beschikking aansprakelijkstelling een bezwaarschrift indienen. Hij kan zowel tegen de aansprakelijkstelling, als tegen de hoogte van de aansprakelijkstelling een bezwaarschrift indienen. Voor een uitleg over de bezwaar- en beroepsprocedure wordt verwezen naar het hoofdstuk Bezwaar en beroep.

Als het bezwaarschrift (mede) is gericht tegen de hoogte van de belastingaanslag(en) die aan de aansprakelijkstelling ten grondslag liggen, neemt de ontvanger contact op met de inspecteur.

49.2.4 ***Betaling (of verrekening) door de belastingschuldige na aansprakelijkstelling***

Betalingen en/of verrekeningen die plaatsvinden op de hoofdvordering en die niet afkomstig zijn van een bij beschikking aansprakelijkgestelde derde leiden tot ambtshalve vermindering van het bedrag van de aansprakelijkstellingbeschikking en, indien van toepassing, de daarop verschuldigd geworden invorderingskosten. De ambtshalve vermindering

wordt aan de aansprakelijkgestelde(n) - en in voorkomende gevallen ook aan de belastingrechter - bekend gemaakt door middel van een schriftelijke mededeling. Daarbij blijft de formele aansprakelijkstellingbeschikking in stand en er wordt dus geen nieuwe beschikking afgegeven. Ook wordt geen nieuwe beschikking aanmaning en/of dwangbevel ter zake van de aansprakelijkstellingsbeschikking afgegeven.
Betalingen en/of verrekeningen die niet afkomstig zijn van een aansprakelijkgestelde zijn van invloed op de hoogte van de aansprakelijkheid en daarmee ook op een eventueel regresrecht van de aansprakelijkgestelde.

Wanneer na een aansprakelijkstelling een betaling op de hoofdvordering plaatsvindt afkomstig van de curator van de belastingschuldige wordt die betaling ten aanzien van hetgeen hiervoor is vermeld, behandeld als een betaling door de belastingschuldige zelf.

Wanneer na een aansprakelijkstelling een betaling op de hoofdvordering plaatsvindt afkomstig van de aansprakelijk gestelde zelf wordt die betaling ten aanzien van hetgeen hiervoor is vermeld, behandeld als een betaling door de belastingschuldige zelf.

49.2.5 ***Betaling (of verrekening) door aansprakelijkgestelden na aansprakelijkstelling***

Betalingen en/of verrekeningen die afkomstig zijn van een (andere) aansprakelijkgestelde leiden niet tot vermindering van de aansprakelijkstellingbeschikking. Wel leidt de betaling/verrekening tot verlaging van het openstaande bedrag van de aansprakelijkstelling. De wijziging van het openstaande bedrag op de aansprakelijkstelling moet in voorkomende gevallen ook worden medegedeeld aan de overige aansprakelijkgestelden. Deze betalingen en/of verrekeningen zijn niet van invloed op de hoogte van de (totale) aansprakelijkheid van derden en ook niet op het eventuele regresrecht van een aansprakelijkgestelde.

Bij aansprakelijkstellingen op grond van inlening of aanneming van werk zal de mededeling van wijziging van het openstaande bedrag als gevolg van een betaling of verrekening van een andere aansprakelijkgestelde veelal niet nodig zijn, omdat de aansprakelijkstellingen zien op het voor/door de desbetreffende inlener/aannemer zelf verrichte werk. Materieel gezien is daarbij geen sprake van hoofdelijke aansprakelijkheid voor de totale belastingschuld, maar van (hoofdelijke) aansprakelijkheid voor een deel van de belastingschuld. De betaling van de ene aansprakelijkgestelde heeft dan ook geen invloed op de hoogte van de aansprakelijkstelling van de andere aansprakelijkgestelde.

Wanneer na een aansprakelijkstelling een betaling op de hoofdvordering plaatsvindt afkomstig van de aansprakelijk gestelde zelf leidt deze betaling wel tot ambtshalve vermindering van het bedrag van de aansprakelijkstellingbeschikking. Deze betaling wordt behandeld een betaling door de belastingschuldige zelf. Zie onderdeel 50.2.4.

49.2.6 ***Uitstel van betaling in verband met bezwaar en beroep bij aansprakelijkstelling***

Het beleid voor uitstel van betaling in verband met bezwaar en beroep tegen een belastingaanslag is van overeenkomstige toepassing bij

bezwaar en beroep tegen een beschikking aansprakelijkstelling. Dit betekent dat de ontvanger, een gemotiveerd bezwaarschrift tegen de beschikking aansprakelijkstelling beschouwt als een verzoek om uitstel van betaling. De aansprakelijkgestelde hoeft de ontvanger dus niet uitdrukkelijk om uitstel van betaling te vragen.

Een beroepschrift tegen de uitspraak op bezwaar tegen de aansprakelijkstelling beschouwt de ontvanger níet als een verzoek om uitstel van betaling. De aansprakelijkgestelde moet hier een afzonderlijk verzoek om uitstel van betaling voor indienen. Dit geldt ook voor een ingesteld hoger beroep of beroep in cassatie tegen de uitspraak in (hoger) beroep.

49.2.7 ***Cassatievoorstel aansprakelijkstelling***

Direct nadat de ontvanger van het gerechtshof de uitspraak ontvangt op een beroepschrift in hoger beroep, beoordeelt hij of hij het eens is met de uitspraak. Als hij het hiermee niet eens is, doet de ontvanger een cassatievoorstel aan het team Cassatie van het directoraat-generaal Belastingdienst. De ontvanger beoordeelt aan de hand van het Besluit Beroep in Belastingzaken, §5.1. of hij beroep in cassatie instelt en het voorstel inzendt. Bij het cassatievoorstel voegt de ontvanger het procesdossier.

49.2.8 ***Informatieverstrekking aan aansprakelijkgestelden***

De ontvanger moet de aansprakelijkgestelde op zijn verzoek de gegevens verstrekken over de belasting waarvoor hij aansprakelijk is gesteld (Invorderingswet 1990, artikel 49, lid 5). Tot die gegevens behoren de stukken die op de zaak betrekking hebben (Algemene wet bestuursrecht, artikelen 7:4 en 8:42). Dit zijn alle stukken die bij het nemen van het besluit een rol hebben gespeeld. Daarnaast moet de ontvanger desgevraagd ook andere gegevens worden verstreken, mits die van belang zijn voor het maken van bezwaar of het instellen van beroep.

Voorafgaand aan het indienen van een bezwaarschrift of het instellen van beroep verstrekt de ontvanger op verzoek van de aansprakelijkgestelde de gegevens.

De Invorderingswet 1990, artikel 49, lid 5 ziet op de gegevens. Hierin is goedgekeurd dat de gegevensverstrekking zich daartoe niet beperkt, maar ook gaat over (alle) andere aspecten van de aansprakelijkheidsbeslissing. Voorwaarde is dat de gegevens van belang zijn voor het maken van bezwaar tegen de aansprakelijkheidsbeschikking, of voor het vervolgens instellen van beroep tegen de daarop volgende beslissingen.

49.3 Invorderen aansprakelijkstelling

Het uitbrengen van de beschikking aansprakelijkstelling en de invordering daarvan gebeurt door de ontvanger van het kantoor dat competent is voor belastingschuldige. Bij samenloop met een reguliere belastingschuld bij de aansprakelijkgestelde, vindt afstemming plaats met de competente ontvanger van de aansprakelijkgestelde.

Als de ontvanger een aansprakelijkheidsschuld invordert kan hij niet alle invorderingsmaatregelen toepassen zoals bij het invorderen van een

belastingschuld. De versnelde invorderingsprocedure geldt bijvoorbeeld niet bij een aansprakelijkstelling. Daarvoor kan de ontvanger conservatoir beslag leggen bij een aansprakelijkstelling. In de Invorderingswet 1990, artikel 52 staat welke andere invorderingsmogelijkheden de ontvanger bij een aansprakelijkheidsschuld heeft.

Voor verhaalsrechten, verrekening, verjaring, uitstel van betaling en ontslag van betalingsverplichting bij een aansprakelijkstelling zijn aparte bepalingen in de Invorderingswet 1990 opgenomen.

Als de inspecteur een belastingteruggaaf verleent op een aanslag die door een aansprakelijkgestelde is betaald, zal de ontvanger deze teruggaaf aan de aansprakelijkgestelde uitbetalen.

49.3.1 ***Conservatoir beslag bij aansprakelijkstelling***

Een versnelde invorderingsprocedure kan alleen worden toegepast op een belastingschuldige, en dus niet op de aansprakelijkgestelde van wie wordt gevreesd dat hij zijn zaken zal verduisteren (Invorderingswet 1990, artikel 52, lid 1). Wel kan de ontvanger aan de voorzieningenrechter toestemming (verlof) vragen om op de zaken van de aansprakelijke conservatoir beslag te leggen.

Een verschil met andere crediteuren is, dat de ontvanger bij conservatoir beslag geen eis in de hoofdzaak instelt (Invorderingswet 1990, artikel 51, lid 1). Het vereiste van het rechterlijke verlof moet voldoende garanderen dat de ontvanger niet lichtvaardig tot conservatoir beslag overgaat.

Het conservatoir beslag vervalt van rechtswege als de aansprakelijkgestelde bezwaar maakt tegen de beschikking aansprakelijkstelling en de ontvanger niet binnen 4 maanden na de dagtekening van de beschikking uitspraak doet op dit bezwaarschrift. Ook vervalt het conservatoir beslag als de ontvanger niet binnen 3 maanden na het leggen van het beslag aansprakelijk kan stellen. In dat geval verzoekt hij de voorzieningenrechter het conservatoir beslag te verlengen. De ontvanger moet dit verzoek op tijd doen om, bij afwijzing door de voorzieningenrechter, alsnog binnen de driemaands-termijn aansprakelijk te kunnen stellen.

Als de ontvanger conservatoir beslag legt onder een derde en hij heft dit beslag op of dit vervalt van rechtswege, licht de ontvanger de derde hierover schriftelijk in.

Het conservatoir beslag gaat over in een executoriaal beslag, zodra de ontvanger een executoriale titel heeft en deze voor tenuitvoerlegging vatbaar is. Als de aansprakelijkheid niet wordt betwist en er niet tijdig wordt betaald, kan de ontvanger een executoriale titel verkrijgen door een dwangbevel uit te vaardigen tegen de aansprakelijkgestelde.

49.3.2 ***Invorderingsmogelijkheden bij aansprakelijkheid***

De aansprakelijkgestelde heeft een betalingstermijn van 6 weken na dagtekening van de beschikking (Invorderingswet 1990, artikel 52, lid 1). Als hij binnen deze termijn niet betaalt en niet (of te laat) een bezwaarschrift tegen de beschikking indient, is het in de beschikking

vermelde bedrag invorderbaar. Hierna verzendt de ontvanger eerst een aanmaning en vaardigt daarna zo nodig een dwangbevel uit ten laste van de aansprakelijkgestelde.

De ontvanger kan het bedrag van de aansprakelijkheidsschuld niet invorderen met alle middelen die hem ter beschikking staan bij de invordering van een belastingschuld. De artikelen die van belang zijn staan genoemd in artikel 52, lid 1 van de Invorderingswet 1990:
- de Algemene termijnenwet is niet van toepassing op de aansprakelijkstelling (Invorderingswet 1990, artikel 9, lid 10)
- aanmaning (Invorderingswet 1990, artikel 11)
- dwangbevel (Invorderingswet 1990, artikel 12)
- betekening dwangbevel (per post) (Invorderingswet 1990, artikel 13)
- tenuitvoerlegging dwangbevel met toepassing van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering (het leggen van beslagen!) (Invorderingswet 1990, artikel 14)
- het doen van een vordering (Invorderingswet 1990, artikel 19)

Een aansprakelijkgestelde kan tegen de tenuitvoerlegging van een dwangbevel in verzet komen op dezelfde manier als een belastingschuldige op de voet van de Invorderingswet 1990, artikel 17 (Invorderingswet 1990, artikel 52, lid 2). Het verzet van de aansprakelijkgestelde mag niet alleen zijn gebaseerd op:
- de stelling dat de beschikking aansprakelijkstelling of aanmaning niet is ontvangen
- de stelling dat de belasting waarvoor aansprakelijk is gesteld onterecht of tot een te hoog bedrag is vastgesteld
- feiten en omstandigheden die aan de orde zijn of hadden kunnen worden gesteld bij een bezwaar tegen de beschikking aansprakelijkstelling, bij het instellen van beroep tegen een uitspraak op het bezwaar, bij het instellen van hoger beroep of bij beroep in cassatie

*49.3.3 **Verhaalsrechten, verrekening, uitstel en ontslag bij aansprakelijkstelling***

De ontvanger kan zich voor de door hem te innen aansprakelijkheidsschulden bij voorrang verhalen op alle goederen van de aansprakelijkgestelde (Invorderingswet 1990, artikel 53, lid 1) en het bodemrecht toepassen (Invorderingswet 1990, artikel 22, lid 3). Dit geldt voor de aansprakelijkgestelde ook voor de verrekeningsregels van de Invorderingswet 1990, artikel 24, met uitzondering van lid 2. Hierdoor kan de ontvanger een openstaande aansprakelijkheidsschuld verrekenen met een aan de aansprakelijkgestelde uit te betalen bedrag.

De aansprakelijkgestelde kan voor een aansprakelijkheidsschuld een verzoek om uitstel van betaling in verband met uitstel betaling bij betalingsprobleem indienen. Op dit verzoek gelden ook de bepalingen van de Invorderingswet 1990, artikel 25.

In de Invorderingswet 1990, artikel 53, lid 3 is een regeling voor de aansprakelijkgestelde opgenomen die lijkt op het kwijtscheldingsbeleid bij een belastingschuldige. Als de ontvanger direct kwijtschelding toepast leidt dit tot tenietgaan van de oorspronkelijke belastingschuld. Hierdoor zou de invordering ten laste van andere aansprakelijken of de

belastingschuldige niet meer mogelijk zijn. De ontvanger kan de aansprakelijkgestelde wel geheel of gedeeltelijk van zijn betalingsverplichting ontslaan. De ontvanger kan daarna bij een andere aansprakelijkgestelde verhaal halen. De regels in de Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, Hoofdstuk II en in de Leidraad Invordering, artikel 26 over de kwijtschelding van belastingschulden gelden ook voor de aansprakelijkgestelde die verzoekt om ontslag van zijn betalingsverplichting.

Een aansprakelijkheidsschuld heeft geen eigen verjaringsregels. Hierdoor verjaart het recht om een aansprakelijkheidsschuld in te vorderen gelijk met de oorspronkelijke belastingschuld. Om de verjaring van de aansprakelijkheidsschuld te voorkomen, stuurt de ontvanger een brief aan de belastingschuldige. Hierin vermeldt hij de belastingschulden waarvoor een derde aansprakelijk gesteld is en geeft hij ondubbelzinnig aan dat hij zijn recht op betaling hiervan voorbehoudt.

49.3.4 ***Belastingteruggaaf aansprakelijkgestelden***

Soms wordt de aanslag waarvoor een derde aansprakelijk is gesteld en die door hem geheel of gedeeltelijk is betaald, later verminderd of vernietigd. Er is dan een uit te betalen bedrag beschikbaar. Dit bedrag betaalt de ontvanger aan de aansprakelijkgestelde (Invorderingswet 1990, artikel 54, lid 1) tot ten hoogste het bedrag dat deze op de aanslag heeft betaald.

De ontvanger informeert de belastingschuldige hierover (Invorderingswet 1990, artikel 54, lid 3). De ontvanger doet dit ook als een belastingaanslag die geheel of gedeeltelijk is betaald door de aansprakelijkgestelde, door een carryback beschikking wordt verminderd. Als de ontvanger het bedrag van de vermindering niet uitbetaalt, maar verrekent met een openstaande schuld van de aansprakelijkgestelde, informeert hij de belastingschuldige.

De Invorderingswet 1990, artikel 54 geldt niet als er sprake is van een vermindering van de belastingaanslag, bijvoorbeeld bij middeling, teruggaaf als gevolg van achterwaartse verrekening van investeringsbijdragen, of teruggaaf uit hoofde van een maand- of kwartaalaangifte omzetbelasting.

De ontvanger houdt de betaling van de teruggaaf gedurende 4 weken na dagtekening van de schriftelijke mededeling aan de belastingschuldige aan.

In deze periode kan de belastingschuldige, als de derde zich al voor de aansprakelijkheidsschuld op hem heeft verhaald, derdenbeslag leggen onder de ontvanger op het bedrag van de teruggaaf. In de procedure over derdenbeslag zal worden bepaald aan wie de ontvanger het bedrag van de teruggaaf moet betalen (Leidraad Invordering 2008, artikel 54.1).

49.4 Bijzondere verhaalsregelingen aansprakelijken

Bij andere hoofdelijke aansprakelijken kan de aansprakelijke die de aansprakelijkheidsschuld heeft betaald, verhaal halen als dit bij de belastingschuldige niet mogelijk is.

Een vergelijkbare regeling is er voor het verhaal van aansprakelijkgestelden op hoofdelijk aansprakelijke bestuurders.

Bij het verhaal van een aansprakelijkgestelde op een mede-aansprakelijke of op de belastingschuldige, is de aansprakelijkgestelde gesubrogeerd in het voorrecht van het Rijk.

49.4.1 ***Verhaal op andere hoofdelijke aansprakelijken***

Een aansprakelijkgestelde die heeft betaald maar zich niet kan verhalen op de belastingschuldige, kan zich verhalen op de overige hoofdelijk aansprakelijken die op grond van hetzelfde artikel aansprakelijk zijn (Invorderingswet 1990, artikel 33, lid 1, onderdelen a, b of c en artikelen 34, 35, 35a, 36, 36 en 37).

Het door hen niet op de belastingschuldige te verhalen bedrag moet door de hoofdelijk aansprakelijkgestelden samen worden gedragen. De hoofdregel is dat ieder een gelijk deel van de ingevorderde belasting voor zijn rekening neemt. Hierbij geldt als maximum het bedrag waarvoor aansprakelijkheid bestaat voor de hiervoor genoemde artikelen. Bij de vaststelling van dit bedrag wordt rekening gehouden met een eventuele beperking van de aansprakelijkheid door een vrijwarende storting op een g-rekening.

Bij ketenaansprakelijkheid geldt een andere regeling. De aannemer die de belasting heeft betaald op grond van de Invorderingswet 1990, artikel 35, kan zich in de eerste plaats verhalen op de belastingschuldige onderaannemer (Invorderingswet 1990, artikel 55, lid 1, 2e volzin). Als dit onmogelijk is en er meer aannemers hoofdelijk aansprakelijk zijn, kan hij verhaal zoeken op deze aannemers. Hun draagplicht is beperkt tot dat deel van het totaal uitgevoerde werk dat ieder van hen door een onderaannemer heeft laten uitvoeren. Als dit onuitvoerbaar blijkt, wordt het onderlinge verhaal geregeld volgens de hoofdregel, dus in gelijke delen.
De aansprakelijkgestelde die aan de ontvanger heeft betaald, heeft daardoor direct een verhaalsrecht op de belastingschuldige. De aansprakelijke die op grond van lid 1 heeft meebetaald, kan zich ook op de belastingschuldige verhalen (Invorderingswet 1990, artikel 55, lid 5). Bepalend is dus niet of je door de ontvanger aansprakelijk bent gesteld, maar of je hebt betaald of bijgedragen aan de betaling van de aansprakelijkheidsschuld.
De partijen kunnen een andere regeling overeenkomen, omdat de voorgeschreven bijdrage- en regresregeling van regelend recht is.

49.4.2 ***Verhaal op hoofdelijke aansprakelijke bestuurders***

In de Invorderingswet 1990, artikel 56 is het verhaal geregeld voor het geval voor eenzelfde belastingschuld zowel inleners, aannemers, opdrachtgevers of kopers van een toekomstige zaak in de confectiesector, of kopers van een bestaande zaak in de confectiesector, als bestuurders hoofdelijk aansprakelijk zijn. In dat geval is op grond van de Invorderingswet 1990, artikel 56 voor aansprakelijkgestelden die hun aansprakelijkheidsschuld hebben betaald, verhaal mogelijk op de bestuurders van het inhoudingsplichtige lichaam.
De bestuurder die heeft betaald, heeft geen verhaal op voornoemden maar wel op zijn medebestuurders overeenkomstig de Invorderingswet 1990, artikel 55. Deze bestuurder wordt namelijk geacht de betaling op

grond van de Invorderingswet 1990, artikel 56, lid 1 te hebben voldaan. Hij heeft betaald als aansprakelijkgestelde op grond van de Invorderingswet 1990, artikel 36. Daarbij geldt de Invorderingswet 1990, artikel 55 voor het onderlinge verhaal.
Ook van de Invorderingswet 1990, artikel 56 kan worden afgeweken als partijen een andere verhaals- of regresregeling gewenst vinden.

49.4.3 ***Gesubrogeerd in voorrecht Rijk***

Elke derde die de ontvanger aansprakelijk stelt voor de belastingschuld van een ander en deze schuld betaalt, is bij zijn verhaal op de belastingschuldige of op een mede-aansprakelijke gesubrogeerd in het fiscale voorrecht. Dit geldt ook voor degene die de ontvanger niet rechtstreeks aansprakelijk stelt, maar wel als mede-aansprakelijke in de belasting heeft bijgedragen.
Subrogatie (in-de-plaats-stelling) betekent dat de persoon van de schuldeiser wordt vervangen door een ander. Degene die in de plaats treedt van de oorspronkelijke schuldeiser krijgt dezelfde rechten die de 1e schuldeiser had ten opzichte van diens schuldenaar.
Alleen bij het fiscale voorrecht kan subrogatie voorkomen. Andere rechten van de ontvanger, zoals het recht van parate executie of het doen van een vordering bij een derde, vallen hier niet onder.
Ook de bestuurder die op grond van de Invorderingswet 1990, artikel 56, lid 1 heeft betaald aan een inlener of (onder)aannemer, is bij zijn verhaal op de belastingschuldige of op de mede-aansprakelijke gesubrogeerd in het fiscale voorrecht.

50 Wet schuldsaneringsregeling natuurlijke personen (Wsnp)

Op 1 december 1998 is de wet tot 'Wijziging van de faillissementswet in verband met de sanering van schulden van natuurlijke personen' in werking getreden. Deze wordt ook Wsnp genoemd (Wet schuldsanering natuurlijke personen).

De wet heeft 3 doelen:
- Tegengaan dat een natuurlijk persoon die in financiële problemen komt hier jarenlang door achtervolgd kan worden.
- Verminderen van het aantal faillissementen van natuurlijke personen.
- Schuldeisers stimuleren om met hun schuldenaar zoveel mogelijk tot een minnelijke regeling (buitengerechtelijk akkoord) te komen. De maatrgelen die daartoe in de Wsnp zijn opgenomen, zullen de schuldeisers als ongunstig ervaren.

In verband met een streng toelatingsbeleid voor de Wsnp zal de ontvanger informatie moeten verstrekken aan de rechtbank over de al dan niet goede trouw van de belastingschuldige.

De WSNP geldt alleen voor natuurlijke personen. Ook natuurlijke personen die een onderneming drijven of zelfstandig beroep uitoefenen kunnen voor de Wsnp in aanmerking komen. De schuldenaar zal deze onderneming of het zelfstandig beroep na uitspreken van de Wnsp moeten beëindigen. Gedurende korte tijd kan de onderneming of het zelfstandig beroep met toestemming van de rechter-commissaris worden voortgezet. Schulden die uit deze voortzetting voortvloeien zijn op grond van de wet (artikel 311, lid 3 Faillissementswet) boedelschulden.

De ontvanger ontvangt via de Belastingdienst/Centrale beheereenheid informatiesystemen (CBI) in Apeldoorn het uitgesproken vonnis betreffende de Wsnp.

In grote lijnen zijn de gevolgen van het uitspreken van de Wsnp gelijk met die van het faillissement. Er zijn o.a. de volgende verschillen:
- De verdeling van de opbrengst. Ook de concurrente crediteuren delen mee. De opbrengsten worden verdeeld onder zowel de preferente als de concurrente crediteuren en wel in de verhouding 2:1. Dat betekent dus dat de preferente crediteuren tweemaal zo veel krijgen als de concurrenten. Hierbij wordt opgemerkt dat er ten aanzien van de uitkering aan de preferente schuldeisers geen onderscheid wordt gemaakt tussen de rangorde van die schuldeisers. Met andere woorden, de opbrengst die bestemd is voor de preferente schuldeisers wordt evenredig over die schuldeisers verdeeld
- Voor schulden die onder de Wsnp vallen kan geen vordering op grond van artikel 19 Invorderingswet 1990 meer worden gedaan
- De schulden die onbetaald blijven na een geslaagde Wsnp zijn niet langer afdwingbaar. De schuldenaar krijgt voor die schulden de zogenaamde schone lei

- Een akkoord in de Wsnp geldt ook voor de preferente schuldeisers. Dit in tegenstelling tot surseance en faillissement waar het akkoord niet geldt voor de preferente crediteuren.

Bij het uitspreken van de Wsnp kan de rechter een afkoelingsperiode afkondigen. Tijdens de looptijd van de Wsnp, kan de rechter-commissaris een afkoelingsperiode afkondigen.

De taken van de rechter-commissaris en de bewindvoerder zijn in grote lijnen gelijk met die van de rechter-commissaris en curator in een faillissement.

Na vereffening van de boedel verricht de bewindvoerder nog een aantal handelingen.

50.1 Bereiken minnelijke regeling met de schuldeisers

Het doel van de wettelijke schuldsaneringsregeling is het bevorderen van de bereidheid van de schuldeisers om in onderling overleg een regeling te treffen met de schuldenaar, of om een minnelijk akkoord met de schuldenaar aan te gaan.

Daarom is in de Wsnp een aantal maatregelen opgenomen die de schuldeisers als ongunstig zullen ervaren:
- De schuldeisers kunnen geen verhaal meer zoeken voor vorderingen die onder de Wsnp vallen (artikel 301 Faillissementswet); dit geldt ook voor de bevoorrechte schuldeisers, met uitzondering van de zogenaamde separatisten
- Niet alleen de bevoorrechte schuldeisers ontvangen iets, ook de concurrente schuldeisers delen mee (artikel 349, lid 2 Faillissementswet)
- Een aangeboden akkoord geldt niet alleen voor de concurrent schuldeisers, maar ook voor de preferente schuldeisers
- Als de schuldenaar zich gedurende de Wsnp heeft gehouden aan de voorwaarden, dan zijn de overgebleven schulden niet langer afdwingbaar.

50.2 Op wie kan de Wsnp van toepassing zijn?

Een natuurlijk persoon kan verzoeken om toepassing van de schuldsaneringsregeling (artikel 284, lid 1 Faillissementswet). Ook natuurlijke personen die een zelfstandig beroep of bedrijf uitoefenen, kunnen toepassing van de regeling verzoeken. Het initiatief tot toepassing van de schuldsaneringsregeling kan niet uitgaan van een schuldeiser.

Op rechtspersonen is de regeling niet van toepassing.

De regeling is ook niet van toepassing op samenwerkingsverbanden van natuurlijke personen, zoals de maatschap of vennootschap onder firma. Wel is het mogelijk dat 1 of meer deelnemers om toepassing van de regeling verzoeken. Dit betekent dat het samenwerkingsverband wordt ontbonden (artikel 7A:1683 sub 4 Burgerlijk Wetboek).

Toepassen van de schuldsaneringsregeling op een nalatenschap is niet mogelijk. Wanneer een persoon in de Wsnp overlijdt, wordt de Wsnp zo snel mogelijk beëindigd. Het actief wordt door de bewindvoerder

verkocht en zo snel mogelijk onder de schuldeisers verdeeld volgens de regels van de Wsnp. De Wsnp eindigt door het verbindend worden van de slotuitdelingslijst. De overleden schuldenaar krijgt geen schone lei (artikel 358 lid 6 Faillissementswet).

Volgens artikel 284, lid 1 Faillissementswet kan de Wsnp worden toegepast als is voldaan aan een van de volgende criteria:
- het aannemelijk is dat een persoon niet voortgaat met het betalen van zijn schulden.
- als hij in de toestand verkeert dat hij heeft opgehouden te betalen

Anders dan bij surseance hoeven de schulden niet opeisbaar te zijn. De Wsnp kan ook worden toegepast als de schuldenaar maar 1 schuld heeft. Er ontbreekt een schakelbepaling ten aanzien van het pluraliteitvereiste.

50.3 Verloop Wsnp

Het wettelijk model van het verloop van de schuldsaneringsregeling is in grote lijnen als volgt:

1. De rechter zal met de meeste spoed uitspraak doen op een door een schuldenaar ingediend verzoekschrift tot het van toepassing verklaren van de schuldsaneringsregeling.
2. De schuldenaar moet aannemelijk maken dat hij voldoet aan de (3) toelatingseisen en bovendien mag geen van de (3) imperatieve weigeringsgronden van toepassing zijn. De belangrijkste toelatingseis is dat aannemelijk is dat schuldenaar in de 3 jaar voor de indiening van het verzoek te goeder trouw was ten aanzien van het ontstaan en onbetaald laten van zijn schulden. Verder mag geen sprake zijn van schulden wegens veroordeling voor een misdrijf in die periode. Onder omstandigheden kan de rechter een schuldsaneringsverzoek toch toewijzen.
3. In iedere schuldsaneringsregeling worden een rechter-commissaris en een bewindvoerder benoemd.
4. Er vindt verificatie plaats op de vorderingen van de schuldeisers. Behalve als de schuldsaneringsregeling vereenvoudigd kan worden afgewikkeld omdat niet de verwachting bestaat dat een uitkering aan de schuldeisers gedaan kan worden.
5. De schuldenaar kan ook een akkoord aan zijn schuldeisers aanbieden (zie opmerking hiervoor).
6. Op daartoe in de wet aangegeven gronden kan de toepassing van de schuldsaneringsregeling tussentijds worden beëindigd. In sommige gevallen zal de schuldenaar daarbij aansluitend in staat van faillissement verkeren. De toepassing van de regeling kan ook tussentijds worden beëindigd op verzoek van de schuldenaar zelf. Bijvoorbeeld als de schulden ten aanzien waarvan de regeling werkt zijn voldaan of als de schuldenaar weer in staat is zijn schulden op de normale wijze te betalen. De schuldsaneringsregeling eindigt ook door de homologatie van een akkoord.
7. Als de schuldsaneringsregeling niet tussentijds beëindigd of vereenvoudigd afgewikkeld (zie onder 4), dan vindt kort voor het einde van de termijn gedurende welke de schuldsaneringsregeling van kracht is, door de rechter een beoordeling plaats of de schuldenaar zijn verplichtingen, die uit de schuldsaneringsregeling en het saneringsplan voortvloeien, naar behoren is nagekomen. De schuldsaneringsregeling eindigt daarna door het verbindend worden van de slotuitdelingslijst.

50.4 Informatieverstrekking aan rechtbank

Er geldt een streng toelatingsbeleid voor de Wsnp. De schuldenaar die om toepassing van de Wsnp verzoekt zal aannemelijk moeten maken dat de schulden die hij heeft te goeder trouw zijn ontstaan en onbetaald zijn gebleven.

Om de goede trouw te kunnen beoordelen willen de rechtbanken graag beschikken over informatie van de Belastingdienst die een beeld geeft van het fiscale gedrag van de schuldenaar (met name om [ex-] ondernemers) die om toelating tot de Wsnp verzoekt. Afgesproken is dat de Belastingdienst die informatie zal verstrekken.

De rechtbank stuurt de ontvanger een door de schuldenaar ondertekend volmachtformulier met vragen en een antwoordformulier.

De adressen en overige gegevens van alle rechtbanken zijn te vinden op Rechtspraak.nl.

*50.4.1 **Volmachtformulier (toelating WSNP)***

De schuldenaar die de rechter heeft verzocht om toelating tot de Wsnp krijgt van de rechtbank een standaard volmachtformulier toegestuurd dat hij moet invullen, ondertekenen en retourneren aan de rechtbank. Daarmee geeft hij de rechtbank volmacht om namens hem informatie te vragen aan de Belastingdienst over:

- de belastingschulden die hij heeft (gespecificeerd naar middel,bedrag, status);
- invorderingsmaatregelen die zijn getroffen c.q. op het punt staan te zullen worden getroffen; het gaat dan met name om de vraag of er een vordering is gedaan of beslag is gelegd;
- het openbare deel van controlerapporten.

De schuldenaar geeft ook volmacht om de te verstrekken informatie rechtstreeks aan de rechtbank te zenden.

Na ontvangst van de ingevulde en ondertekende volmacht stuurt de rechtbank het formulier per fax naar de belastingdienstregio waaronder de schuldenaar die om toelating tot de Wsnp verzoekt valt.

De rechtbank faxt zodat de rechter voor het begin van de zittingsprocedure over de gevraagde informatie kan beschikken.

*50.4.2 **Antwoordformulier (toelating WSNP)***

Na ontvangst van het vragenformulier (de volmacht) verzamelt de betreffende belastingdienstregio zo spoedig mogelijk de gevraagde informatie.

Voor dat doel heeft de rechtbank ook een standaard antwoordformulier meegestuurd naar de ontvanger. Eventuele kopieën van controlerapporten kunnen als bijlage bij dat formulier worden meegestuurd.

Het antwoordformulier (+ eventuele bijlage) moet zo spoedig mogelijk. (in ieder geval binnen 1 week na de ontvangst) per post verzonden zijn naar de rechtbank die om de informatie vraagt.

50.5 Voorlopige voorzieningen

De Wsnp-rechter heeft de mogelijkheid voorlopige voorzieningen te treffen, op verzoek van de schuldenaar of het college van burgemeester en wethouders (artikel 287b Faillissementswet). Dit verzoek zal worden gedaan voorafgaand aan de behandeling van het Wsnp-verzoek. Een voorlopige voorziening kan gegeven worden als sprake is van een 'bedreigende situatie'. Onder een bedreigende situatie verstaat de wet (artikel 287b, lid 2 Faillissementswet):

- gedwongen ontruiming
- beëindiging van de levering van gas, elektra of water
- opzegging dan wel ontbinding van de zorgverzekering

Een voorlopige voorziening als bedoeld in artikel 287b Faillissementswet biedt de schuldenaar bescherming nog vóórdat de Wsnp van toepassing is. De rechter kan een voorziening opleggen voor maximaal 6 maanden (artikel 287b, lid 5 Faillissementswet). Volgens artikel 287b, lid 6 Faillissementswet moet de instantie die de buitengerechtelijke schuldsanering uitvoert na afloop van de voorziening verslag uitbrengen aan de rechtbank.

Ook artikel 287, lid 4 Faillissementswet maakt het mogelijk om aan de insolventierechter een voorlopige voorziening te vragen. Deze voorlopige voorziening kan worden uitgesproken ter overbrugging van de periode tussen de indiening van en de beslissing op het verzoekschrift, als er een noodvoorziening nodig is. Als voorbeelden zijn genoemd een acuut dreigende uithuiszetting, afsluiting van nutsvoorzieningen, openbare verkoop van de inventaris. De toegang tot de voorzieningenrechter blijft eveneens open. De voorlopige voorziening kan worden gevraagd in het verzoekschrift de Wsnp toe te passen. Als dit verzoek al is ingediend kan de schuldenaar dit bij een afzonderlijk verzoekschrift doen.

Als de schuldenaar een volledig verzoekschrift niet op de vereiste korte termijn kan opstellen, zal hij zich tot de voorzieningenrechter moeten wenden. Voordeel van deze procedure bij de insolventierechter boven een kort geding bij de voorzieningenrechter is dat de insolventierechter een volledig aanvraagdossier voor zich heeft.

De voorlopige voorzieningen op grond van artikel 287, lid 4 Faillissementswet verschilt van artikel 287b Faillissementswet, want artikel artikel 287 lid 4 Faillissementswet is bedoeld als vervanging van de verdwenen voorlopige toepassing, terwijl artikel 287b Faillissementswet bedoeld is voor het 'bereiken van een soort adempauze die de schuldenaar in staat moet stellen het minnelijk traject voort te zetten om met zijn schuldeisers een regeling te treffen of af te ronden'.

Als de rechtbank het verzoek toewijst, spreekt de rechter de regeling meteen uit.

50.6 Uitspreken van de Wsnp

Als het ingediende verzoek niet compleet is (het bevat niet alle informatie als bedoeld in artikel 285, lid 1 Faillissementswet), geeft de rechtbank de schuldenaar 1 maand de tijd de ontbrekende informatie alsnog te verstrekken (artikel 287, lid 2 Faillissementswet). De griffier geeft de gemeentelijke instelling direct bericht van deze termijn.

Slaagt men er ook in die maand niet in een volledig dossier aan de rechtbank over te leggen, dan wordt de schuldenaar niet ontvankelijk verklaard. Hierna kan de schuldenaar een nieuw verzoek doen als hij de stukken compleet heeft.

De rechter spreekt de Wsnp uit bij vonnis. De uitspraak wordt bekend gemaakt in de Staatscourant.
Het vonnis omvat inhoudelijk:
- de naam, de woonplaats en het beroep van de schuldenaar
- de naam van de rechter-commissaris
- de naam en de woonplaats of het kantoor van de bewindvoerder

In het vonnis kan de dag van de verificatievergadering worden vastgesteld (artikel 289 Faillissementswet). Van deze mogelijkheid wordt nagenoeg geen gebruik gemaakt.

50.7 Uitgesproken vonnis

Het contact tussen de griffies van de arrondissementsrechtbanken en de Belastingdienst loopt via de CBI in Apeldoorn:

De Belastingdienst/Centrale beheereenheid informatiesystemen,
Systeemcluster PGI,
telefoon (055) 528 26 02.

De griffies stellen de CBI zo spoedig mogelijk na de uitspraak per fax op de hoogte.

Als er gerechtelijke uitspraken inzake de Wsnp zijn, geeft de CBI die zo snel mogelijk door aan de bevoegde ontvanger. Als het om een uitgesproken wettelijke schuldsanering gaat, meldt de CBI die nog op de dag van binnenkomst of uiterlijk de volgende werkdag voor 12.00 uur per fax aan het bevoegde kantoor.

Van elke gerechtelijke uitspraak inzake de Wsnp stuurt de CBI ook bericht naar de Centrale Douane Administratie te Apeldoorn.

De uitgesproken insolventies (faillissementen, surseances en schuldsaneringsregelingen) kunnen door de invorderaar ook zelf worden geraadpleegd op www.rechtspraak.nl, onder rechtbanken en bij de specifieke rechtbank, onder ‘bekendmakingen’.

50.8 Gevolgen voor de ontvanger

Zodra de Wsnp op de schuldenaar van toepassing is verklaard, heeft dit gevolgen voor de ontvanger.

Zo zullen de beslagen op goederen van de schuldenaar vervallen.

Sommige belastingaanslagen worden terstond en tot het volle bedrag invorderbaar. Maar de ontvanger kan voor belastingaanslagen die onder de werking van de Wsnp vallen, geen vordering doen op grond van artikel 19 van de Invorderingswet 1990 (artikel 301, lid 1 Faillissementswet).

Heeft de ontvanger de schuldenaar laten gijzelen, dan wordt deze gijzeling beëindigd (artikel 302 Faillissementswet).

Tijdens de Wsnp kan de ontvanger, voor zakelijke aanslagen wel overgaan tot beslaglegging op zaken van derden die als bodemzaken kunnen worden aangemerkt.

Als er zich zaken in de boedel bevinden waarop het bodemvoorrecht geldt dan moet de bewindvoerder de belangen van de ontvanger behartigen (artikel 313 jo 57 lid 3 Faillissementswet).

De ontvanger moet er op toezien dat boedelschulden door de bewindvoerder worden betaald.

Net als in faillissement kunnen de verrekeningsregels van artikel 24 Invorderingswet 1990 niet zonder meer worden toegepast.

Aansprakelijkstelling voor belastingschulden tijdens en na de toepassing van de Wsnp is mogelijk (Leidraad Invordering 2008, artikel 73.2.2). In sommige gevallen is de schuldenaar geen rente verschuldigd.

50.8.1 ***Vervallen beslagen***

Als de ontvanger op het moment van de uitspraak van de Wsnp executies heeft voorbereid, dan moet hij deze schorsen.

Gelegde beslagen vervallen met ingang van de dag waarop de rechter de toepassing van de Wsnp heeft uitgesproken (artikel 301, lid 3 Faillissementswet). Of ze vervallen eerder, als de rechter hiervoor een vroeger tijdstip bepaalt.

Dit geldt ook voor het beslag op bezitloos verpande bodemzaken. Deze zaken zijn immers eigendom van de schuldenaar. Inbeslagname van deze zaken is dus niet mogelijk en ook niet nodig. Het algemeen Wsnp-beslag treedt daarvoor van rechtswege in de plaats.

De ontvanger stelt de bewindvoerder in kennis van alle beslagen die al gelegd waren op het moment van de vantoepassingverklaring. De ontvanger stelt de bewindvoerder ook in kennis van:

- de hem bekende zaken als bedoeld in artikel 22, lid 3 van de Invorderingswet 1990 die niet in een beslag zijn opgenomen en waarop een bezitloos pandrecht is gevestigd
- een beslag dat op grond van het bodemrecht is gelegd op roerende zaken van derden

50.8.2 ***Terstond en tot het volle bedrag invorderbare aanslag***

Een belastingaanslag die onder de werking van de Wsnp valt, is terstond en tot het volle bedrag invorderbaar (artikel 10, lid 1, letter a Invorderingswet 1990). Uitzondering: een voorlopige aanslag inkomstenbelasting met een dagtekening die ligt in het jaar waarover de aanslag is vastgesteld (artikel 10, lid 2 Invorderingswet 1990).

De ontvanger kan op goederen van de schuldenaar geen verhaal meer zoeken voor belastingaanslagen waarop de Wsnp van toepassing is verklaard.

50.8.3 ***Gijzeling***

Als de rechter de Wsnp van toepassing verklaart terwijl schuldenaar is gegijzeld (lijfsdwang o.g.v. artikel 20 Invorderingswet 1990), is de schuldenaar hierdoor van rechtswege uit de gijzeling ontslagen (artikel 302 Faillissementswet).

50.8.4 ***Bodemzaken***

Tijdens de Wsnp behoudt de ontvanger het recht om beslag te leggen op bodemzaken en over te gaan tot executie daarvan (artikel 73.1.2 Leidraad Invordering 2008). Een al gelegd beslag op zaken die niet aan schuldenaar toebehoren en voldoen aan het bepaalde in artikel 22, lid 3 Invorderingswet 1990, vervalt niet. De ontvanger kan zo'n beslag uitwinnen.

De ontvanger gaat dus tijdens de Wsnp zo snel mogelijk, maar in ieder geval voor het einde van die regeling, over tot verkoop van de in beslag genomen bodemzaken.

Na beëindiging van de Wsnp, als er sprake is van een akkoord of schone lei, kan de ontvanger geen bodembeslag meer leggen voor belastingschulden die als natuurlijke verbintenissen moeten worden aangemerkt. En hij kan een al gelegd bodembeslag ook niet meer uitwinnen.

Dit is anders als de omzetting tot natuurlijke verbintenis gebeurde op basis van een 'dwangakkoord'. Dit is een akkoord waarbij de ontvanger tegenstemde, maar toch aan het akkoord werd gebonden (artikel 332 Faillissementswet). De ontvanger kan dan wel bodembeslag leggen voor de tot natuurlijke verbintenis geconverteerde aanslagen. Hij beroept zich hierbij op artikel 340, lid 3 jº artikel160 Faillissementswet.

50.8.5 ***Bezitloos pandrecht***

Zaken van de schuldenaar vallen in de boedel. Dit geldt ook voor zaken waarop een bezitloos pandrecht is gevestigd voor derden.

Voor de rechten die de ontvanger heeft, is het van belang dat de bezitloos verpande zaken zich op de bodem van de schuldenaar bevinden op het moment dat de Wsnp van toepassing wordt verklaard. De ontvanger heeft op die zaken het bodemvoorrecht (artikel 21 lid 2 jo 22 lid 3 Invorderingswet 1990).De bewindvoerder moet in dat geval de belangen van de ontvanger behartigen (artikel 299, lid 3 jo artikel 57, lid 3 Faillissementswet). Als de pandhouder de bezitloos verpande zaken verkoopt, moet hij de netto-opbrengst daarvan aan de bewindvoerder afdragen. Dit bedrag is maximaal het bedrag van die netto-opbrengst en het bedrag van de vordering van de ontvanger waarvoor deze bevoorrecht is boven pand. De berekening van dit bedrag kan worden gemaakt van het rekenprogramma genoemd in hoofdstuk 55.14 van deze instructie.

Het is niet van belang of de fiscale vorderingen waarvoor het bodemrecht geldt, al zijn geformaliseerd in belastingaanslagen ten tijde van het uitspreken van de Wsnp of ten tijde van de executie van de bezitloos verpande zaken..

De bevoegdheid die de bewindvoerder heeft, kan op verschillende tijdstippen worden uitgeoefend:
- op het moment van het vaststellen van de (slot)uitdelingslijst
- zodra duidelijk wordt dat de hoogte van de belastingschuld aantasting van de rechten van de pandhouder onvermijdelijk maakt
- zodra duidelijk wordt dat de boven de pandhouder bevoorrechte fiscale vorderingen niet uit het vrije actief kunnen worden voldaan

50.8.6 ***Kwalificatie motorrijtuigenbelasting***

Over de kwalificatie van motorrijtuigenbelasting ontstaat regelmatig discussie. Uit het schema in hoofdstuk 58.1.1. van deze instructie kan met betrekking tot faillissementssituaties worden afgeleid wat de kwalificatie van de motorrijtuigenbelastingschuld is in de verschillende situaties. Dit schema kan ook worden gehanteerd in een Wsnp-situatie. Voor curator moet dan bewindvoerder worden gelezen.

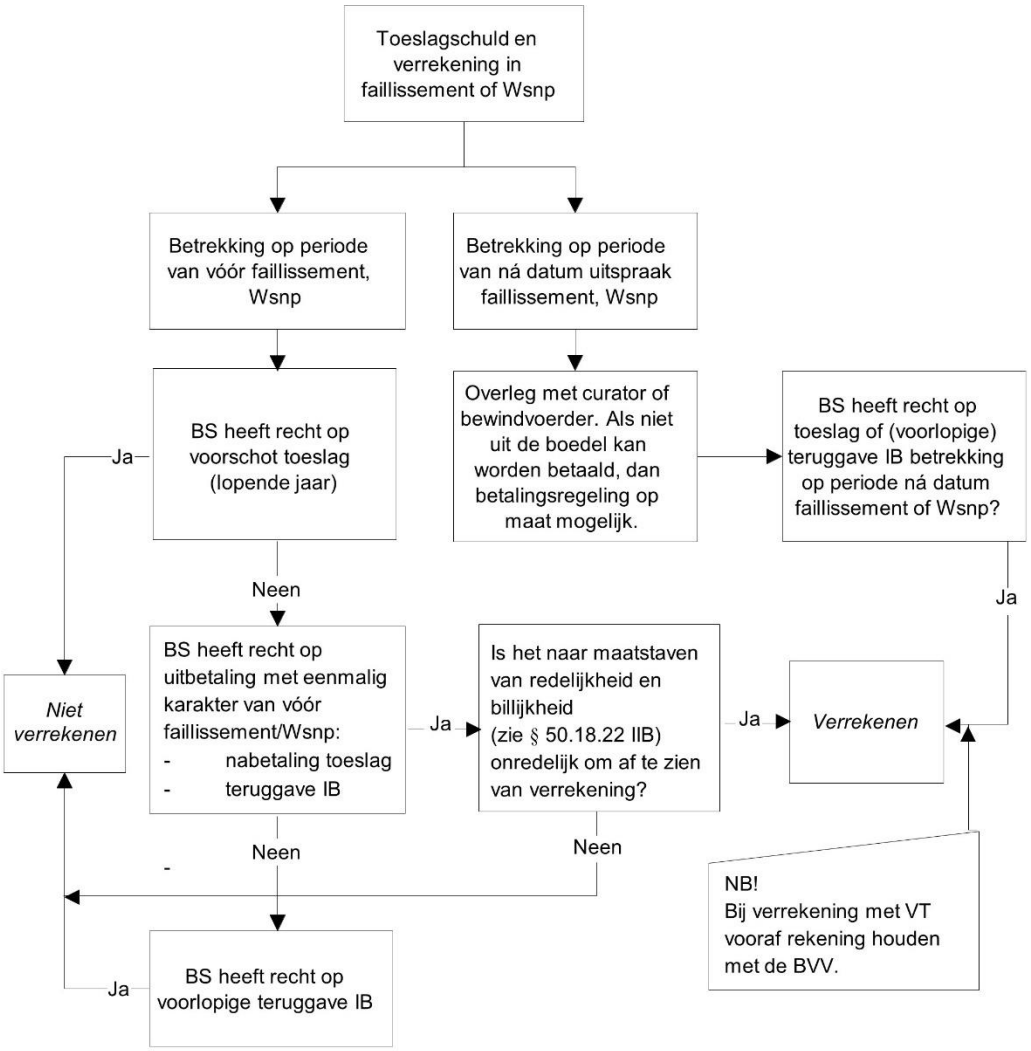
50.8.7 ***Verrekening blauwe schuld en Wsnp***

Om te kunnen beoordelen of uit te betalen bedragen kunnen worden verrekend kan het volgende schema worden aangehouden. De bedragen mogen geen toeslagen zijn.

Wsnp, belastingschuld	**Teruggaaf materieel ontstaan vóór datum uitspraak Wsnp**	**Teruggaaf materieel ontstaan ná datum uitspraak Wsnp. Deze teruggaaf valt in de boedel o.g.v. art 295 lid 1 Fw)**
Belastingschuld materieel ontstaan vóór datum Wsnp.	Verrekening is mogelijk, art. 307 Fw.	Verrekening is niet mogelijk, art. 307 Fw.
Belastingschuld materieel ontstaan ná datum Wsnp en is boedelschuld	Verrekening is mogelijk, art. 24 Iw 1990.	Verrekening is mogelijk. Art. 307 Fw geldt niet bij boedelschuld (met boedelvordering). Verrekening op grond van art. 24 Iw 1990.
Belastingschuld materieel ontstaan ná datum Wsnp en is geen boedelschuld	Verrekening is niet mogelijk, art. 307 Fw.	Verrekening is mogelijk, want beide na faillissementsdatum (zie ook hoofdstuk 55.17 van deze instructie).
Wsnp is geëindigd met schone lei. Belastingschuld materieel ontstaan vóór datum Wsnp, maar vastgesteld ná toepassing Wsnp.	In beginsel niet verrekenen, art. 73.2.2 LI 2008. Wel verrekenen als het niet redelijk en billijk is om dit niet te doen, zie paragraaf 51.18.22 IIB.	Verrekening is niet mogelijk; art. 6:127 lid 2 BW; de belastingschuld is niet meer afdwingbaar
Wsnp is geëindigd zonder schone lei en zonder opvolgend faillissement. Belastingschuld materieel ontstaan vóór datum Wsnp.	Verrekening is mogelijk, hoofdregel art. 24 Iw 1990	Verrekening is mogelijk, hoofdregel art. 24 Iw 1990
Wsnp is geëindigd zonder schone lei en faillissement is uitgesproken. Belastingschuld materieel ontstaan vóór datum Wsnp.	Verrekening is mogelijk, art. 359 lid 1, letter d jo 53 Fw	Verrekening is niet mogelijk art. 359 lid 1, letter d jo 53 Fw
Wsnp is geëindigd zonder schone lei en zonder opvolgend faillissement. Belastingschuld materieel ontstaan ná datum Wsnp.	Verrekening is mogelijk, hoofdregel art. 24 Iw 1990. Het is niet van belang of schuld boedelschuld was.	Verrekening is mogelijk, hoofdregel art. 24 Iw 1990. Het is niet van belang of schuld boedelschuld was.
Wsnp is geëindigd zonder schone lei en faillissement is uitgesproken. Belastingschuld materieel ontstaan ná datum Wsnp en is boedelschuld.	Verrekening is mogelijk o.g.v. art. 359 lid 1, letter b jo 24 Iw 1990	Verrekening is mogelijk. Art. 359 lid 1, letter b jo 53 Fw geldt niet bij boedelschuld met boedelvordering. Verrekening op grond van art. 24 Iw 1990.
Wsnp is geëindigd zonder schone lei en faillissement is uitgesproken. Belastingschuld materieel ontstaan ná datum Wsnp en is geen boedelschuld.	Verrekening is mogelijk, art. 359, lid 1, letter c jo 53 Fw	Verrekening is niet mogelijk, art. 359, lid 1, letter c jo 53 Fw

50.8.8 ***Verrekening toeslagen en Wsnp***

Aan de hand van het hieronder opgenomen schema kan worden bepaald of verrekening mogelijk is.



Stroomschema

50.8.9 ***Rente***

De schuldenaar is geen rente verschuldigd met ingang van de vantoepassingverklaring van de Wsnp (artikel 303, lid 1 Faillissementswet). Dit betreft zowel wettelijke rente, zoals de heffings- en invorderingsrente, als overeengekomen rente. Dit geldt alleen voor rente over vorderingen waarvoor de Wsnp geldt.

De renteregeling in de Wsnp verschilt met die in faillissement. In faillissement wordt de rente wel verschuldigd maar kan niet worden geverifieerd.

Artikel 303, lid 2 Faillissementswet bepaalt dat de renteverplichting herleeft met terugwerkende kracht. Dit geldt voor de situatie waarin de schuldsaneringsregeling tussentijds wordt opgeheven wegens verwijtbare redenen op grond van artikel 350, lid 3, onder c, d, e, f en g

Faillissementswet, of dat de schuldenaar gedurende de Wsnp failliet wordt verklaard (artikel 312, lid 2 Faillissementswet).

Volgens het derde lid van artikel 303 Faillissementswet kan de rechtbank bij het van toepassing verklaren tot toelating tot de Wsnp bepalen dat de lopende hypotheekrente door de schuldenaar toch verschuldigd is. Gedurende de Wsnp heeft de rechter-commissaris deze bevoegdheid.

Toepassing van deze bepaling is alleen mogelijk als het een huis betreft waarin de schuldenaar woont en dat wonen in het belang van de boedel is. In artikel 358, lid 5 Faillissementswet is opgenomen dat een vordering waarvoor de hypotheek is gegeven aan het einde van de schuldsaneringsregeling niet onder de schone lei valt.

50.9 Handelingsbevoegdheid schuldenaar

Door het van toepassing verklaren van de Wsnp verliest de schuldenaar van rechtswege de bevoegdheid om te beschikken over de goederen die tot de boedel behoren (artikel 296, lid 1 Faillissementswet). Ook mag hij ten aanzien van die goederen geen feitelijke handelingen meer verrichten. Maar dit betekent niet dat de schuldenaar niet meer zelfstandig bevoegd is tot het verrichten van rechtshandelingen (artikel 297, lid 1 Faillissementswet).
De bewindvoerder beheert de goederen uit de boedel en is bevoegd daarover in het kader van het beheer en de vereffening te beschikken. Hoewel de schuldenaar zelfstandig bevoegd is tot het verrichten van rechtshandelingen, heeft hij voor sommige rechtshandelingen wel toestemming nodig van de bewindvoerder (artikel 297, lid 2 Faillissementswet). Deze regeling is opgenomen om de schuldenaar tegen zichzelf te beschermen.

Voorkomen moet worden dat de Wsnp mislukt omdat de schuldenaar te veel financiële risico's neemt. Als de schuldenaar rechtshandelingen verricht zonder toestemming, kan alleen de bewindvoerder de vernietiging daarvan inroepen (artikel 297, lid 3 Faillissementswet). Een individuele schuldeiser heeft die bevoegdheid niet.

Ontstaan er verbintenissen van de schuldenaar tijdens de Wsnp, dan is de boedel hiervoor niet aansprakelijk, tenzij die verbintenis is aan te merken als boedelschuld.

50.10 Aanmelden ter verificatie en soorten schulden in WSNP

De handelwijze van de ontvanger voor het aanmelden ter verificatie inzake de Wsnp, is afhankelijk van de soort schuld. De volgende 3 soorten schulden kunnen voorkomen:

1. Verifieerbare schuld:

Dit is belastingschuld die materieel is ontstaan vóór de dag waarop de Wsnp van toepassing is verklaard. Voor de inkomstenbelasting wordt er van uitgegaan dat die schuld ontstaat van dag tot dag, tenzij het tegendeel blijkt. Dit geldt ook voor de met die schuld samenhangende heffings-en invorderingsrente. De schuld die is ontstaan tot aan de datum van het uitspreken van de Wsnp wordt als Wsnp-schuld aangemerkt. Dit geldt ook voor de schuld die daarna is ontstaan, maar voortvloeit uit een vóór de Wsnp bestaande rechtsverhouding. Als deze schuld geen Wsnp-schuld is die niet verifieerbaar en moet door de

ontvanger eventueel als boedelschuld worden aangemeld. De invorderings-en belastingrente voor zover die zijn ontstaan na de datum van de uitspraak Wsnp kunnen niet worden aangemeld als er geen sprake is van boedelschuld (zie verder artikel 73.1.1 en 19.2 Leidraad Invordering 2008).

2. Boedelschuld:
Dit zijn belastingschuld die materieel is ontstaan op of na de dag dat de Wsnp van toepassing is verklaard. Een schuld is pas een boedelschuld als deze schuld:
- door de wet als boedelschuld wordt aangemerkt.
- is aangegaan door de bewindvoerder in zijn hoedanigheid (daaronder is te verstaan dat de bewindvoerder deze schuld op zich neemt bij een rechtshandeling, doordat zijn wil daarop is gericht (artikelen 3:33 en 35 van het BW)).
- een gevolg is van een handelen van de bewindvoerder in strijd met een door hem in zijn hoedanigheid na te leven verbintenis of verplichting.

De ontvanger meldt een boedelschuld niet aan ter verificatie bij de bewindvoerder, omdat deze niet onder de werking van de Wsnp valt. Boedelschulden moeten worden voldaan vóórdat uitkeringen worden gedaan aan de schuldeisers die wel onder de werking van de Wsnp vallen. Als de boedelschuld niet op de gewone wijze wordt betaald, kan de ontvanger invorderingsmaatregelen treffen. Hij moet zich hiervoor tot de bewindvoerder (als beheerder van de boedel) wenden. Als het niet tot betaling komt, dan wendt de ontvanger zich tot de rechter-commissaris. In het uiterste geval kan de ontvanger beslag leggen op de goederen die tot de boedel behoren (artikel 73.1.3 Leidraad Invordering 2008).

Tijdens de WSNP kan de ontvanger niet het faillissement van de schuldenaar aanvragen in het kader van de invordering van boedelschulden. Als niet aan de boedelvordering wordt voldaan, kan dat leiden tot tussentijdse beëindiging van de schuldsanering.

3. Niet-verifieerbare schuld:
Belastingschuld van de schuldenaar die niet onder de Wsnp valt en die geen boedelschuld is (artikel 297, lid 1 Faillissementswet). De schuldenaar moet deze schulden betalen uit zijn vermogen/inkomen dat buiten de boedel valt. Als hij niet betaalt, kan de ontvanger overgaan tot verhaal op dat vermogen/inkomen en zelfs tot het aanvragen van zijn faillissement (artikel 312, lid 1 Faillissementswet).

50.11 Soorten schuldeisers

De Wsnp werkt voor bijna alle vorderingen die zijn ontstaan vóór de dag waarop de Wsnp is uitgesproken (artikel 299 Faillissementswet). Een uitzondering hierop wordt gevormd voor studieschulden waarop titel 5 van hoofdstuk 11 van de Wet op de studiefinanciering (WSF) van toepassing is (artikel 299a Faillissementswet). Pand-en hypotheekhouders mogen net als in faillissement hun rechten uitoefenen alsof er geen Wsnp is. Zij zijn ook in de Wsnp separatist (artikel 299, lid 3 jo 57 Faillissementswet).

Rechtsvorderingen die voldoening van een vordering uit de boedel als doel hebben, kunnen niet anders worden ingesteld dan door aanmelding ter verificatie (artikel 299, lid 2 Faillissementswet).

Een schuldeiser die retentierecht heeft op een aan de schuldenaar toebehorende zaak, verliest dit niet (artikel 299b, lid 1 Faillissementswet) door de Wsnp. Omdat de positie van de bevoorrechte schuldeisers bij de Wsnp afwijkt van die in faillissement, is de positie van de retentor anders uitgewerkt. Dit betekent dat de retentor eerder dan bij een faillissement bevoegd is tot parate executie.

De Wsnp werkt niet ten bate van borgen en andere medeschuldenaren (artikel 300 Faillissementswet). Dit betekent dat deze gewoon kunnen worden aangesproken.

Bij vorderingen die onder de Wsnp vallen, mag de schuldenaar de schuldeisers niet betalen ten laste van goederen die niet tot de boedel behoren. Zo'n betaling is nietig (artikel 306 Faillissementswet). Betaling op die vorderingen moet - zo mogelijk - uit de boedel plaatsvinden. Betaling door een derde blijft mogelijk. Doel van deze bepaling is: ervoor zorgen dat schuldeisers van vorderingen die onder de Wsnp vallen, gelijk worden behandeld.

50.12 Afkoelingsperiode

Bij de van toepassing verklaring van de Wsnp, en ook tijdens de Wsnp, kan er een afkoelingsperiode worden bepaald (artikel 313 jo 63a Faillissementswet). Opvallend is dat artikel 63c Faillissementswet niet van overeenkomstige toepassing is verklaard. Dit betekent overigens niet dat de ontvanger tijdens de afkoelingsperiode geen beslag kan leggen op zaken van derden zoals is bedoeld in artikel 22, lid 3 Invorderingswet 1990. Dit beslag treft geen doel als de derde-eigenaar zijn zaken vóór het bodembeslag van de ontvanger via een ondubbelzinnige verklaring heeft opgeëist (HR 17 oktober 2008, NJ 2009, 92). Het in artikel 63c, lid 2 Faillissementswet genoemde deurwaardersexploot is in de Wsnp niet van toepassing verklaard.

50.13 Voortzetting onderneming na uitspreken Wsnp

Uitgangspunt van de Wsnp is, dat de goederen van de schuldenaar in principe moeten worden geliquideerd.

Dit zou nadelig voor de boedel kunnen zijn als direct na de van toepassing verklaring van de Wsnp het zelfstandige beroep of bedrijf van de schuldenaar zou moeten worden gestaakt. De rechter-commissaris kan dan bepalen dat de uitoefening van het zelfstandig beroep of bedrijf (tijdelijk) kan worden voorgezet (artikel 311, lid 1 Faillissementswet).

Dit gebeurt dan 'voor de boedel'. De goederen die door de voortzetting worden verkregen, komen ten goede aan de boedel. De (belasting-)schulden die uit deze voorzetting voortvloeien, zijn boedelschulden. Dit is bepaald in artikel 311, lid 3 Faillissementswet.

Volgens punt 3.6, onder a van de Recofa-richtlijnen voor schuldsaneringsregelingen beëindigt de schuldenaar de bedrijfs- of beroepsactiviteiten en zoekt hij betaald werk in loondienst.

50.14 Rechter/commissaris/bewindvoerder

De bepalingen over het bestuur van de boedel door de rechter-commissaris en de bewindvoerder in de Wsnp, stemmen in grote lijnen overeen met die in faillissement (artikel 314-321 Faillissementswet).

De postblokkade (artikel 287, lid 5 Faillissementswet) is beperkt tot 13 maanden. Van deze periode wordt verwacht dat alle financiële verplichtingen ten minste eenmaal het bureau van de bewindvoerder zijn gepasseerd. Een nadeel van de postblokkade is dat de schuldenaar het gevaar loopt belangrijke post over bijvoorbeeld sollicitaties of nieuwe (buiten de boedel vallende) oplopende schulden te laat te ontvangen.

Als de bewindvoerder redenen heeft de postblokkade eerder te beëindigen of langer te laten duren, kan hij een verzoek indienen bij de rechter- commissaris. Ook kan de bewindvoerder de rechtbank toestemming vragen om in de resterende looptijd van de schuldsaneringsregeling nog eenmaal of meerdere malen een postblokkade te houden. Na 13 maanden wordt het verplichte toezendadres in Bvr gemuteerd en ontvangt de schuldenaar weer zelf de post van de Belastingdienst.

De bewindvoerder moet erop toezien dat de schuldenaar de verplichtingen nakomt die uit de Wsnp volgen. Dit geldt ook voor het beheer en de vereffening van de boedel (artikel 316 Faillissementswet). Het belangrijkste verschil met een curator in een faillissement is, dat de bewindvoerder in Wsnp ook toezicht houdt op de schuldenaar en hem (financieel) begeleidt. Hij moet enerzijds hulp bieden aan de schuldenaar, anderzijds moet hij ook de belangen van de schuldeisers behartigen.

De taak van de bewindvoerder staat beschreven in de artikel 322-327 Faillissementswet. Deze artikelen komen in grote lijnen overeen met de bepalingen die gelden in faillissement. Een verschil is dat bij de Wsnp goederen onderhands mogen worden verkocht, tenzij de rechter-commissaris bepaalt dat de verkoop in het openbaar zal plaatsvinden (artikel 347, lid 2 Faillissementswet).

Een dergelijke wijze van verkoop is eenvoudiger en minder tijdrovend en zal tot een hogere prijs leiden. Daarnaast zijn er minder kosten aan verbonden, zodat de opbrengst voor de boedel groter zal zijn dan bij openbare verkoop.

50.15 Termijn schuldsanering

Vanaf 1 juli 2023 bedraagt de termijn van schuldsaneringsregeling 1,5 jaar (artikel 349a, lid 1 Faillissementswet). De termijn van de schuldsaneringsregeling start vanaf het moment dat de eerste aflossing is gedaan of datum uitspraak van de rechtbank. Deze termijn kan worden verlengd en verkort. Bij verlenging van de looptijd kan gedacht worden aan het geval dat één of meer van de verplichtingen niet worden nagekomen. De rechter heeft ook bij het bepalen van de duur van de verlenging een grote mate van vrijheid. Bij verlenging moet de schuldenaar in de gelegenheid is gesteld te worden gehoord. De rechter-commissaris kan de termijn tot maximaal 3,5 jaar verlengen (artikel 349a, lid 2 Faillissementswet). Ook de rechtbank kan deze termijn

wijzigen (artikel 349, lid 3 Faillissementswet), maar dit kan alleen in het kader van een tussentijdse of reguliere beëindiging.

Toelichting
Er geldt geen overgangsrecht. Dus is de Wsnp uitgesproken vóór 1 juli 2023, dan geldt de 'oude looptijd' van 36 maanden. Deze 36 maanden gaan in op de dag dat de Wsnp door de rechtbank is uitgesproken.

De beslissing van de rechter-commissaris is een beschikking waartegen op grond van artikel 315 Faillissementswet beroep openstaat bij de rechtbank. De beslissing van de rechtbank is een vonnis, waartegen hoger beroep kan worden ingesteld (artikel 349a, lid 3 Faillissementswet). De schuldeisers kunnen alleen hoger beroep instellen als zij om wijziging van de termijn hebben gevraagd. De bewindvoerder dient de schuldeisers te informeren over de wijziging van de termijn door de rechter-commissaris.

Verkorting van de looptijd ligt voor de hand als niet de verwachting bestaat dat het boedelsaldo (afgezet tegen het bewindvoerdersalaris) nog zal groeien, maar wel een uitkering aan de schuldeisers gedaan kan worden. Artikel 354a Faillissementswet is dan niet van toepassing.

De looptijd kan ook verkort worden indien rekening wordt gehouden met de duur van het aan de schuldsaneringsregeling voorafgaande faillissement of surseance (Recofa-richtlijnen 1.2 onder b). Er kan ook verkorting van de Wsnp worden gevraagd aan de rechter-commissaris in het geval er een minnelijk traject aan vooraf is gegaan, waarin conform richtlijnen reeds is gespaard voor schuldeisers.

50.16 Vereffening boedel

Zodra de toepassing van de schuldsaneringsregeling is uitgesproken, verkeert de boedel van rechtswege in staat van insolventie (artikel 347, lid 1; vgl. artikel 173 Faillissementswet). De bewindvoerder gaat vervolgens over tot vereffening en tegeldemaking van de goederen die tot de boedel behoren. De toestemming of medewerking van de schuldenaar is hiervoor niet nodig (artikel 347, lid 2 Faillissementswet).

De goederen van de schuldenaar worden in principe onderhands verkocht. De rechter-commissaris kan bepalen dat de verkoop in het openbaar zal gebeuren (artikel 347, lid 1 Faillissementswet).

50.17 Uitkering aan schuldeisers

Zolang er voldoende gelden aanwezig zijn, gaat de bewindvoerder over tot uitdeling aan de geverifieerde schuldeisers (artikel 349, lid 1 Faillissementswet). De bewindvoerder heeft daarvoor machtiging van de rechter-commissaris nodig.

Een tussentijdse uitdeling kan niet plaatsvinden als er nog een goed in de boedel aanwezig is dat door een separatist kan worden geëxecuteerd. Dit kan ook niet als er nog een bijzonder voorrecht op een bepaald goed rust. De bewindvoerder kan de separatisten een termijn stellen om tot executie over te gaan. Een goed waarop een bijzonder voorrecht rust, executeert hij zelf.

Hoe de uitdeling plaatsvindt, is geregeld in artikel 349, lid 2 Faillissementswet. Er wordt uitgedeeld naar evenredigheid van de vorderingen. Op de bevoorrechte vorderingen wordt een tweemaal zo groot percentage uitgekeerd als op de concurrente. De bewindvoerder houdt geen rekening met de onderlinge rangorde van de bevoorrechte schuldeisers. Deze verdeling wordt toegepast zolang de bevoorrechte vorderingen niet volledig zijn voldaan.

Voor zover de vordering van de bevoorrechte schuldeisers niet kunnen worden voldaan gelden zij voor het restant als concurrente schuldeiser (artikel 349, lid 3 Faillissementswet).

50.18 Verificatievergadering

De bepalingen die gelden bij een faillissement, zijn in grote lijnen ook van toepassing op de Wsnp (artikel 328 Faillissementswet).

In de verificatievergadering zal het ontwerp van een akkoord worden behandeld, als de schuldenaar dat (tijdig) heeft ingediend. De schuldenaar kan zijn schuldeisers een akkoord aanbieden, net als in faillissement en surseance (artikel 329, lid 1 Faillissementswet).

Omdat het akkoord ook geldt voor de preferente vorderingen, is het belangrijk dat de ontvanger inschat of hij de verificatievergadering moet bijwonen. Als hij ervoor kiest deze niet bij te wonen, kan hij toch aan het akkoord worden gebonden.

Verificatievergaderingen worden zelden door schuldeisers bezocht. Artikel 328a Faillissementswet bepaalt dat de rechter-commissaris een pro forma vergadering kan beleggen. Dit kan als zowel de bewindvoerder, als een van de schuldeisers te kennen geeft geen behoefte te hebben aan een dergelijke vergadering.

Daartoe raadpleegt de rechter-commissaris allereerst de bewindvoerder. Stelt die prijs op het voorleggen van de lijsten met geverifieerde vorderingen, dan vindt de vergadering doorgang.

De rechter-commissaris bepaalt op welke dag, tijd en plaats de vergadering zal worden gehouden.

Is een verificatievergadering niet nodig, dan bepaalt de rechter-commissaris bij beschikking dat de verificatievergadering pro forma wordt gehouden.

Deze beschikking van de rechter-commissaris wordt in artikel 315 lid 2 Faillissementswet uitgesloten van hoger beroep. De bewindvoerder stuurt aan de schuldeisers een kennisgeving dat de verificatievergadering pro forma wordt gehouden. Hij vermeldt daarbij de dag en plaats. Als ten minste 1 van de crediteuren zich meldt dat hij gebruik wenst te maken van zijn bevoegdheid om op de zitting het woord te voeren, is er alsnog een verificatievergadering.

De lijsten van voorlopig erkende en betwiste vorderingen worden ter griffie van de rechtbank ter inzage gelegd gedurende 8 dagen na dagtekening van de kennisgeving van de pro forma zitting, zodat de schuldeisers kosteloos inzage kunnen krijgen.

Meldt niemand zich, dan is de pro forma zitting een feit en gelden de vorderingen als geverifieerd. Ze kunnen dan niet meer betwist worden.

Ontvangt de rechtbank een mededeling van een schuldeiser die gebruik wenst te maken van zijn bevoegdheid om aan de schuldenaar vragen te stellen of ter zitting het woord te voeren (artikelen 116 en 119 Faillissementswet), zodat een verificatievergadering gehouden dient te worden, dan wordt de verificatievergadering daadwerkelijk gehouden en blijven de lijsten ter inzage tot de dag van die vergadering. De bewindvoerder roept de schuldenaar en schuldeisers op voor de vergadering.

Een vergadering van schuldeisers kan door alle bij de schuldsaneringsregeling betrokkenen worden aangevraagd (artikel 348 Faillissementswet). Deze bepaling kan hierin voorzien omdat:
- een verificatievergadering niet verplicht is;
- ook de bespreking van de voortzetting van de schuldsaneringsregeling is komen te vervallen (artikel 334 Faillissementswet).

50.18.1 ***Akkoord***

Naast de formele schuldsaneringsregeling op grond van de Wsnp, bestaat de mogelijkheid om de schuld te saneren door middel van een buitengerechtelijk akkoord. Ook tijdens de Wsnp kan de schuldenaar zijn schuldeisers een akkoord aanbieden.

Een buitengerechtelijk akkoord is een akkoord dat de schuldenaar aan zijn schuldeisers aanbiedt als er (nog) geen sprake is van een Wsnp uitspraak. Als er schuldeisers zijn die volgens de schuldenaar ten onrechte weigeren met het akkoord in te stemmen, dan kan hij de rechter verzoeken om die schuldeisers daartoe te dwingen (artikel 287a Faillissementswet). In de artikelen 19a en 22a Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990 en 73.6.1 tot en met 73.6.3 Leidraad Invordering 2008 is aangegeven hoe de ontvanger moet handelen als hij een dergelijk verzoek krijgt.

Van een gerechtelijk akkoord is sprake als de Wsnp is uitgesproken en de schuldenaar gedurende die Wsnp aan zijn schuldeisers een akkoord aanbiedt.

De schuldenaar mag meerdere keren een akkoord aanbieden.
In een aantal situaties vervalt het ontwerpakkoord (artikel 330 Faillissementswet).

De voorwaarden waaronder de ontvanger toetreedt tot een gerechtelijk akkoord staan in de artikelen 19a en 22a Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990 en 73.6.4 tot en met 73.6.8 Leidraad Invordering 2008.

Er bestaat verschil met normale kwijtschelding. De ontvanger mag namelijk geen rekening houden met sommige uitgangspunten die wel gelden bij een verzoek om kwijtschelding of sanering bij de ontvanger (artikel 19a, lid 1 Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990.

50.18.2 ***Verschil tussen (buiten) gerechtelijk akkoord en gewone kwijtschelding***

Bij toetreding tot een (buiten) gerechtelijk akkoord hanteert de ontvanger niet dezelfde uitgangspunten als bij een 'normaal' verzoek om kwijtschelding of sanering.

Als de schuldenaar een verzoek indient om een (buiten) gerechtelijk akkoord voor persoonlijke belastingaanslagen, maakt het voor de beslissing van de ontvanger niet uit:

- of het aan de schuldenaar is toe te rekenen dat de belastingschuld niet kan worden betaald
- of de schuldenaar heeft nagelatende vereiste aangifte in te dienen
- of het een verzoek betreft voor een voorlopige aanslag die nog niet is
- gevolgd door de (definitieve) aanslag
- of schuldenaar aan eerder gestelde voorwaarden heeft voldaan
- of er reële vooruitzichten bestaan voor de voortzetting van het bedrijf of beroep (als schuldenaar een bedrijf of zelfstandig beroep uitoefent)
- wat voor soort aanslag het is (de regeling geldt namelijk voor alle persoonlijke belastingaanslagen, dus ook voor motorrijtuigenbelasting en belasting van personenauto's, motorrijwielen en zware motorrijtuigen)
- of het te ontvangen deel ten minste gelijk is aan het bedrag dat binnen 1 jaar kan worden verkregen door middel van invorderingsmaatregelen en of het te ontvangen deel ten minste gelijk is aan de te berekenen betalingscapaciteit
- of gelden door derden ter beschikking worden gesteld

Verder mag de ontvanger geen rekening houden met de uitgangspunten die gelden voor het beoordelen van kwijtschelding, zoals de vermogenscriteria, uitgangspunten voor berekening van de betalingscapaciteit, de normbedragen, de criteria voor aanvaardbare uitgaven, de uitgangspunten voor aflossingen aan concurrente crediteuren, enzovoort.

Voor kwijtschelding van belasting in de zakelijke sfeer geldt de uitsluiting van deze uitgangspunten ook.

Voor zakelijke belastingschulden geldt bovendien nog dat:

- een akkoord geldt voor alle belastingen die op een ondernemer natuurlijk persoon betrekking hebben
- er niet vooraf getoetst hoeft te worden of derden aansprakelijk kunnen worden gesteld
- de uitgangspunten voor een saneringsregeling van de Belastingdienst slechts voor een deel gelden. Zo mag de ontvanger niet eisen dat:
- het te ontvangen deel een substantiële omvang heeft, zowel absoluut als in relatie tot de belastingschuld
- het te ontvangen deel dezelfde omvang heeft als kan worden verkregen door middel van executiemaatregelen
- de schuldenaar de fiscale verplichtingen die opkomen tijdens de behandeling van het akkoord, op tijd en volledig nakomt

Belastingschulden die materieel zijn ontstaan na uitspraak van de Wsnp, of die zijn ontstaan na aanbieding van het (buiten)gerechtelijk akkoord, vallen niet onder het (buiten) gerechtelijk akkoord. De schuldenaar zal deze belastingschulden volledig moeten betalen (artikel 73.6.6 Leidraad Invordering 2008).

Bestuurlijke boeten, rente en kosten moeten volledig in het (buiten)gerechtelijke akkoord worden betrokken (artikel 73.6.6 Leidraad Invordering 2008). Bij het voorgaande mag niet uit het oog worden verloren dat de ontvanger vóór de toetreding tot een buitengerechtelijk akkoord moet beoordelen of 0de schuldenaar los van de formaliteiten in aanmerking zou komen voor de Wsnp.

50.18.3 ***Omvang belastingschuld bij (buiten) gerechtelijk akkoord***

Bij de beoordeling van het (buitengerechtelijk) akkoord moet de ontvanger allereerst de juiste omvang van de belastingschuld vaststellen:

- Bij een gerechtelijk akkoord is dat de materiële belastingschuld die is ontstaan tot aan de dag waarop de Wsnp is uitgesproken.
- Bij een buitengerechtelijk akkoord is dat de materiële belastingschuld die is ontstaan tot aan de dag waarop het buitengerechtelijk akkoord wordt aangeboden.
- De ontvanger gaat na welke belastingschuld binnen het akkoord valt. Daarbij rekent hij de belastingschuld om naar tijdsduur (artikel 19.2.1 Leidraad Invordering 2008)

50.18.4 ***Uitgangspunten (buiten) gerechtelijk akkoord***

De inhoudelijke voorwaarden voor een akkoord gelden zowel voor een gerechtelijk als voor een buitengerechtelijk akkoord. Deze uitgangspunten zijn vastgelegd in de artikelen 19a en 22a, lid 1 en 2 Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990. Het betreft de volgende voorwaarden:

- Het bedrag dat de ontvanger zal ontvangen, moet ten minste het dubbele percentage bedragen van dat wat aan concurrente schuldeisers wordt aangeboden. Het te ontvangen bedrag moet ook ten minste even hoog zijn als het bedrag dat de ontvanger zou krijgen bij een schuldsaneringsregeling (vgl. artikel 349, lid 2 Faillissementswet). -Hierbij wordt ook rekening gehouden met het bodemvoorrecht van de ontvanger (artikel 21, lid 2 jo 22, lid 3 Invorderingswet 1990 en eventueel 313 Faillissementswet).
- Er moeten reële vooruitzichten aanwezig zijn dat de schuldenaar zijn fiscale verplichtingen na totstandkoming van het akkoord kan nakomen.
- De ontvanger mag niet worden achtergesteld bij gelijkbevoorrechte schuldeisers, noch in uitkeringspercentage noch in tempo van betaling. Als dit tijdens het akkoord blijkt, zou dit een reden kunnen zijn de medewerking aan het akkoord te beëindigen.

Ad 2. Deze eis moet de ontvanger feitelijk in dezelfde positie plaatsen als de andere schuldeisers. De andere schuldeisers kunnen er namelijk voor kiezen om nooit meer een verbintenis met de schuldenaar aan te gaan. De ontvanger heeft die keus niet. De voorwaarde is erop gericht om te voorkomen dat de schuldenaar binnen korte tijd weer in financiële problemen komt.

Het te ontvangen deel van de belastingschuld moet zoveel mogelijk ineens betaald worden. Bij uitzondering mag de ontvanger een zo kort mogelijke betalingsregeling toestaan van maximaal 12 maanden.

50.18.5 ***Buitengerechtelijk akkoord***

Zoals hiervoor als is vermeld, bepaalt artikel 287a Faillissementswet dat de insolventierechter kan worden verzocht weigerachtige schuldeisers te dwingen tot medewerking aan een minnelijke schuldregeling.

Wijst de rechter het verzoek tot gedwongen medewerking toe, dan komt hij niet meer toe aan het verzoek om toelating tot de schuldsaneringsregeling. De weigerachtige schuldeisers worden door de rechter veroordeeld in de kosten (artikel 287a lid 6 Faillissementswet).

De uitspraak van de rechter komt in de plaats van de vrijwillige instemming met de schuldregeling (artikel 3:300, lid 1 Burgerlijk Wetboek).Er ontstaan dan een (gedwongen) overeenkomst tussen de schuldeisers en de schuldenaar.

Hoger beroep en cassatie voor de schuldeisers zijn geregeld in artikel 292 Faillissementswet. Hierin is ook het hoger beroep van de schuldenaar tegen de afwijzing van het verzoek tot toelating tot de schuldsaneringsregeling geregeld.

De schuldeiser die door de rechter gedwongen wordt in te stemmen met een schuldregeling heeft 8 dagen de tijd om in hoger beroep of cassatie te gaan (artikel 292, lid 1 Faillissementswet).

Als het verzoek van de schuldenaar wordt afgewezen om een schuldeiser te dwingen tot minnelijke schuldregeling, heeft hij geen directe mogelijkheid om hiertegen in beroep te gaan. Dit kan hij pas als ook de toepassing tot de Wsnp wordt geweigerd en hij hiertegen in beroep gaat (artikel 292, lid 2 Faillissementswet).

Uit het voorgaande volgt dat de schuldenaar op 2 momenten een akkoord kan aanbieden:

Moment	**Er is sprake van**
Voordat de Wsnp van toepassing is verklaard	Een buitengerechtelijk akkoord Uitv.reg. Iw 1990, artikel 19a, lid 2 en artikel 22a en artikel 73.6.1 t/m 73.6.3 LI 2008
Nadat de Wsnp van toepassing is verklaard	Een gerechtelijk akkoord Uitv. Reg. Iw 1990, artikel 19a, lid 1 en artikel 22a)en artikel 73.6.4 t/m 73.6.8 LI 2008.

Het doel van de Wsnp is om zoveel mogelijk buitengerechtelijke akkoorden te realiseren. De ontvanger moet hieraan meewerken. Het maakt daarbij niet uit of het akkoord wordt aangeboden door een natuurlijke persoon die geen bedrijf of zelfstandig beroep uitoefent, of door een natuurlijk persoon die dat wel doet.

Verder neemt de ontvanger bij een buitengerechtelijk akkoord als uitgangspunt dat het akkoord moet worden beoordeeld naar de toelatingseisen van de Wsnp. Hij moet dus beoordelen of de rechter de

Wsnp in dit geval al of niet van toepassing zou verklaren. Hierbij zal hij de toelatingsvereisten en afwijzingsgronden van artikel 288 Faillissementswet zelf moeten beoordelen. Hierbij blijft de eis buiten beschouwing dat de poging om te komen tot een buitengerechtelijk akkoord moet zijn gedaan door een persoon of instelling als bedoeld in artikel 48, lid 1 van de Wet op het consumentenkrediet (artikel 288, lid 2, letter b Faillissementswet). Zie hiervoor ook artikel 73.5.1, onder d Leidraad Invordering 2008.

Er zijn 3 toelatingsvereisten (artikel 288, lid 1 Faillissementswet) en 3 afwijzingsgronden (artikel 288, lid 2 Faillissementswet), alle met een dwingend karakter. Hierbij geldt dat een schuldenaar een rechtstreeks verzoek voor de Wsnp kan indienen. De eis dat een schuldenaar eerst een Msnp-traject moet volgen is komen te vervallen.

Toelatingsvereisten (1e lid)	**Afwijzingsgronden (2e lid)**
Aannemelijk is dat de schuldenaar niet zal kunnen voortgaan met betalen van zijn schulden.	De Wsnp is al van toepassing.
Aannemelijk is dat de schuldenaar te goeder trouw is (geweest).	De buitengerechtelijke schuldregeling is niet door de juiste instantie uitgevoerd.
Aannemelijk is dat de schuldenaar zijn verplichtingen naar behoren zal nakomen en zich zal inspannen zoveel mogelijk baten voor de boedel te verwerven.	Er zijn recente schulden uit misdrijf.

De toelatingsvereisten zijn cumulatief, aan alle voorwaarden moet dus worden voldaan.

De eerste toelatingseis is dat de schuldenaar aannemelijk maakt dat hij niet zal kunnen voortgaan met het betalen van zijn schulden. De schuldenaar kan verwijzen naar de staat van baten en schulden en naar de opgaven van zijn inkomsten. Deze staan in het verzoekschrift (artikel 285, lid 1, a en c Faillissementswet).

De tweede toelatingseis is dat de schuldenaar aannemelijk moet maken dat hij bij het ontstaan en onbetaald laten van zijn schulden te goeder trouw was. De termijn die hieraan is gekoppeld is 3 jaar voordat het verzoek tot toelating tot de Wsnp is ingediend. Deze driejaarstermijn geldt voor alle schulden, ook voor schulden uit strafrechtelijke veroordelingen en fraudes.

Het tijdstip van ontstaan van schulden is van belang bij de goeder trouw beoordeling. En niet of de schuldenaar in de periode daarna bij het onbetaald laten van die schuld te goeder trouw is geweest.

Volgens de derde toelatingseis moet de schuldenaar voldoende aannemelijk maken dat hij in staat zal zijn de uit de schuldsaneringsregeling voortvloeiende verplichtingen naar behoren na zal komen.

Naast de toelatingsvereisten zijn er in het 2e lid van artikel 288 Faillissementswet 3 weigeringsgronden opgenomen, alle met een dwingend karakter.

Is de schuldsaneringsregeling al op de schuldenaar van toepassing, dan kan hij voor latere schulden opnieuw de Wsnp in. De tienjaartermijn is per 1 juli 2023 vervallen. Dit betekent dat een schuldenaar niet hoeft te wachten om opnieuw een Wsnp aan te vragen.

De tweede weigeringsgrond houdt het volgende in: Als de poging tot een buitengerechtelijke schuldregeling niet is uitgevoerd door een persoon of instelling als bedoeld in artikel 48, 1e lid, van de Wet op het consumentenkrediet, dan wordt het verzoek afgewezen. Deze afwijzingsgrond zorgt ervoor dat de schuldenaar zich voor een minnelijke regeling eerst meldt bij een daarvoor aangewezen instantie. De Wet op het consumentenkrediet ziet niet op pogingen van de schuldenaar zelf. Zoals hierboven al is vermeld neemt de ontvanger deze eis niet mee bij de beoordeling van het buitengerechtelijk akkoord.

De derde weigeringsgrond is opgenomen in artikel 288, 2e lid, onder c Faillissementswet. Het verzoek tot toelating tot de Wsnp wordt geweigerd als de schuldenaar schulden heeft uit een strafrechtelijke veroordeling als bedoeld in artikel 358, lid 4 Faillissementswet.

Een eerder faillissement van de schuldenaar is geen reden (meer) om hem toegang tot de schuldsaneringsregeling te ontzeggen.
Als de ontvanger tot de conclusie komt dat de schuldenaar niet zou worden toegelaten tot de Wsnp, dan zijn de artikelen 19a en 22a Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990 niet van toepassing. Het akkoord moet dan worden beoordeeld aan de hand van de normale kwijtscheldingsregels.

De volgende gevallen kunnen zich voordoen:

Situatie	**Handeling**
Verzoeker zou in aanmerking komen voor de Wsnp.	De ontvanger beoordeelt het verzoek aan de hand van de artikelen 19a, lid 2 en artikel 22a Uitv.reg. Iw 1990 en de artikelen 73.6.1 tot en met 73.6.3 LI 2008.
Verzoeker zou niet in aanmerking komen voor de Wsnp.	De ontvanger toetst het verzoek aan de normale kwijtscheldingsregels.

*50.18.6 **Invorderingsmaatregelen buitengerechtelijk akkoord***

Zolang de schuldeisers nog geen beslissing hebben genomen over het verzoek om een buitengerechtelijk akkoord, treft de ontvanger geen (verdere) invorderingsmaatregelen. De maatregelen die al zijn getroffen, schort hij op.

Als de ontvanger aanwijzingen heeft dat de belangen van de Staat kunnen worden geschaad, kan hij toch (verdere) invorderingsmaatregelen treffen. Hij deelt dan de schuldenaar gemotiveerd mee dat hij verder op het verzoek zal beslissen na uitvoering van de invorderingsmaatregelen.

Bij een verzoek om een buitengerechtelijk akkoord verleent de ontvanger alleen uitstel van betaling volgens het uitstelbeleid (artikel 25 Leidraad Invordering 2008). Dit betekent onder andere dat de schuldenaar zijn lopende en nieuwe verplichtingen moet bijhouden.

In overleg met de inspecteur zorgt de ontvanger ervoor dat de materiële belastingschuld zo snel mogelijk wordt bepaald.

50.18.7 ***Beslissing op buitengerechtelijk akkoord***

Als de ontvanger een verzoek om een akkoord heeft ontvangen, beslist hij binnen 8 weken op het verzoek. Hij doet dit in een voor beroep vatbare beschikking.

De ontvanger kan de beslistermijn opschorten als hij nadere informatie nodig heeft. De opschorting gaat in op de dag waarop hij om de informatie heeft verzocht en eindigt op de dag waarop het verzoek is aangevuld. Of op de dag dat de termijn is verstreken zonder dat infomatie is verkregen.

Als de ontvanger het verzoek tot deelname aan een akkoord afwijst, moet hij in zijn beslissing alle afwijzingsgronden vermelden. Hij kan dus niet volstaan met het noemen van de voornaamste afwijzingsgrond. Bij een afwijzende beslissing van de ontvanger moet de schuldenaar zijn belastingschulden binnen 10 dagen na deze afwijzende beschikking betalen. Of binnen de betaaltermijn die op het aanslagbiljet is aangegeven. Na deze termijn kan de ontvanger de invordering hervatten of in gang zetten.

Als de schuldeisers het akkoord accepteren, verlenen zij kwijtschelding van alle schulden die in het akkoord zijn betrokken. Ook de ontvanger verleent kwijtschelding voor het niet betaalde gedeelte op de belastingaanslagen dat in het akkoord is betrokken. Dit is een onherroepelijke maatregel die de schuldvordering en/of belastingaanslag teniet doet gaan voor het bedrag waarvoor kwijtschelding wordt verleend.

De voorwaarden waaronder de ontvanger zijn medewerking verleend aan een gerechtelijk of buitengerechtelijk akkoord in de privé-sfeer vind je in artikel 19a Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990.

50.18.8 ***Gevolgen buitengerechtelijk akkoord***

Als de ontvanger toetreedt tot een buitengerechtelijk akkoord heeft dit de volgende gevolgen (artikel 73.6.3 Leidraad Invordering 2008):

- De ontvanger verleent na ontvangst van het akkoordbedrag kwijtschelding voor het onbetaalde deel van de belastingschuld.
- De ontvanger verleent echter geen kwijtschelding als derden voor de belastingschuld aansprakelijk gesteld kunnen worden. In dat geval zal de ontvanger bij beschikking bepalen dat hij voor het onbetaalde deel geen verdere invorderingsmaatregelen zal nemen (artikel 26.6 Leidraad Invordering 2008).
- Een buitengerechtelijk akkoord is niet van invloed op gelegde beslagen. De ontvanger heft de beslagen op zodra hij het bedrag ontvangt dat hij op grond van het akkoord vordert.
- Een eventuele gijzeling wordt opgeheven zodra de ontvanger tot een buitengerechtelijk akkoord toetreedt.

50.18.9 ***Buitengerechtelijk akkoord onder voorwaarden***

De ontvanger kan het akkoord onder voorwaarden accepteren. Hij neemt dan de voorwaarden op in zijn beschikking. In dit geval zal hij de voorwaarden regelmatig moeten controleren. Er kunnen zich 3 situaties voordoen:

- Hij concludeert dat (voorlopig) aan de voorwaarden is voldaan maar dat hij nog geen definitieve kwijtschelding kan verlenen. Hij tekent dit aan in INL en verhoogt de selectiedatum met 180 dagen.
- Hij concludeert dat niet aan de voorwaarden is voldaan. In dat geval trekt hij de beschikking in.
- Hij concludeert dat aan de voorwaarden is voldaan. In dat geval verleent hij kwijtschelding voor het restant.

Betaling van het bedrag van het saneringsakkoord vindt in beginsel zonder uitstel plaats. De ontvanger kan toestaan dat het bedrag in termijnen wordt betaald. Dit kan enkel als belastingschuldige een bedrijf of zelfstandig beroep uitoefent en aannemelijk maakt dat de termijnen en de nieuw opkomende fiscale verplichtingen op tijd zullen worden nagekomen. In dat geval treedt de ontvanger voorwaardelijk toe tot het akkoord. Op de uitstelregeling voor het bedrag van het saneringsakkoord zijn de artikelen 25.6.1 en 25.6.2 van toepassing met dien verstande dat in afwijking van:

- artikel 25.4.3 van deze leidraad geen verrekening plaatsvindt van belastingteruggaven en andere teruggaven die materieel zijn ontstaan na de dag waarop het verzoek tot het sluiten van het saneringsakkoord is ingediend;
- artikel 25.6.1 van deze leidraad de looptijd van twaalf maanden aanvangt op de dag na de dagtekening van de voorwaardelijke beschikking tot kwijtschelding;
- artikel 25.6.2 van deze leidraad de belastingschuldige nieuw opkomende fiscale en andere financiële verplichtingen, waarvan de invordering aan de ontvanger is opgedragen, niet alleen gedurende de uitstelregeling, maar gedurende de gehele looptijd van de saneringsprocedure nakomt ;
- artikel 25.6.2 van deze leidraad belastingschuldige geen zekerheid hoeft te stellen.

De ontvanger verleent pas kwijtschelding als het saneringsakkoord in al zijn onderdelen is nagekomen.

50.18.10 ***Standpunt ontvanger bij een gerechtelijk akkoord***

Volgens artikel 19a, lid 1, sub 1° Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990 moet de ontvanger aan een akkoord meewerken als het akkoord naar verwachting een even goed resultaat oplevert als een saneringsplan wordt vastgesteld. De verwijzing naar het saneringsplan is niet actueel omdat deze per 1 januari 2008 is afgeschaft. Deze bepaling moet nu zo worden gelezen dat de ontvanger instemt als het aanbod ten minste gelijk is aan het bedrag dat de ontvanger zou ontvangen als de Wsnp wordt voortgezet.

50.18.11 ***Tweemaal aanbieden gerechtelijk akkoord***

Het is op vrijwel ieder gewenst moment na het uitspreken van de schuldsaneringsregeling mogelijk een ontwerpakkoord in te dienen. Geen akkoord kan worden aangeboden gedurende de periode tussen indiening van het verzoekschrift en de beslissing die daarop gegeven wordt, welke

periode doorgaans niet langer is dan enkele dagen tot weken. In deze periode zou immers een extra publicatie in de Staatscourant nodig zijn. Voor die periode kan het ontwerpakkoord even wachten totdat aanbieding van een akkoord weer mogelijk is.

De schuldenaar kan een tweede keer een akkoord aanbieden als een eerder akkoord is verworpen of als de homologatie is geweigerd (artikel 329 Faillissementswet). Als de vorderingen nog niet geverifieerd zijn, wordt daartoe een vergadering belegd en dient na afloop daarvan dadelijk geraadpleegd en beslist te worden over het akkoord. Zijn de vorderingen wel geverifieerd, dan wordt een aparte zitting belegd bij de rechter-commissaris om over het akkoord te overleggen en beslissen. Uiteindelijk dienen alle op die wijze gesloten akkoorden gehomologeerd te worden.

50.18.12 ***Bepalingen voor aannemen gerechtelijk akkoord***

De eisen voor het aannemen van een akkoord zijn nagenoeg gelijk aan die bij faillissement en surseance (artikel 332 Faillissementswet). Het enige verschil is dat ook de preferente schuldeisers meestemmen. Dit is logisch omdat de Wsnp ook voor deze schuldeisers geldt. De ontvanger wordt gelijkgesteld met elke andere bevoorrechte schuldeiser. Separatisten zijn alleen tot stemmen bevoegd als zij vóór het begin van de stemming afstand doen van hun recht tot parate executie. Zij kunnen dat recht tot parate executie dan later niet terugkrijgen (artikel 332, lid 2 Faillissementswet). Er wordt gestemd in 2 groepen:

- 1 groep van preferente schuldeisers. Hierbij wordt geen onderscheid gemaakt is de volgorde van preferentie
- 1 groep van concurrente schuldeisers

In beide groepen moet het akkoord worden aangenomen.

De rechter-commissaris is bevoegd om de verwerping van een aangeboden akkoord ter zijde te schuiven. Hij kan het akkoord alsnog bij gemotiveerde beschikking vaststellen, alsof het ontwerpakkoord wel was aangenomen (artikel 332 lid 4 Faillissementswet). Dan moet wel aan 2 voorwaarden zijn voldaan, namelijk:

- Een gekwalificeerde driekwartmeerderheid van zowel de bevoorrechte als de concurrente verschenen schuldeisers stemt bij de vergadering voor het akkoord.
- De tegenstemmers hebben in redelijkheid niet tot hun stemgedrag kunnen komen. Bij de beoordeling daarvan zal de rechter-commissaris in het bijzonder te letten op het percentage dat die schuldeisers bij voortzetting van de toepassing van de Wsnp naar verwachting op hun vorderingen zullen ontvangen. Dit bedrag zal de rechter-commissaris vergelijken met het bedrag van het aangeboden akkoord. Bij deze beoordeling zal de rechter-commissaris ook rekening gehouden met het feit dat de schuldeisers bij aanvaarding van een akkoord eerder betaling kunnen ontvangen dan in het geval de toepassing van de schuldsaneringsregeling wordt voortgezet.

Als het akkoord is aangenomen, of door de rechter-commissaris is vastgesteld, dan moet de rechter het akkoord nog homologeren (bekrachtigen). De rechter kan de homologatie van het akkoord weigeren. Dat is bijvoorbeeld het geval als de baten van de boedel

aanmerkelijk hoger zijn dan het bedrag van het akkoord (artikel 338, lid 2 jo artikel 153, lid 2, sub 1 Faillissementswet). Onder de 'baten van de boedel' wordt niet alleen verstaan wat zich op het moment van aanbieding van het akkoord in de boedel bevindt, maar ook wat de schuldenaar tijdens de resterende looptijd van de Wsnp zou kunnen verwerven.

Als de homologatie wordt geweigerd, kan de rechter de schuldenaar niet failliet verklaren (artikel 338, lid 3 Faillissementswet).

50.18.13 ***Vervallen gerechtelijk ontwerpakkoord***

Op grond van artikel 330 Faillissementswet vervalt het ontwerpakkoord als:

- de Wsnp niet wordt uitgesproken
- een rechtelijke uitspraak tot beëindiging van de Wsnp in kracht van gewijsde is gegaan voordat de homologatie van het akkoord in kracht van gewijsde is gegaan
- de Wsnp eindigt omdat de schuldenaar failliet wordt verklaard

50.18.14 ***Gegevens gerechtelijk akkoord***

Om tot een verantwoorde toetsing van een akkoord te komen, heeft de ontvanger enkele gegevens nodig. In artikel 285 Faillissementswet staat een overzicht van de gegevens die nodig zijn bij de beoordeling van een akkoord.

De ontvanger moet inzicht hebben in:

- de aard en het bedrag van de baten en schulden, en in de namen en adressen van de schuldeisers
- het totaal van de goederen van schuldenaar met de eventueel daarop rustende rechten van pand en hypotheek en de retentierechten die daarop uitgeoefend kunnen worden
- de uitwerking van het akkoord, zodat ook de voorwaarden om tot een akkoordverklaring van de zijde van de Belastingdienst te kunnen komen, kunnen worden getoetst
- de aard en het bedrag van de vorderingen waarvoor de schuldenaar zich als borg of op een andere manier als medeschuldenaar heeft verbonden

Daarnaast moet de ontvanger een gespecificeerd overzicht krijgen van de te verwachten inkomsten en vaste lasten van de schuldenaar, voor een periode van 3 jaar vanaf de dag waarop het akkoord is ingediend. Het gaat om:

- de inkomsten die de schuldenaar en zijn echtgenoot of geregistreerde partner in die periode naar verwachting zullen of kunnen verwerven. De ontvanger moet ook inzicht hebben in de redelijkerwijs voorzienbare wijzigingen van die inkomsten gedurende die periode
- de vaste lasten van de schuldenaar en zijn echtgenoot of geregistreerde partner. De ontvanger moet ook inzicht hebben in de redelijkerwijs voorzienbare wijzigingen van die lasten gedurende die periode

De ontvanger moet deze gegevens over de inkomsten en de uitgaven hebben, zodat hij de beslagvrije voet kan berekenen (artikel 475d Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering).

50.18.15 ***Gevolgen gerechtelijk akkoord***

Als de ontvanger vrijwillig toetreedt tot een gerechtelijk akkoord, dan verleent hij kwijtschelding voor het gedeelte van de belastingschuld dat onbetaald blijft (artikel 73.6.5 Leidraad Invordering 2008).

50.18.16 ***Gevolgen gerechtelijk dwangakkoord***

Bij een dwangakkoord verleent de ontvanger geen kwijtschelding, maar blijven de belastingvorderingen die resteren na het akkoord als natuurlijke verbintenissen over. De ontvanger beschouwt deze vorderingen als oninbaar (artikel 73.6.8 Leidraad Invordering 2008).

Op die verbintenissen is artikel 160 Faillissementswet van overeenkomstige toepassing. Dit betekent onder meer dat de ontvanger voor die resterende vorderingen bodembeslag kan leggen en tot uitwinning van dat bodembeslag kan overgaan.

Belastingteruggaven met een dagtekening gelegen na de datum van het akkoord, die materieel betrekking hebben op een periode vóór de uitspraak van de toepassing van de wettelijke schuldsaneringsregeling, zal de ontvanger in beginsel niet verrekenen met de vorderingen die tot een natuurlijke verbintenis zijn getransformeerd. De ontvanger verrekent deze belastingteruggaven alleen als het in de gegeven omstandigheden naar maatstaven van redelijkheid en billijkheid onaanvaardbaar zou zijn als de hij de belastingteruggave niet kan verrekenen. Daarvan is in ieder geval sprake als de vordering van de ontvanger, en de belastingteruggaaf zien op dezelfde belasting en hetzelfde tijdvak.

Ook kunnen zich andere omstandigheden voordoen waarbij het naar maatstaven van redelijkheid en billijkheid onaanvaardbaar zou zijn om een belastingteruggaaf niet te verrekenen. Hierbij kan worden gedacht aan de situatie dat een belastingteruggaaf die materieel ziet op de periode vóór de uitspraak van de toepassing van de wettelijke schuldsaneringsregeling pas wordt vastgesteld nadat de toepassing van de wettelijke schuldsaneringsregeling is geëindigd met een schone lei, door het verwijtbaar handelen of nalaten van de belastingschuldige. Het zou dan onaanvaardbaar zijn als de belastingschuldige zich zou beroepen op de niet verrekenbaarheid van een belastingteruggaaf

Mocht in dit verband sprake zijn van een als natuurlijke verbintenis aan te merken aanslag in de premie voor de volksverzekering, dan wordt zo'n aanslag niet meer bij de Sociale Verzekeringsbank aangemeld. Dit in verband met schuldig-nalatig-verklaring als bedoeld in artikel 61 Wet financiering sociale verzekeringen.

50.18.17 ***Beëindiging Wsnp***

De Wsnp kan op verschillende manieren worden beëindigd, namelijk:

- door het uitspreken van het faillissement van de schuldenaar (artikel 312 Faillissementswet)
- doordat de homologatie van een akkoord in kracht van gewijsde is gegaan (artikel 340, lid 1 Faillissementswet)
- tussentijds doordat de schuldeisers zijn voldaan (artikel 350, lid 1 en lid 3, letter a Faillissementswet). De Wsnp eindigt door het in kracht van gewijsde gaan van het vonnis waarbij de rechter de Wsnp heeft beëindigd (artikel 350 lid 4 Faillissementswet)

- tussentijds doordat de schuldenaar weer in staat is zijn betalingen te hervatten (artikel 350, lid 1 en lid 3, letter b Faillissementswet). De Wsnp eindigt door het in kracht van gewijsde gaan van het vonnis waarbij de rechter de Wsnp heeft beëindigd (artikel 350 lid 4 Faillissementswet)
- tussentijds als er sprake is geweest van verwijtbaar handelen door de schuldenaar (artikel 350, lid 1 en lid 3, letter c t/m g Faillissementswet). Het gevolg van deze vormen van beëindiging is afhankelijk gesteld van het feit of er nog uitkeringen aan de crediteuren kunnen plaatsvinden. Is dit niet het geval dan eindigt de Wsnp zonder verificatie van de vorderingen, zonder slotuitdelingslijst en zonder schone lei. Zijn er wel baten beschikbaar voor de crediteuren, dan verkeert de schuldenaar in staat van faillissement zodra het vonnis van de beëindiging in kracht van gewijsde is gegaan. De rechtbank benoemt dan direct een curator en een rechter-commissaris (artikel 350 lid 5 Faillissementswet)
- door het in kracht van gewijsde gaan van het vonnis tot tussentijdse beëindiging op grond van artikel 354a Fw (artikel 356 lid 2 Faillissementswet). In die situatie loopt de Wsnp al een jaar en er is geen verwachting dat voortzetting gerechtvaardigd is en er geen reden is tot tussentijdse beëindiging op grond van artikel 350, lid 1 en lid 3, onder c t/m g Faillissementswet. Deze beëindiging heeft voor de schuldenaar het gevolg dat hij de schone lei krijgt als hij zich goed gedraagt (artikel 356 lid 1 Faillissementswet)
- door het verbindend worden van de slotuitdelingslijst (artikel 356 lid 2 Faillissementswet). In deze situatie heeft de schuldenaar de termijn van de Wsnp uitgediend. Hij krijgt de schone lei als hij zijn verplichtingen van de Wsnp nakomt. Als hij die door zijn schuld niet nakomt krijgt hij de schone lei niet, als de rechter dat 'niet nakomen' buiten beschouwing laat (artikel 358 lid 2 jo 354 lid 1 en 2 Faillissementswet)

Het 4e lid van artikel 340 Faillissementswet bepaalt dat bij ontbinding van een akkoord het faillissement wordt uitgesproken, als er baten aanwezig zijn.

50.18.18 ***Overlijden schuldenaar***

Het overlijden van de schuldenaar is geen reden voor tussentijdse beëindiging van de schuldsaneringsregeling en de mogelijkheid van benoeming van een erfrechtelijke vereffenaar vervalt. Bij overlijden van de schuldenaar loopt de toepassing van de schuldsaneringsregeling door. De vereffening van de boedel (artikel 347 Faillissementswet) wordt voortgezet en afgerond volgens de voorschriften van de Wsnp. De termijn van de schuldsaneringsregeling hoeft niet uitgediend te worden en het is niet nodig dat de rechter-commissaris overeenkomstig artikel 349a, lid 2 Faillissementswet de termijn wijzigt.

Bij overlijden wordt geen schone lei verleend. Dat is in geval van overlijden niet meer aan de orde. De verbintenissen waaraan door de schone lei door afdwingbaarheid zou worden ontnomen, gaan bij het overlijden over op de erfgenamen van de schuldenaar. De erfgenamen hebben in het erfrecht al de middelen om afdwingbaarheid te voorkomen: zij kunnen de nalatenschap verwerpen of de nalatenschap onder voorrecht van boedelbeschrijving aanvaarden.

50.18.19 ***Gewone beëindiging schuldsanering***

Aan het eind van de schuldsaneringsregeling maakt de bewindvoerder een verslaglegging (artikel 351a Faillissementswet). De bewindvoerder moet zijn verslag uitbrengen, uiterlijk 3 maanden voordat de termijn van artikel 349a Faillissementswet (doorgaans 3 jaar) afloopt.

De 'gewone' wijze van beëindiging van de Wsnp wordt geregeld in artikel 352 Faillissementswet.

Uiterlijk 1 maand vóór het einde van de WSNP bepaalt de rechtbank de zitting waarop de beëindiging wordt behandeld.

Op de zitting brengt de bewindvoerder een schriftelijk verslag uit. De schuldenaar en de bewindvoerder kunnen per brief worden opgeroepen als twijfel bestaat over gedrag van de schuldenaar gedurende de Wsnp (artikel 353, lid 1 Faillissementswet). Schuldeisers krijgen de gelegenheid het woord te voeren (artikel 353, lid 2 Faillissementswet).

Tijdens de zitting toetst de rechter of de schuldenaar zijn verplichtingen uit de Wsnp is nagekomen. Dit bepaalt of de schuldenaar na de beëindiging weer met een 'schone lei' kan beginnen.

De rechter doet op de dag van de zitting, of uiterlijk op de 8ste dag daarna, bij vonnis uitspraak over de vraag of de schuldenaar is tekortgeschoten in zijn verplichtingen. Als er sprake is van een tekortkoming, bepaalt de rechter of deze aan de schuldenaar kan worden toegerekend (artikel 354, lid 1 Faillissementswet). De rechter kan een toerekenbare tekortkoming buiten beschouwing laten, vanwege de bijzondere aard of de geringe betekenis van de tekortkoming (artikel 354, lid 2 Faillissementswet). De uitspraak is van belang in verband met de 'schone lei'.

De schuldenaar, en de schuldeisers , kunnen gedurende 8 dagen in hoger beroep gaan tegen de uitspraak (artikel 355 Faillissementswet).

Als de bewindvoerder en de schuldenaar niet worden opgeroepen kan de terechtzitting pro-forma worden gehouden (artikel 328a Faillissementswet).

50.18.20 ***Vereenvoudigde afwikkeling schuldsanering***

Een schuldsaneringsregeling kan op grond van artikel 354a Faillissementswet ook vereenvoudigd worden afgewikkeld. Deze vereenvoudigde afwikkeling kan alleen als de rechtbank van de bewindvoerder een gemotiveerde verklaring ontvangt. In deze verklaring geeft de bewindvoerder aan dat voorzetting van de schuldsaneringsregeling niet gerechtvaardigd is. Reden hiervoor is dat de schuldenaar waarschijnlijk niet in staat zal zijn om een actief te genereren waarmee aan de schuldeisers een uitkering kan worden gedaan. Volgens de Recofarichtlijnen 2009 (punt 5.4) is hiervan sprake als het actief na aftrek van de boedelkosten minder dan € 500 bedraagt.

De vereenvoudigde afwikkeling vindt plaats op voordracht van de rechter-commissaris, op verzoek van de bewindvoerder of de schuldenaar.
Naast de bovengenoemde verklaring gelden de volgende voorwaarden:

- er is nog geen dag voor de verificatievergadering bepaald
- er is 1 jaar verstreken sinds de uitspraak tot toepassing van de Wsnp

Het essentiële verschil met een faillissement is dat bij beëindiging van de Wsnp de schulden niet langer afdwingbaar zijn, als de schuldenaar de schone lei krijgt.Tijdens de zitting toetst de rechter:
- de verklaring van de bewindvoerder
- of de schuldenaar Wsnp niet in aanmerking komt voor een tussentijdse beëindiging op grond van artikel 350, lid 1, onder c tot en met g Faillissementswet

Deze toetsing is geregeld in artikel 354a, lid 2 Faillissementswet. De rechtbank kan de beslissing 1 of meer keren aanhouden voor nader onderzoek. Als hij het verzoek afwijst dan loopt de schuldsaneringsregeling door, tenzij de schuldsaneringsregeling tussentijds kan worden beëindigd op grond van artikel 350, lid 1, onder c tot en met g Faillissementswet.

Bij een vereenvoudigde afwikkeling wordt er geen slotuitdelingslijst opgemaakt (artikel 356, lid 1 Faillissementswet). In deze situatie geldt dat de toepassing van de schuldsaneringsregeling van rechtswege is beëindigd zodra de uitspraak tot beëindiging in kracht van gewijsde is gegaan.

50.18.21 ***Tussentijdse beëindiging schuldsanering***

De Wsnp kan ook tussentijds worden beëindigd (artikel 350, lid 1 Faillissementswet). De rechtbank kan dit doen op voordracht van de rechter-commissaris, op verzoek van de bewindvoerder, de schuldenaar, 1 of meer schuldeisers of ambtshalve.

De rechter kan een schuldenaar, die op basis van goede gronden is toegelaten tot de Wsnp, in een latere fase alsnog uit de regeling zetten. Dit kan hij doen als het gedrag van de schuldenaar zodanig verandert dat hij de regeling niet (langer) te goeder trouw nakomt (artikel 350, lid 3 sub c - f Faillissementswet).

Tussentijdse beëindiging wordt vaak veroorzaakt doordat de schuldenaar zijn verplichtingen niet nakomt die uit de schuldsaneringsregeling voortvloeien (artikel 350, lid 3, sub c Faillissementswet). Voorbeelden hiervan zijn:
- het niet voldoen aan de inlichtingenplicht
- het niet vermelden van inkomsten
- het niet reageren op vragen van de bewindvoerder
- het achterhouden van vermogensbestanddelen
- het niet zoveel mogelijk baten voor de boedel verwerven

Een andere belangrijke reden om af te wijzen staat in artikel 350, lid 1, sub f Faillissementswet. De rechter kan bij deze beoordeling informatie gebruiken die al bestond voor de toelating tot de regeling maar die bij de rechter toen nog niet bekend was. De rechter beoordeelt de verzwegen informatie aan de hand van de eisen in artikel 288 Faillissementswet. De vraag is of de verzwegen informatie tot een afwijzing van de Wsnp zou hebben geleid als zij bekend was geweest bij de behandeling van het

verzoek om toepassing van de Wsnp. Als dat het geval is, beëindigt de rechter de Wsnp.

De redenen voor beëindiging zijn in artikel 350, lid 3 Faillissementswet limitatief opgesomd:
- De vorderingen ten aanzien waarvan de Wsnp werkt, zijn voldaan.
- De schuldenaar is in staat zijn betalingen te hervatten.
- De schuldenaar komt 1 of meer van zijn uit de Wsnp voortvloeiende verplichtingen niet na.
- De schuldenaar doet of laat bovenmatige schulden ontstaan.
- De schuldenaar probeert zijn schuldeisers te benadelen.

Feiten en omstandigheden die al bestonden en nog niet bij de rechter bekend waren en een reden tot afwijzing zijn.
De schuldenaar toont aan dat hij niet in staat is aan zijn, uit de schuldsanering voortvloeiende, verplichtingen te voldoen.

Zijn er in het geval van beëindiging wegens 1 van de genoemde redenen wel baten aanwezig, dan verkeert de schuldenaar van rechtswege in staat van faillissement zodra het vonnis in kracht van gewijsde is gegaan (artikel 350, lid 5 Faillissementswet).

Voordat de rechter over de tussentijdse beëindiging beslist, hoort hij de schuldenaar. De schuldeisers kunnen voor de zitting worden opgeroepen (artikel 350, lid 2 Faillissementswet). Ook kan de bewindvoerder worden gehoord.

50.18.22 ***Beëindiging met schone lei***

Artikel 358, lid 1 Faillissementswet is een belangrijke bepaling voor de Wsnp. Hierin is de beëindiging ‘met een schone lei' geregeld. Dit is de 'beloning' voor de schuldenaar nadat hij een aantal (meestal 1,5) jaren op een minimumniveau heeft geleefd.

Volgens dit artikel is een vordering die valt onder de Wsnp, na beëindiging hiervan niet langer afdwingbaar. Het maakt daarbij niet uit of de schuldeiser is opgekomen in de Wsnp en of de vordering is geverifieerd.

Een vordering die niet meer afdwingbaar is, is aan te merken als een natuurlijke verbintenis in de zin van artikel 6:3, lid 2, letter a Burgerlijk Wetboek. De rechtspositie van de schuldeiser met een schone lei is vergelijkbaar met die van een schuldeiser in een faillissement dat met een akkoord is geëindigd.

Beëindiging van de Wsnp met een schone lei of door een dwangakkoord, heeft gevolgen voor de ontvanger. Belastingschulden waarop de Wsnp van toepassing was, worden na de beëindiging niet kwijtgescholden. Ze worden oninbaar geleden en omgezet tot een natuurlijke verbintenis.

Belastingteruggaven met een dagtekening gelegen na de datum waarop de wettelijke schuldsaneringsregeling is geëindigd met een schone lei, die materieel betrekking hebben op een periode vóór de uitspraak van de toepassing van de wettelijke schuldsaneringsregeling, zal de ontvanger in beginsel niet verrekenen met de vorderingen die tot een natuurlijke verbintenis zijn getransformeerd. De ontvanger verrekent deze

belastingteruggaven alleen als het in de gegeven omstandigheden naar maatstaven van redelijkheid en billijkheid onaanvaardbaar zou zijn als hij de belastingteruggave niet kan verrekenen. Daarvan is in ieder geval sprake als de vordering van de ontvanger, en de belastingteruggaaf betrekking hebben op dezelfde belasting en hetzelfde tijdvak.

Ook kunnen zich andere omstandigheden voordoen waarbij het naar maatstaven van redelijkheid en billijkheid onaanvaardbaar zou zijn om een belastingteruggaaf niet te verrekenen. Hierbij kan worden gedacht aan de situatie dat een belastingteruggaaf, die materieel ziet op de periode vóór de uitspraak van de toepassing van de wettelijke schuldsaneringsregeling, pas wordt vastgesteld nadat de toepassing van de wettelijke schuldsaneringsregeling is geëindigd met een schone lei, door het verwijtbaar handelen of nalaten van de belastingschuldige. Het zou dan onaanvaardbaar zijn als de belastingschuldige zich zou beroepen op de niet verrekenbaarheid van een belastingteruggaaf.

Verder worden de oninbare schulden ook meegenomen bij de zogenaamde ANPR-acties. Om dit te voorkomen worden de aanslagen waarop de Wsnp van toepassing is administratief kwijtgescholden met code 84. Als hierbij een als natuurlijke verbintenis aan te merken aanslag in de premie voor de volksverzekeringen voorkomt, wordt zo'n aanslag niet meer bij de Sociale Verzekeringsbank aangemeld in verband met schuldig-nalatig verklaring als bedoeld in artikel 61 Wet financiering sociale verzekeringen.

50.18.23 ***Van de schone lei uitgezonderde schulden***

Het 4e lid van artikel 358 Faillissementswet zondert de schone lei uit van vorderingen uit schulden die voortvloeien uit strafrechtelijke veroordelingen ter zake van:

- geldboetes
- schadevergoedingsmaatregelen
- ontnemingsmaatregelen
- aan benadeelde partijen te betalen schadevergoedingen

Schuldenaren met dergelijke boetes wordt de toegang tot de schuldsaneringsregeling geweigerd als de veroordeling onherroepelijk is geworden binnen 5 jaar vóór de dag van het verzoekschrift. De rechter kan ook een langere termijn in acht nemen (artikel 288, lid 2 letter c Faillissementswet). Bijvoorbeeld als het gaat om een verplichting tot schadevergoeding aan een slachtoffer van een (zeden)misdrijf.

De categorie vermogenssancties is beperkt tot die sancties die rechtstreeks voortvloeien uit een strafrechtelijke veroordeling. Dit biedt de meeste rechtszekerheid.

50.18.24 ***Beëindiging Wsnp zonder schone lei***

Als na het verstrijken van de termijn van de Wsnp bij de toets door de rechter blijkt dat de schuldenaar toerekenbaar tekort is geschoten en de rechter heeft bepaald dat deze tekortkoming niet buiten beschouwing mag worden gelaten, krijgt hij geen schone lei (artikel 358, lid 2 Faillissementswet).

De rechter kan de schuldenaar de verkregen schone lei ook weer ontnemen (artikel 358a Faillissementswet). Namelijk als na de

beëindiging van de Wsnp blijkt dat de schuldenaar zijn schuldeisers heeft benadeeld. Bijvoorbeeld doordat hij inkomsten of goederen heeft verzwegen die tot de boedel behoren.

Iedere belanghebbende kan de rechter verzoeken om de schone lei weer in te trekken. Als de rechter dat doet, vervalt de bepaling dat de overblijvende vorderingen niet langer afdwingbaar zijn. Dit geldt voor alle vorderingen die in de Wsnp vielen, niet alleen voor de vorderingen van de belanghebbende die het verzoek heeft ingediend. De schuldeisers kunnen nu dus hun vorderingen weer opeisen bij de schuldenaar.

De uitspraak op het verzoek om intrekking moet worden gepubliceerd in de Staatscourant (artikel 358a, lid 5 Faillissementswet).

50.18.25 ***Schulden over periode Wsnp en vastgesteld na Wsnp***

De ontvanger ziet af van invordering van belastingaanslagen en terugvorderingen (van toeslagen) over de periode waarop de Wsnp van toepassing was die zijn vastgesteld na beëindiging (met schone lei) van die regeling (artikel 73.2.2 Leidraad Invordering 2008). Daarbij moet aannemelijk zijn dat de bewindvoerder:

- de aan die aanslag of terugvordering voorafgaande voorlopige aanslagen/teruggaven of voorschotten voldoende op juistheid heeft getoets
  èn
- over de resultaten van die toetsing op tijd contact heeft opgenomen met de Belastingdienst

Door het oninbaar lijden heeft verlenging van de verjaringstermijn voor het recht tot dwanginvordering (artikel 4:111, lid 2, letter c Algemene Wet Bestuursrecht) voor deze belastingaanslagen geen praktische betekenis.

Maar als de Wsnp niet met een schone lei wordt beëindigd, heeft verlenging van de verjaringstermijn wel zin. De verjaringstermijn wordt dan verlengd met de duur van de wettelijke schuldsaneringsregeling.

50.18.26 ***Teruggaven over periode van Wsnp vastgesteld ná beëindiging Wsnp***

Als belastingteruggaven over de periode voor de beëindiging (met schone lei) van de Wsnp die worden vastgesteld na beëindiging hiervan niet kunnen worden verrekend, dan geldt dat:

- teruggaven van minder dan € 500 worden uitbetaald aan de schuldenaar (na verrekening met openstaande schulden)
- de ontvanger bij teruggaven van € 500,- of meer contact opneemt met de gewezen bewindvoerder en overlegt of de vereffening moet worden heropend (artikel 73.2.2 Leidraad Invordering 2008)

50.18.27 ***Aansprakelijk stellen na beëindiging Wsnp***

Ook na beëindiging van de Wsnp kan de ontvanger nog derden aansprakelijk stellen voor eventuele onbetaald gebleven belastingaanslagen die als natuurlijke verbintenissen worden aangemerkt. Hij kan ook aansprakelijkheidsprocedures voortzetten die al in gang waren gezet (artikel 73.2.2 Leidraad Invordering 2008).

51 Minnelijke schuldsanering natuurlijke personen (Msnp)

51.1 Doel en verloop Msnp

In dit hoofdstuk wordt het doel van de Msnp beschreven en wordt aangegeven hoe in het algemeen het verloop van de regeling is.

In hoofdstuk 50 is de behandeling van de wettelijk schuldsaneringsregeling natuurlijke personen (Wsnp) beschreven.

Doel van deze regeling is drieledig:
- Tegengaan dat een natuurlijk persoon die in een problematische financiële situatie is terechtgekomen tot in lengte van jaren achtervolgd kan worden.
- Verminderen van het aantal faillissementen van natuurlijke personen.
- Schuldeisers stimuleren om met hun schuldenaar zoveel mogelijk tot een minnelijke regeling (buitengerechtelijk akkoord) te komen.

Om aan deze 3 doelen tegemoet te komen is in artikel 73.5. LI 2008 de minnelijke schuldsaneringsregeling natuurlijke personen (Msnp) opgenomen. De Msnp geldt ook voor natuurlijke personen die ondernemer zijn.

Deze regeling maakt het voor de schuldenaar mogelijk om zijn schulden buiten de rechter om te saneren. Dit houdt in dat de schuldeisers genoegen nemen met de betaling van een gedeelte van de schuld. Het resterende onbetaalde deel wordt door de schuldeisers kwijtgescholden. Deze regeling geldt ook voor belastingaanslagen waarvoor in beginsel geen kwijtschelding wordt verleend, zoals motorrijtuigenbelasting.

Het schuldhulpverleningstraject start in het algemeen met een stabilisatie-overeenkomst. Deze overeenkomst is een schriftelijke overeenkomst tussen de schuldhulpverlener en de schuldenaar. De bedoeling van de stabilisatie-overeenkomst is om evenwicht te brengen en te houden in inkomsten en uitgaven van de schuldenaar. Vanuit die positie probeert de schuldhulpverlener de problematische schuldsituatie op te lossen, door bijvoorbeeld een minnelijke schuldregeling te treffen.

Met de stabilisatie-overeenkomst wordt gelijkgesteld een schriftelijke mededeling van de schuldhulpverlener waarin deze aangeeft te werken aan het stabiliseren van de financiële situatie van de schuldenaar.

De periode van de stabilisatie-overeenkomst duurt maximaal 240 dagen. Gedurende deze termijn schort de ontvanger de dwanginvordering op.

Na de stabilisatieovereenkomst zijn er 2 mogelijkheden. De eerste mogelijkheid is dat de schuldhulpverlener geen mogelijkheden ziet tot sanering van de schulden en de schuldhulpverlening wordt beëindigd. De ontvanger hervat dan de invordering.

De andere mogelijkheid is dat de schuldhulpverlener die mogelijkheden wel ziet. Als dat het geval is dan sluit de schuldhulpverlener met de

schuldenaar een schuldregelingsovereenkomst. Deze overeenkomst duurt in beginsel 18 maanden. Gedurende deze periode spaart de schuldenaar zoveel mogelijk voor zijn schuldeisers, terwijl hij van een inkomen rond het bijstandsniveau moet rondkomen. In de eerste 4 maanden van deze overeenkomst probeert de schuldhulpverlener met alle schuldeisers tot een minnelijke regeling te komen. Dit houdt in dat alle schuldeisers akkoord gaan met een gedeeltelijke betaling van hun schuld tegen finale kwijting.

Als deze schuldregelingsovereenkomst is gesloten, verleent de ontvanger uitstel van betaling voor een periode van maximaal 18 maanden. Dit uitstel gaat in op de datum van de schuldregelingsovereenkomst. Nadat de bovengenoemde 4 maanden zijn verstreken moet de schuldhulpverlener de ontvanger schriftelijk informeren of er een akkoord is gesloten met de schuldeisers. Deze periode komt niet in mindering op de periode van maximaal 18 maanden, waarvoor de ontvanger uitstel van betaling verleent.

In het geval er een akkoord met alle schuldeisers is gesloten, loopt het uitstel gewoon door. Als er geen akkoord met de schuldeisers tot stand is gekomen, dan trekt de ontvanger het uitstel in bij voor administratief beroep vatbare beschikking. Vervolgens hervat hij de invordering.

Gedurende de Msnp controleert de ontvanger of de belastingschuldige nieuw opkomende belastingschuld betaalt. In sommige gevallen kan de ontvanger een belastingteruggave verrekenen. Ook kunnen er redenen zijn voor een tussentijdse beëindiging van de Msnp. Deze onderwerpen worden hierna verder uitgewerkt.

Na afloop van de Msnp informeert de schuldhulpverlener de ontvanger schriftelijk of de overeenkomst na eindcontrole is beëindigd en dat de belastingschuldige aan zijn verplichtingen heeft voldaan.

Als dat het geval is dan merkt de ontvanger deze schriftelijke kennisgeving van de schuldhulpverlener aan als een aangeboden buitengerechtelijk akkoord (in de zin van artikel 19a of 22a van de UR Iw 1990 en artikel 73.6.1 LI 2008). Voor de dan nog openstaande belastingaanslagen verleent de ontvanger kwijtschelding. Omdat voor de terugvorderingen toeslagen geen kwijtschelding kan worden verleend neemt de ontvanger voor die terugvorderingen geen verdere invorderingsmaatregelen meer. Het betreft hier de schulden die materieel ontstaan zijn vóór de schuldregelingsovereenkomst.

Als de schuldhulpverlener meedeelt dat de belastingschuldige niet aan zijn verplichtingen heeft voldaan, dan hervat de ontvanger de invordering.

51.2 Minnelijke schuldsaneringsregeling door NVVK-leden of gemeenten

De ontvanger gaat niet met elke schuldhulpverlener in zee. De Msnp geldt in beginsel alleen als de schuldhulpverlener lid is van de NVVK of als de schuldregeling wordt uitgevoerd door een gemeente in eigen beheer. De afkorting NVVK stond oorspronkelijk voor Nederlandse Vereniging voor Volkskrediet. De naam is veranderd in Vereniging voor

schuldhulpverlening en sociaal bankieren. De afkorting NVVK heeft men echter gehandhaafd omdat die is ingeburgerd. De bij de NVVK aangesloten schuldhulpverleners zijn te vinden op de website: www.nvvk.eu/schuld-hulpverlening/ledenoverzicht.

51.3 Minnelijke schuldsanering door anderen dan leden van de NVVK of gemeenten

51.3.1 ***Welke andere schuldhulpverleners accepteert de ontvanger?***
Zoals hiervoor is aangegeven moet de schuldhulpverlener lid zijn van de NVVK of moet de schuldregeling uitgevoerd worden door een gemeente in eigen beheer. Verzoeken van personen of instellingen die hieraan niet voldoen, worden onder bepaalde voorwaarden toch in behandeling genomen. Deze voorwaarden staan in artikel 73.5a LI 2008.

Één van de voorwaarden is dat het verzoek gedaan moet zijn door een persoon of instelling als bedoeld in artikel 48, lid 1 van de Wet op het consumentenkrediet (Wck). Deze bepaling maakt een onderscheid tussen commerciële en niet-commerciële personen of instellingen. De niet-commerciële personen of instellingen bieden hun hulp gratis aan. Deze schuldhulpverleners moeten dit werk uitoefenen in het kader van hun beroep of bedrijf. Als zij dat niet doen, dan wijst de ontvanger het ingediende verzoek om toe te treden tot een schuldregeling af bij voor administratief beroep vatbare beschikking. Het gaat hier dan om verzoeken die bijvoorbeeld zijn ingediend door een kerkelijke instelling, een werkgever, de goedwillende buurman, een familielid, Leger des Heils etc.

De commerciële personen en instellingen zijn in artikel 48, lid 1, onder b Wck limitatief opgesomd. Dit zijn advocaten, notarissen, deurwaarders, registeraccountants en accountants-administratieconsulenten. Verzoeken om toe te treden tot een schuldregeling van andere commerciële personen of instellingen als hierboven genoemd wijst de ontvanger zonder meer af, bij voor administratief beroep vatbare beschikking.

51.3.2 ***Belangenafweging bij niet NVVK –leden of gemeenten***
Als de ontvanger een verzoek om een minnelijke schuldsanering ontvangt van een persoon of instelling die wel voldoet aan artikel 48, lid 1 Wck, dan maakt hij een belangenafweging, waarbij hij beslist of hij instemt met de schuldregeling. De ontvanger moet daarbij de keuze maken of zijn belang om de schuldregeling te weigeren zwaarder weegt dan het belang van de schuldenaar bij deze regeling.

Bij de belangenafweging kunnen de volgende omstandigheden behulpzaam zijn:

- Is de aangeboden regeling goed en betrouwbaar gedocumenteerd? Als het verzoek onvoldoende gedocumenteerd is, dan stelt de ontvanger de verzoeker in de gelegenheid zijn verzoek aan te vullen. Hiermee wordt bedoeld dat in het verzoek de oorzaken van de betalingsproblemen worden aangegeven en onderbouwd. Tevens moet het verzoek voorzien zijn van kopieën van o.a.:
  - inkomens- en vermogensgegevens
  - lasten zoals huur, ziektekosten, energiekosten, etc.
  - gegevens van de overige schuldeisers

  - verklaring over de oorzaken
- Is voldoende duidelijk gemaakt dat het aanbod het uiterste is waartoe de schuldenaar financieel in staat moet worden geacht?
- Biedt een faillissement of wettelijke schuldsanering enig uitzicht voor de schuldenaar?
- Biedt een faillissement of wettelijke schuldsanering enig uitzicht voor de ontvanger? Als hij weigert in te stemmen met het voorstel, hoe groot is de kans dan dat hij dan evenveel of meer zal ontvangen?
- Bestaat er een precedentwerking (kunnen anderen zich daarop beroepen) voor soortgelijke gevallen?
- Hoe groot is het financiële belang dat de ontvanger heeft bij het volledig nakomen van de schuld? Hoe groter het financiële belang des te kleiner de kans dat de ontvanger instemt.
- Gaan alle andere schuldeisers akkoord met de voorgestelde regeling?
- Is er een eerdere schuldregeling geweest die niet naar behoren is nagekomen?

51.3.3 ***Belangenafweging valt positief uit***

Als naar aanleiding van de belangenafweging de ontvanger akkoord gaat met het verzoek, dan behandelt hij dit verzoek op dezelfde wijze als een verzoek van een NVVK-lid of een gemeente die de schuldregeling in eigen beheer uitvoert.

51.3.4 ***De belangenafweging valt negatief uit***

Als de hiervoor bedoelde belangenafweging negatief uitvalt, dan wijst de ontvanger het verzoek om toe te treden tot een schuldregeling af, bij voor administratief beroep vatbare beschikking. In deze beschikking geeft de ontvanger gemotiveerd aan waarom de belangenafweging in het nadeel van de belastingschuldige is uitgevallen.

51.4 Verstrekken schuldoverzicht door de ontvanger

De schuldhulpverlener kan aan de ontvanger in verschillende stadia om een schuldoverzicht verzoeken:

1. Voorafgaand, tijdens of na aan het stabiliseren van het inkomen en de uitgaven van de belastingschuldige.
2. Als een schuldhulpverlener in het kader van de schuldhulpverlening hierom verzoekt.
3. Nadat de schuldregelingsovereenkomst is gesloten.

Deze situaties zullen hierna worden uitgewerkt.

51.5 Stabilisatie overeenkomst, schuldregelingsovereenkomst en schuldregeling

51.5.1 ***Stabilisatie-overeenkomst***

Na ontvangst van een afschrift van de stabilisatie-overeenkomst beoordeelt de ontvanger:

- of de schuldhulpverlener door de ontvanger geaccepteerd mag worden;
- of de belastingschuldige in aanmerking komt voor de Wsnp.

Als de ontvanger tot de conclusie komt dat niet wordt voldaan aan één of beide punten, dan schort hij de invordering niet op. Hij informeert de schuldhulpverlener hierover.

Als de ontvanger beide bovenstaande punten positief beoordeelt, dan neemt hij gedurende 4 maanden geen nieuwe dwanginvorderingsmaatregelen. Bovendien schort hij lopende invorderingsmaatregelen op. Zo nodig overlegt de ontvanger hierover met de schuldhulpverlener. Het opschorten van de invordering wordt door de ontvanger schriftelijk bevestigd. In deze fase zal de schuldhulpverlener de ontvanger vaak om een schuldoverzicht vragen.

De opschorting van de dwanginvordering geldt ook als de schuldhulpverlener, in plaats van de stabilisatie-overeenkomst, een brief naar de ontvanger stuurt waarin hij meedeelt, dat hij bezig is de financiële situatie van de schuldenaar te stabiliseren.

De ontvanger verrekent alleen teruggaven die betrekking hebben op belasting die (materieel) is ontstaan tot en met de dag waarop hij het afschrift van de stabilisatie-overeenkomst of bovenstaande brief heeft ontvangen. Dit terughoudende beleid geldt niet in situaties waarin op voorhand duidelijk is dat de belastingschuldige niet in aanmerking komt voor uitstel van betaling op basis van artikel 73.5.1 LI 2008. Bijvoorbeeld als sprake is van belasting- en toeslagschulden die het gevolg zijn van (systeem)fraude, komt belastingschuldige op grond van artikel 73.5.1 letter d LI 2008 niet in aanmerking voor de WSNP én dus niet voor de MSNP. Als de ontvanger dit weet op het moment dat de stabilisatiefase ingaat, dan kan hij voortaan de invordering laten doorlopen en verrekenen. De ontvanger informeert de schuldhulpverlener hierover.

De schuldhulpverlener krijgt dus 4 maanden de tijd voor een definitief voorstel. Onder bijzondere omstandigheden kan de schuldhulpverlener deze termijn met maximaal 4 maanden verlengen, na overleg met de ontvanger.

De schuldhulpverlener moet de ontvanger binnen of uiterlijk na bovengenoemde 4 maanden (of na afloop van de verlenging) schriftelijk informeren dat een schuldregelingsovereenkomst is gesloten. Doet hij dat niet, dan hervat de ontvanger de invordering. De ontvanger hervat de invordering ook als de schuldhulpverlener heeft aangegeven dat er geen schuldregelingsovereenkomst tot stand komt of is gekomen.

*51.5.2 **Schuldregelingsovereenkomst en schuldregeling***

De Msnp geldt voor belastingaanslagen die materieel betrekking hebben op de verschuldigde belasting tot en met de dag van de dagtekening van de schuldregelingsovereenkomst.

Daarom verstrekt de ontvanger altijd een gespecificeerde schriftelijke opgave van alle belastingschulden en terugvorderingen toeslagen, zoals die op de dagtekening van de schuldregelingsovereenkomst formeel of materieel bestaan.

In de gespecificeerde opgave neemt de ontvanger gezien het bovenstaande dus ook de (materiële) belastingschuld op die is ontstaan

tussen de datum van de stabilisatie-overeenkomst en de datum van de schuldregelingsovereenkomst.

Dit betekent dat de ontvanger in zijn opgave de materieel verschuldigde bedragen opneemt tot en met de dagtekening van de schuldregelingsovereenkomst van:
- de reeds opgelegde aanslagen en terugvorderingsbeschikkingen toeslagen en
- de materieel verschuldigde bedragen aan belastingen en toeslagen als deze nog niet zijn vastgesteld Zo nodig schat de ontvanger de grootte van deze bedragen.

Op deze schatting komt de ontvanger niet meer terug, tenzij de schatting substantieel te laag is geweest en:
- ten tijde van de schatting ten onrechte geen aangifte was gedaan of;
- de belastingschuldige of schuldhulpverlener weten of behoorde te weten dat de schatting te laag was.

Bij bovenstaande opgave gaat de ontvanger ervan uit dat de materiële belastingschuld ontstaat van dag tot dag, tenzij het tegendeel blijkt. De ontvanger splitst de belastingvorderingen zo nodig naar tijdsevenredigheid.

De ontvanger verleent aan de belastingschuldige 18 maanden uitstel als de schuldhulpverlener met de belastingschuldige een schuldregelingsovereenkomst heeft gesloten. Dit uitstel verleent hij bij voor een administratief beroep vatbare beschikking.

De ontvanger verleent het uitstel pas als is voldaan aan de voorwaarden van paragraaf 52.6. Na het sluiten van deze overeenkomst heeft de schuldhulpverlener 240 dagen de tijd om tot een schuldregeling met de schuldeisers te komen. Deze periode komt niet in mindering op de periode van maximaal 18 maanden waarvoor de ontvanger uitstel van betaling verleent.

Als de ontvanger niet door de schuldhulpverlener binnen de bovengenoemde 240 dagen schriftelijk is geïnformeerd dat de schuldregeling tot stand is gekomen handelt hij als volgt. De ontvanger stuurt de schuldhulpverlener een brief waarin hij aangeeft dat hij het uitstel zal intrekken als de schuldhulpverlener hem niet binnen 14 dagen schriftelijk bericht dat de schuldregeling tot stand is gekomen.

Als een schuldregeling met alle schuldeisers tot stand is gebracht, dan wordt het verleende uitstel voortgezet.

Als de ontvanger van mening is dat de belastingschuldige niet voor de Msnp in aanmerking komt dan wijst de ontvanger het verzoek om uitstel af bij een gemotiveerde, voor administratief beroep vatbare beschikking.

51.6 Voorwaarden MSNP

De ontvanger verleent uitstel van betaling voor een periode van maximaal 18 maanden als aan de volgende voorwaarden is voldaan:
- Er is een overeenkomst gesloten in de zin van de NVVK (of een overeenkomst in lijn met die gedragscode). Of er is een

overeenkomst gesloten in de zin van de Module Schuldregeling in het kader van de schuldhulpverlening voor ondernemers van de NVVK of een daarmee gelijk te stellen overeenkomst.
Voor de berekening van de aflossingscapaciteit gaat de betrokken partijen uit van de door Recofa gepubliceerde normen.

- Bij een ondernemer moet het aannemelijk zijn dat het bedrijf of beroep tijdens en na het doorlopen van de schuldregeling levensvatbaar is.
- De schuldhulpverlener is lid van de NVVK, of de schuldregeling wordt in eigen beheer uitgevoerd door een gemeente.
- De schuldhulpverlener voldoet niet aan bovenstaande eisen, maar is toch in behandeling genomen (zie artikel 73.5a LI 2008)
- De schuldregeling heeft betrekking op natuurlijke personen waaronder ondernemers. De regeling heeft ook betrekking op ex-ondernemers. Dit zijn natuurlijke personen die hun bedrijf of zelfstandige beroepsuitoefening hebben gestaakt. Hierbij moet het aannemelijk zijn dat deze ex-ondernemers in de toekomst geen bedrijf of zelfstandig beroep meer zullen uitoefenen.
- redelijkerwijs mag worden aangenomen dat de belastingschuldige – afgezien van de formaliteiten die daarvoor verricht moeten worden – in aanmerking zou komen voor een schuldregeling als bedoeld in artikel 287a FW (dwangakkoord). De ontvanger dient daarbij een afweging te maken of hij in redelijkheid niet tot weigering van instemming met de schuldregeling heeft kunnen komen. Daarbij moet het belang van de ontvanger worden afgezet tegen het belang van de belastingschuldige en de andere schuldeisers die door de weigering worden geschaad. In dat kader zijn een aantal toetsingspunten te noemen:

1. is het schikkingsvoorstel door een onafhankelijke en deskundige partij getoetst (bijvoorbeeld een gemeentelijke kredietbank);
2. is het schikkingsvoorstel goed en betrouwbaar gedocumenteerd;
3. is voldoende duidelijk gemaakt dat het aanbod het uiterste is waartoe de belastingschuldige financieel in staat moet worden geacht; voorstelbaar is dat aangehaakt wordt bij de eisen die gelden voor homologatie van een akkoord: er moet in ieder geval worden aangeboden wat gedurende 36 maanden schuldsaneringsregeling zou zijn gespaard;
4. is het alternatief van de wettelijke schuldsaneringsregeling realistisch: maakt de belastingschuldige kans te worden toegelaten of heeft de belastingschuldige bijvoorbeeld getracht de schuldeisers te benadelen, hetgeen de goedetrouwtoets bij toelating kan beïnvloeden;
5. biedt het alternatief van faillissement of schuldsanering enig uitzicht voor de schuldenaar;
6. biedt het alternatief van faillissement of schuldsanering enig uitzicht voor de ontvanger: hoe groot is de kans dat de weigerende schuldeiser dan evenveel of meer zal ontvangen;
7. is aannemelijk dat gedwongen medewerking aan een schuldregeling voor de schuldeiser concurrentieverstorend werkt;
8. bestaat er precedentwerking voor vergelijkbare gevallen;
9. wat is de zwaarte van het financiële belang dat de ontvanger heeft bij volledige nakoming;
10. hoe groot is het aandeel van de ontvanger in de totale schuldenlast;

11. staat de ontvanger alleen naast een grote meerderheid van met de schuldregeling instemmende schuldeisers;
12. is er eerder een minnelijke of dwangregeling geweest die niet naar behoren is nagekomen;
13. is er zekerheid gesteld voor de nakoming van de minnelijke schuldregeling.

Naast de voornoemde voorwaarden voor het verlenen van uitstel heeft ook nog te gelden dat de ontvanger kijkt naar de goede trouw ten aanzien van het ontstaan van de belastingschuld. Ontbreekt deze dan zal de ontvanger geen uitstel verlenen.

De Msnp is ook van toepassing op belastingaanslagen waarvoor de ontvanger in beginsel geen kwijtschelding verleent (zoals motorrijtuigenbelasting), maar die wel vallen onder Wsnp. Ook voor deze belastingaanslagen kan de ontvanger dus 18 maanden uitstel van betaling verlenen.

De Msnp is niet van toepassing op buitenlandse belastingschulden waarvoor een verzoek om bijstand is gedaan door een andere staat. De ontvanger stuurt dit verzoek terug en informeert de andere staat over de voorgenomen minnelijke schuldsaneringsregeling. Ook geeft de ontvanger de gegevens door van de schuldhulpverlener bij wie de andere staat de schuldvordering kan aanmelden.

51.7 Verlenen uitstel

Zoals eerder is vermeld verleent de ontvanger uitstel van betaling voor 18 maanden vanaf de datum dat de schuldregelingsovereenkomst tot stand is gekomen. Vervolgens heeft de schuldhulpverlener 4 maanden de tijd om tot een schuldregeling te komen tussen de belastingschuldige en zijn schuldeisers. Als dit niet lukt dan trekt de ontvanger het uitstel in, bij voor administratief beroep vatbare beschikking (zie ook paragraaf 51.5.2). Als dit wel lukt, dan wordt de schuldregelingsovereenkomst voortgezet en loopt ook het verleende uitstel door.

De door de ontvanger gelegde beslagen vervallen zodra duidelijk is dat de schuldregelingsovereenkomst wordt voortgezet (artikel 73.5.3 LI 2008). Als de ontvanger beslag onder een derde heeft gelegd of een vordering op grond van artikel 19 Invorderingswet 1990 heeft gedaan, dan licht de ontvanger de derde over het vervallen van het beslag en/of de vordering in. Een beslag op een registergoed laat de ontvanger in de openbare registers doorhalen.

Na het verlenen van uitstel beoordeelt de ontvanger de hoogte van de uitkering die vermoedelijk aan het einde van de Msnp zal worden betaald. De overige belastingschuld lijdt hij alvast oninbaar. Hij laat minimaal 1 belastingaanslag in INL staan.

Voor het overige handelt de ontvanger gedurende de Msnp alsof er sprake is van Wsnp.

51.8 Nieuwe belastingschuld

Nieuw opkomende belastingschuld die (materieel) betrekking heeft op de periode tot aan de dag waarop de schuldregelingsovereenkomst is ontvangen, meldt de ontvanger in beginsel niet aan bij de

schuldhulpverlener. Zoals in hoofdstuk 51.5.2 is beschreven neemt de ontvanger materiële belastingschulden c.q. terugvorderingsbeschikkingen toeslagen op voor geschatte bedragen. Op deze schatting komt de ontvanger niet terug, tenzij de schatting substantieel te laag is geweest en:

- ten tijde van de schatting ten onrechte geen aangifte was gedaan of;
- de belastingschuldige of schuldhulpverlener wisten of behoorden te weten dat de schatting te laag was.

Als de belastingschuldige voor nieuw opkomende belastingschuld kwijtschelding vraagt, wordt het verzoek volgens bestaand beleid behandeld als de belastingschuld (materieel) is ontstaan nà de dagtekening van de schuldregelingsovereenkomst.

De ontvanger trekt het uitstel in als de nieuw opkomende belastingschuld niet wordt betaald. Dit doet de ontvanger pas nadat hij de schuldhulpverlener een brief heeft gestuurd waarin hij de belastingschuldige in de gelegenheid heeft gesteld zijn verplichtingen alsnog binnen 14 dagen na te komen. De intrekking van het uitstel vindt plaats bij voor administratief beroep vatbare beschikking.

51.9 Verrekening

Gedurende de Msnp verrekent de ontvanger een belastingteruggave alleen als die (materieel) betrekking heeft tot en met de dag waarop het afschrift van de stabilisatie-overeenkomst is ontvangen. Door deze verrekening wordt de Msnp-schuld van de ontvanger lager.

Aanslagen of terugvorderingsbeschikkingen toeslagen die materieel betrekking hebben op de periode na de datum van de schuldregelingsovereenkomst kunnen worden verrekend met uit te betalen bedragen die materieel betrekking hebben op een periode na datum van de stabilisatie-overeenkomst. De verschillende verrekeningsmogelijkheden zijn hierna uitgewerkt.

Een verrekening van een voorschot ter zake van toeslagen, die in termijnen behoort te worden uitbetaald, moet worden teruggedraaid voor zover die verrekening betrekking heeft op de voorschottermijnen die verstrijken na de ontvangst van het afschrift van de stabilisatie-overeenkomst of van de schriftelijke mededeling als bedoeld in artikel 73.5.2, tweede volzin LI 2008. Dit geldt ook als sprake is van een verrekening met termijnbedragen ingevolge een betalingsregeling als bedoeld in de artikelen 79.7 en 79.8. LI 2008.

Msnp, belastingschuld	Teruggaaf materieel ontstaan vóór datum stabilisatie-overeenkomst	Teruggaaf materieel ontstaan ná datum stabilisatie-overeenkomst
Belastingschuld materieel ontstaan vóór datum stabilisatie-overeenkomst.	Verrekening is mogelijk.	Verrekening is niet mogelijk.
Belastingschuld materieel ontstaan ná datum stabilisatie-overeenkomst, maar vóór de schuldrege-lingsovereenkomst	Verrekening is niet mogelijk.	Verrekening is mogelijk.
Belastingschuld materieel ontstaan ná datum schuld-regelingsovereenkomst.	Verrekening is niet mogelijk.	Verrekening is mogelijk.
Terugvordering toeslag materieel betrekking op periode van vóór de stabilisatie-overeenkomst.	Verrekening is mogelijk.	Verrekening is niet mogelijk.
Terugvordering toeslag materieel betrekking op periode ná datum stabilisatie-overeenkomst, maar vóór de schuldrege-lingsovereenkomst.	Verrekening is mogelijk.	Verrekening is niet mogelijk.
Terugvordering toeslag materieel betrekking op periode ná datum van de schuldregelingsovereen-komst	Verrekening is niet mogelijk.	Verrekening is mogelijk.

51.10 Tussentijds beëindigen van uitstel

De ontvanger beëindigt het uitstel als:

- hij niet uiterlijk binnen 240 dagen na de dagtekening van de schuldregelingsovereenkomst door de schuldhulpverlener schriftelijk is geïnformeerd dat de schuldregelingsovereenkomst wordt voortgezet
- betaling achterwege blijft van nieuw opgekomen belastingschuld die (materieel) betrekking heeft op de periode nà de dagtekening van de schuldregelingsovereenkomst
- de schuldenaar andere lopende fiscale verplichtingen niet nakomt
- de schuldenaar probeert zijn schuldeisers te benadelen
- de schuldregelingsovereenkomst wordt beëindigd, anders dan in de zin van artikel 73.5.6 LI 2008.

Voordat de ontvanger het uitstel intrekt stuurt hij de schuldhulpverlener een brief. In deze brief geeft hij de belastingschuldige een termijn van veertien dagen om zijn verplichtingen correct na te komen.

51.11 Akkoord na afloop uitstel

Na afloop van de schuldhulpbemiddeling moet de ontvanger van de schuldhulpverlener een kennisgeving ontvangen. Als de schuldhulpverlener hierin aangeeft dat de overeenkomst tot voortzetting van de schuldregeling na eindcontrole is beëindigd en de schuldenaar

aan zijn verplichtingen heeft voldaan, merkt de ontvanger deze kennisgeving aan als het aanbieden van een buitengerechtelijk akkoord in de zin van artikel 19a of 22a Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990.

De ontvanger stemt met het aangeboden akkoord in als hij het dubbele percentage ontvangt ten opzichte van de concurrente schuldeisers. Hij verleent kwijtschelding voor het deel van de belastingschuld dat onbetaald blijft, nadat hij het bedrag dat hem op grond van het akkoord toekomt, heeft ontvangen. Dit doet de ontvanger bij voor administratief beroep vatbare beschikking. Voor toeslagenschulden stuurt de ontvanger een beschikking waarin hij aangeeft dat hij voor het resterende bedrag geen invorderingsmaatregelen zal nemen.

Als de schuldhulpverlener de ontvanger bericht dat de belastingschuldige zijn verplichtingen niet (voldoende) is nagekomen, dan hervat de ontvanger de invordering.

Verrekeningen met belastingteruggaven die (materieel) betrekking hebben op de periode tot en met de dag waarop het afschrift van de stabilisatieovereenkomst is ontvangen, verminderen de Msnp-schuld.

Let op!
Om de totstandkoming van minnelijke saneringsakkoorden van ondernemers te bevorderen, neemt de ontvanger in de periode van 1 augustus 2022 tot 1 april 2024 genoegen met ten minste hetzelfde uitkeringspercentage als aan concurrente schuldeisers wordt aangeboden.

51.12 Akkoord schuldregelingsovereenkomst bij afkoop ineens tegen finale kwijting

Als sprake is van een schuldregelingsovereenkomst waarbij de schuld wordt afgekocht door een betaling ineens tegen finale kwijting – lees door middel van een saneringskrediet – dan treedt de ontvanger toe tot een buitengerechtelijk akkoord als hij het betalingsvoorstel van de schuldhulpverlener aanvaardt. Nadat de ontvanger het bedrag dat hem op grond van dit akkoord toekomt heeft ontvangen verleent hij (administratief) kwijtschelding voor het deel van de schuld dat onbetaald blijft.

51.13 Aanslagen opgelegd na de toepassing van de Msnp

De materiële belastingschulden die zijn ontstaan tot de datum van de schuldregelingsovereenkomst vallen onder de Msnp. Schulden die na deze datum ontstaan moeten in beginsel worden voldaan. Het is mogelijk dat de aanslag voor deze schuld pas wordt opgelegd na afloop van de Msnp.

Voor deze aanslagen zal de ontvanger geen invorderingsmaatregelen starten, als de schuldenaar aan zijn verplichtingen uit de Msnp heeft voldaan. Hetzelfde geldt voor terugvorderingsbeschikkingen toeslagen. Daarbij moet wel aannemelijk zijn dat:

- de schuldhulpverlener de aan de betreffende aanslag of terugvordering voorafgaande voorlopige aanslagen, teruggaven of

voorschotten, dan wel het ontbreken daarvan, voldoende op juistheid heeft getoetst en
- hij over de resultaten van die toetsing dan tijdig contact heeft opgenomen met de Belastingdienst.

51.14 MSNP, (buiten) gerechtelijk akkoord en toeslagschuld

Voor een toeslagschuld geldt het invorderingsbeleid voor belastingschulden zoals dat staat in de artikelen 73.5 en 73.6 van deze leidraad. Wel geldt er voor een toeslagschuld een aanvulling op artikel 73.5.1, vijfde volzin, en op artikel 73.5.3, laatste volzin. Deze houdt in dat een verrekening van een voorschot van toeslagen, die in termijnen behoort te worden uitbetaald, moet worden teruggedraaid voor zover die verrekening betrekking heeft op de voorschottermijnen die verstrijken na de ontvangst van het afschrift van de stabilisatie-overeenkomst of van de schriftelijke mededeling als bedoeld in artikel 73.5.1, tweede volzin. Dit geldt ook als er sprake is van een verrekening met termijnbedragen ingevolge een betalingsregeling als bedoeld in de artikelen 79.7 en 79.8. Voor artikel 73.6 van deze leidraad geldt voor toeslagschulden, anders dan voor belastingschulden, dat de ontvanger in het kader van een akkoord een gelijk percentage opeist als het percentage dat aan concurrente schuldeisers op hun vorderingen zal worden uitgekeerd. Voor het onbetaald gebleven deel van de toeslagen zullen ten aanzien de schuldenaar geen invorderingsmaatregelen meer getroffen worden. Hierover bericht de ontvanger de schuldenaar bij voor administratief beroep vatbare beschikking.

52 Breed moratorium

52.1 Wettelijk kader, doel, voorwaarde en verplichtingen BM

Het Besluit breed moratorium (Stb. 2017/83) (hierna: BBM) is op 1 april 2017 in werking getreden. Door de invoering van dit besluit kan een natuurlijke persoon een afkoelingsperiode krijgen van de rechtbank. Het zogenaamde breed moratorium (hierna: afkoelingsperiode).

De schuldenaar kan het verzoek voor de afkondiging van een afkoelingsperiode niet zelf doen. Het college van burgemeester en wethouders doen dit voor hem bij de rechtbank van zijn woonplaats. De rechtbank beoordeelt hierna of de afkoelingsperiode het meest geschikte instrument is voor schuldhulpverlening.

Het doel van de afkoelingsperiode is om een stabiele financiële situatie te creëren. Hiermee wordt voorkomen dat door incassomaatregelen van verschillende schuldeisers de situatie van de schuldenaar alleen maar verslechtert. Dat is nadelig voor zowel de schuldenaar, als voor de schuldeisers.

De afkondiging van een afkoelingsperiode heeft tot gevolg dat de bevoegdheid van de schuldeiser om zich te verhalen op de goederen van de schuldenaar en tot opeising van die goederen die zich in de macht van de schuldenaar bevinden, niet kan worden uitgeoefend. Verder gaan zakelijke zekerheidsrechten zoals pand-, hypotheek- en retentierechten niet verloren en vervallen eerder gelegde beslagen niet. Slechts de uitoefening van deze rechten wordt tijdelijk opgeschort. Deze tijdelijke schorsing van de incassobevoegdheid vindt plaats voor een periode van maximaal 6 maanden.

Een schuldenaar kan alleen in aanmerking komen voor een afkoelingsperiode als hij is toegelaten tot de gemeentelijke schuldhulpverlening. Deze schuldhulpverlening is toegankelijk voor natuurlijke personen van wie redelijkerwijs is te voorzien dat zij hun schulden niet meer kunnen betalen. Of natuurlijke personen die al zijn opgehouden met betalen. Natuurlijke personen kunnen schuldhulpverlening krijgen voor zowel hun privéschulden als, in bijzondere omstandigheden, hun zakelijke schulden.

Een belangrijke verplichting van de schuldenaar tijdens een afkoelingsperiode, is dat hij zijn financiën volledig onder beheer van de gemeentelijke schuldhulpverlener plaatst. De schuldenaar betaalt in deze situatie zelf geen rekeningen meer en krijgt leefgeld. Dit voorkomt dat hij nieuwe schulden maakt en dat hij meer geld uitgeeft dan strikt noodzakelijk.

Zegt de schuldenaar het budgetbeheer tussentijds op, verricht hij handelingen in strijd met dit beheer of belemmert hij het beheer van bepaalde inkomens- of vermogensbestanddelen? Dan is het college van burgemeester en wethouders verplicht direct een beëindigingsverzoek bij de rechter in te dienen.

Daarnaast is de schuldenaar verplicht om:
- zijn medewerking te verlenen aan het schuldhulpverleningstraject;
- de schuldhulpverlener tijdig te informeren over feiten of omstandigheden die van invloed zijn op het schuldhulpverleningstraject;
- naar vermogen baten voor de boedel te verwerven.

Schendt de schuldenaar deze verplichtingen, dan moet het college een tussentijds verzoek tot beëindiging indienen.

De afkoelingsperiode is alleen bedoeld voor situaties waarin andere beschikbare instrumenten geen of onvoldoende soelaas bieden en schuldeisers ervoor kiezen om (verdere) incassomaatregelen te nemen. Ondanks dat deze schuldeisers erover zijn ingelicht dat de schuldenaar zich heeft gemeld voor gemeentelijke schuldhulpverlening.

Dit betekent dat de schuldhulpverlener voordat hij een afkoelingsperiode aanvraagt, moet aantonen dat hij al het mogelijke heeft gedaan om dwarsliggende schuldeisers te laten meewerken.

52.2 Afkoelingsperiode BM

Het college van burgemeester en wethouders dient een verzoek in om afkondiging van een afkoelingsperiode. De schuldenaar zelf kan het college alleen vragen om een verzoek voor hem in te dienen. Meestal zal de schuldhulpverlener hier overigens het voortouw in nemen.

Het college is niet verplicht dit verzoek te honoreren. Zowel het college als de rechter zullen een afweging moeten maken in hoeverre een afkoelingsperiode voor dat moment het meest geschikte schuldhulpverleningsinstrument is. Het is aan het college om de noodzaak hiervan bij de rechtbank aan te tonen.

De afkondiging van een afkoelingsperiode wordt door de rechtbank in de Staatscourant gepubliceerd. De schuldhulpverlener is vervolgens verplicht om de bekende schuldeisers per brief op de hoogte te stellen van de afkondiging.

Als de ontvanger kennis neemt van de afkondiging van een afkoelingsperiode met betrekking tot een belastingschuldige die onder hem ressorteert, stuurt hij de schuldhulpverlener een actueel overzicht toe van de schulden.

Tijdens de afkoelingsperiode mag de schuldenaar geen nieuwe schulden te maken. De verplichtingen tot betaling van vaste lasten zoals huur, gas, water, licht en de gebruikelijke aansprakelijkheidsverzekeringen lopen tijdens deze afkoelingsperiode gewoon door. Dat gebeurt om te voorkomen dat er nieuwe schulden ontstaan.

De schuldenaar draagt alle inkomsten die hij gedurende de afkoelingsperiode vergaart af aan de boedel, voor zover deze boven de voor hem toepasselijke beslagvrije voet uitkomen.

De afkoelingsperiode gaat in op de dag na de uitspraak. In de beschikking staat de exacte einddatum van de afkoelingsperiode. Deze datum ligt maximaal 6 maanden na de afkondiging. Tenzij er sprake is

van een tussentijdse beëindiging of overlijden, eindigt het breed moratorium van rechtswege op de in de beschikking van de rechter genoemde datum.

Het einde van de afkoelingsperiode betekent dat de verschillende schuldeisers de geschorste invordering weer kunnen hervatten. De boedel, waarin alle inkomsten en vermogensbestandsdelen boven de beslagvrije voet vloeien, wordt verdeeld onder de schuldeisers. Daarbij wordt rekening gehouden met hun preferenties.

Het college van burgemeester en wethouders ***moet*** de rechtbank verzoeken om een tussentijdse beëindiging van de afkoelingsperiode als:

a. het verzoek voor een afkoelingsperiode blijkt te zijn gebaseerd op onjuiste informatie van de kant van de schuldenaar en geen verzoek zou zijn gedaan als het college had beschikt over de juiste gegevens;
b. de machtiging aan de schuldhulpverlener tot beheer van de boedel van de schuldenaar is ingetrokken of handelingen zijn of worden verricht waardoor een of meerdere schuldeisers worden benadeeld;
c. de schuldenaar wordt geacht weer aan al zijn betalingsverplichtingen te kunnen voldoen;
d. het met de afkoelingsperiode samenhangende schuldhulpverleningstraject is of wordt beëindigd;
e. de schuldenaar in ernstige mate of herhaaldelijk tekortschiet in de nakoming van een van de in artikel 4, onderdelen a tot en met d dan wel f, genoemde verplichtingen;
f. de schuldenaar de in artikel 4, onderdeel e, genoemde betalingsverplichtingen heeft geschonden, waardoor ten aanzien van ten minste één van die verplichtingen een betalingsachterstand is ontstaan van één maand of meer.

In overige gevallen ***kan*** het college de rechtbank verzoeken om een tussentijdse beëindiging van de afkoelingsperiode. Schuldeisers kunnen een verzoek bij het college indienen om een tussentijdse beëindigingprocedure te starten als zij hiervoor gegronde redenen hebben. Het college is niet verplicht om dit verzoek te honoreren.

52.3 Consequenties BM (dwang)invordering voor de ontvanger

Schuldeisers mogen tijdens een afkoelingsperiode de schuldenaar niet benaderen. Het sturen van een betalingsherinnering, een aanmaning of het betekenen van een dwangbevel is niet toegestaan. Een aanslagbiljet toesturen mag wel.
De afkondiging van een afkoelingsperiode leidt niet tot opheffing van de betalingsverplichtingen van de schuldenaar of tot verlies van bevoegdheden van schuldeisers. Zakelijke zekerheidsrechten zoals pand-, hypotheek- en retentierechten blijven bestaan en gelegde beslagen vervallen niet. Alleen de uitoefening wordt tijdelijk opgeschort.

De afkoelingsperiode is niet van invloed op een eventueel verleend uitstel van betaling of een voorwaardelijk verleende kwijtschelding. Hierop blijft het in de leidraad opgenomen beleid met betrekking tot de artikelen 25 en 26 van de Invorderingswet 1990 van toepassing. Dat betekent dat als er niet betaald wordt, de regeling zal worden ingetrokken. Dit heeft geen gevolgen voor de afkoelingsperiode.

Doet zich tijdens een afkoelingsperiode een situatie voor als bedoeld in artikel 10 jo. 15 van de Invorderingswet 1990? Dan zal dat vaak ook een situatie zijn waarin het college van burgemeester en wethouders verplicht is om aan de rechtbank een tussentijdse beëindiging van de afkoelingsperiode te verzoeken. De ontvanger kan in deze situatie een verzoek bij het college indienen om een tussentijdse beëindigingprocedure te starten.

Een beslag vervalt niet door de afkoelingsperiode. De bevoegdheid om het uit te winnen wel. Een eventuele verkoop kan dus pas plaatsvinden na beëindiging van de afkoelingsperiode.

Een bankbeslag dat is gelegd na de afkondiging van de afkoelingsperiode, moet worden opgeheven. De belastingschuldige ontvangt hierna de eventuele geïncasseerde bedragen. Voor een overheidsvordering geldt de datum van afschrijving. Uitwinning van beslagen die gelegd zijn vóór de afkondiging van de afkoelingsperiode worden opgeschort.

Na afkondiging van een afkoelingsperiode worden loonvorderingen ingetrokken. Een uitbetaling van de werkgever, gedaan na de start van de afkoelingsperiode, wordt terugbetaald aan de belastingschuldige.

Is een voertuig in beslag genomen voor de start van een afkoelingsperiode? Dan zal de verkoop moeten wachten tot na de afkoelingsperiode. Tijdens een ANPR-actie is de schuldenaar beschermd tegen inbeslagname van de auto. In de ANPR-bestanden staat de afkoelingsperiode aangegeven. Is er een dringende noodzaak om een auto op naam te zetten? Dan kan een VPS-signalering, net zoals in de MSNP en WSNP, in overleg met de schuldhulpverlener tijdelijk opgeheven worden.

Het verbod op verhaal op de schuldenaar tijdens de afkoelingsperiode geldt ook voor verrekeningen. Verrekening van belastingteruggaven of toeslagen met openstaande schulden is in deze periode niet toegestaan. De periode waarin de teruggaaf is ontstaan, maakt hierbij niet uit. De teruggaven of toeslagen worden betaald aan de schuldhulpverlener die het verplichte budgetbeheer uitvoert voor de schuldenaar.
Teruggaven die feitelijk een vermindering van een aanslag betekenen, vormen een uitzondering. Zolang de vordering en de teruggaaf materieel betrekking hebben op hetzelfde middel en hetzelfde tijdvak, is er feitelijk sprake van een vermindering van de aanslag. De schuldenaar heeft dan geen recht op het bedrag van de vermindering, omdat het gaat om een correctie op een vordering. Hierdoor is er geen sprake van verhaal op het vermogen van de schuldenaar.
Toch komt de verrekening in dit geval het vermogen van de schuldenaar ten goede. Dat komt omdat het totaal aan negatieve vermogensbestandsdelen afneemt. Hetzelfde geldt voor een verlaging van de kosten, of verminderingen als gevolg van middeling (IB/PVV en Zvw).

De afkoelingsperiode heeft geen opschortende werking op termijnen. Zo heeft de afkoelingsperiode geen gevolgen voor de verjaringstermijn. Een schuldeiser kan te allen tijde de verjaring stuiten op de in de artikelen

3:316 e.v. BW bepaalde wijze. Ook beïnvloedt de afkondiging van een afkoelingsperiode de vervaldag van een aanslag niet. Op de dag na de vervaldag beginnen de renteberekening en de verjaringstermijn te lopen, zoals dat ook zonder een afkoelingsperiode het geval zou zijn. Datzelfde geldt voor de termijnen voor bezwaar en beroep. Deze blijven gelijk.

Lopende verzoeken om kwijtschelding of uitstel van betaling worden tijdens de afkoelingsperiode afgewezen. Deze afwijzingen hebben geen gevolgen voor de afkoelingsperiode. In de afwijzende beschikking staat dat er gedurende de afkoelingsperiode geen invorderingsmaatregelen zullen worden genomen. Ook verzoeken om kwijtschelding of uitstel van betaling, ingediend tijdens de afkoelingsperiode, worden afgewezen.

Gelegde derdenbeslagen onder de ontvanger op belastingteruggaven of toeslagen worden opgeschort. Omdat een gelegd beslag zijn werking niet verliest tijdens de afkoelingsperiode, houden we de door het beslag getroffen gelden onder ons. We betalen deze gelden dus niet uit aan de rechthebbende of de schuldhulpverlener en verrekenen ze niet met openstaande schulden.

53 Beschermingsbewind

Als een natuurlijk persoon wegens omstandigheden niet goed voor zijn eigen financiën kan zorgen, kan de kantonrechter op verzoek een beschermingsmaatregel nemen. Als zo'n maatregel alleen over de financiën gaat, is er sprake van bewind. Wie onder bewind staat, mag niet meer zelf beslissen over zijn goederen en vermogen. Hiermee worden de financiële belangen van betrokkene beschermd en wordt misbruik van de situatie door anderen voorkomen. De betrokkene blijft wel handelingsbekwaam.

Het is mogelijk om een beperkt bewind in te stellen. Dan wordt over een bepaald deel van de goederen en het vermogen bewind gevoerd, bijvoorbeeld over het spaargeld of de woning van betrokkene.

De ontvanger raakt pas op de hoogte van het beschermingsbewind als en nadat mededeling is gedaan over het bewind. Gebruikelijk is de aanmelding door de bewindvoerder. De bewindvoerder gebruikt hiervoor het beschikbaar gestelde formulier. Dit formulier kan ingestuurd worden via beschermingsbewind@belatstingdienst.nl.

De ontvanger is niet verplicht om actief op zoek te gaan naar een uitgesproken beschermingsbewind. Vaak wordt een uitgesproken beschermingsbewind aangetekend in het Curatele- en bewindregister.

Let op!
Dit register geeft geen compleet beeld. Uitspraken van voor 1 januari 2014 zijn meestal niet openbaar. Ook kan de kantonrechter besluiten dat publicatie in het register niet nodig is.

54 Verjaring

Iedere belastingaanslag heeft een betalingstermijn. Artikel 9 van de Invorderingswet 1990 bepaalt wanneer een belastingaanslag geheel invorderbaar wordt. Als de belastingschuldige de belastingaanslag niet betaalt, gaat de ontvanger over tot dwanginvordering. Een belastingaanslag is niet onbeperkt invorderbaar. Het recht tot dwanginvordering en het recht om bedragen met een belastingaanslag te verrekenen, kan namelijk verjaren.

De verjaringstermijn van het recht van dwanginvordering of verrekening van een belastingaanslag is 5 jaar. Deze verjaringstermijn begint op de dag dat de belastingaanslag geheel invorderbaar is geworden. Voor de invorderingsrente en vervolgingskosten van een belastingaanslag geldt de verjaringstermijn van die belastingaanslag.

De ontvanger kan een belastingaanslag op grond van artikel 10 van de Invorderingswet 1990 versneld invorderen. In dat geval gaat de verjaringstermijn in op het moment dat de ontvanger de belastingaanslag volgens dat artikel direct en geheel invorderbaar heeft gesteld. De oorspronkelijke verjaringstermijn is dan niet meer van belang.

Als een belastingaanslag verjaard is, is er sprake van een natuurlijke verbintenis (Burgerlijk Wetboek, artikel 6:3). Dit wil zeggen dat de aanslag een niet-afdwingbare verbintenis is geworden. De aanslag is door de verjaring echter niet teniet gegaan. De belastingschuldige kan de verjaarde belastingaanslag dan nog wel betalen. Het ligt niet op de weg van de ontvanger om een dergelijke betaling te weigeren. De belastingschuldige moet zich namelijk beroepen op de verjaring van een belastingaanslag. Als de belastingschuldige de aanslag betaald heeft, kan hij daarna de betaling niet meer bij de ontvanger terugeisen op grond van een onverschuldigde betaling (Burgerlijk Wetboek, artikel 6:203). Een onverschuldigde betaling is namelijk een betaling zonder rechtsgrond en die rechtsgrond (de belastingaanslag) was er wel.

De verjaringstermijn kan worden gestuit. Hierdoor gaat de verjaringstermijn voor opnieuw 5 jaar lopen. Ook kan de verjaring worden geschorst. Hierdoor wordt de verjaringstermijn (tijdelijk) stopgezet. Schorsing en stuiting van de verjaring kunnen naast elkaar lopen.

De verjaring van belastingaanslagen is ook van invloed op aansprakelijkstellingsbeschikkingen.

In artikel 27.7 van de Leidraad Invordering is geregeld dat een belastingschuld na intreding van de verjaring ook niet meer wordt ingevorderd door middel van een dagvaarding. Dit sluit niet uit dat een vordering tot schadevergoeding wegens onrechtmatige daad van de belastingschuldige of een derde nog wel wordt ingevorderd langs civiele weg, ook al is de onderliggende belastingschuld inmiddels verjaard. Voor een dergelijke vordering gelden namelijk de verjaringsregels van art. 3:306 en verder van het Burgerlijk Wetboek.

Voorbeeld van verjaring
Dagtekening belastingaanslag: 31 oktober 2010
Betalingstermijn: 6 weken
Invorderbaar: 13 december 2010
De belastingschuld verjaart op: 13 december 2015.

54.1 Stuiting

Stuiting van de verjaring van het recht van dwanginvordering of verrekening van een belastingaanslag houdt in dat er een nieuwe verjaringstermijn van vijf jaar gaat lopen. De ingangsdatum van de verjaringstermijn begint op de dag na de dag van de stuiting. Zowel de ontvanger als de belastingschuldige kan de verjaring van een belastingschuld stuiten.
De ontvanger stuit de verjaring van een belastingschuld door:

- de aanmaning tot betaling.
- de betekening van een dwangbevel per post of door de belastingdeurwaarder. Als een dwangbevel uitsluitend tot stuiting van de verjaring wordt betekend, dan worden daar geen kosten voor in rekening gebracht. De belastingschuldige moet worden ingelicht over het doel van een dergelijke betekening.
- de betekening van een hernieuwd bevel tot betaling.
- het leggen van conservatoir of executoriaal beslag.
- een beschikking tot verrekening.
- een schriftelijke mededeling waarin de ontvanger zich ondubbelzinnig zijn recht op betaling voorbehoudt (de zgn. stuitingsbrief). De ontvanger kan er voor kiezen om een stuitingsbrief aangetekend te verzenden.

De belastingschuldige stuit de verjaring van een belastingschuld door:

- het recht van de ontvanger op betaling te erkennen waarbij vereist is dat deze erkenning de ontvanger zelf heeft bereikt.
  Voorbeelden van erkenning zijn brieven afkomstig van belastingschuldige met een voorstel tot verrekening, een verzoek om uitstel van betaling anders dan wegens bezwaar tegen de aanslag of een verzoek om kwijtschelding.

Stuiting van de verjaring kan plaatsvinden door verzending van de stuitingsbrief aan de bekende woon- of vestigingsplaats van de belastingschuldige. Maar wat als die bekende woon- of vestigingsplaats er niet meer is, een rechtspersoon is ontbonden of (vermoedelijk) opgehouden te bestaan?

Hierna volgt een uitwerking van de meest voorkomende situaties:

1	Verjaring stuiten in geval van rechtspersoon die (vermoedelijk) nog bestaat zonder kantoor en bestuurder, of zonder kantoor en bestuurder is VOW	Betekening stuitingsbrief op de voet van artikel 54, lid 4 Rv: Betekening stuitingsbrief aan het parket van een ambtenaar van het openbaar ministerie bij de rechtbank waaronder het kantoor van de ontvanger valt Publicatie in Staatscourant
2	Verjaring stuiten in geval van ontbonden rechtspersoon waarvan de vereffening nog niet is beëindigd: de rechtspersoon is nog niet opgehouden te bestaan	Verzenden stuitingsbrief naar vereffenaar op grond van artikel 2:23a BW of *Indien de ontvanger dat hier nodig vindt:* Betekening stuitingsbrief op de voet van artikel 50 Rv: aan het kantoor, de persoon of de woonplaats van een van de vereffenaars
3	Verjaring stuiten in geval van ontbonden rechtspersoon waarbij geen vereffening (meer) plaatsvindt: de rechtspersoon is (vermoedelijk) opgehouden te bestaan ↓ *Er heeft geen aansprakelijkstelling plaatsgevonden*	Betekening stuitingsbrief op de voet van artikel 27 lid 3 Iw 1990: Betekening stuitingsbrief aan het parket van een ambtenaar van het openbaar ministerie bij de rechtbank binnen het rechtsgebied waarin de laatst bekende vestigingsplaats *van de belastingschuldige* is gelegen of aan het parket van de ambtenaar van het openbaar ministerie bij de rechtbank Den Haag. Publicatie in Staatscourant Verzending kopie stuitingsbrief aan laatst bekende bestuurder(s), aandeelhouder(s) en vereffenaar(s)
4	Verjaring stuiten in geval van ontbonden rechtspersoon waarbij geen vereffening (meer) plaatsvindt: de rechtspersoon is opgehouden te bestaan ↓ *Er heeft wel aansprakelijkstelling voor de betreffende aanslagen plaatsgevonden*	Verzenden stuitingsbrief naar de aansprakelijk gestelde op grond van artikel 27 lid 2 Iw 1990
5	Verjaring stuiten in geval van natuurlijk persoon zonder vaste woon- of verblijfplaats, werkelijk verblijf of briefadres	Betekening stuitingsbrief op de voet van artikel 54, lid 4 Rv: Betekening stuitingsbrief aan het parket van een ambtenaar van het openbaar ministerie bij de rechtbank waaronder de ontvanger valt Publicatie in Staatscourant
6	Verjaring stuiten in geval van ontbonden VOF, CV of openbare maatschap	Betekening stuitingsbrief op de voet van artikel 51 Rv: aan het kantoor, de persoon of de woonplaats van een van de vereffenaars

7	Verjaring stuiten in geval van gezamenlijke erfgenamen	Verzenden stuitingsbrief naar de executeur, de bewindvoerder over de nalatenschap of de erfgenamen (art. 8.1 LI 2008) of *Indien de ontvanger dat nodig vindt:* Betekening stuitingsbrief aan de gezamenlijke erfgenamen, zonder vermelding van afzonderlijke namen en woonplaatsen op de voet van artikel 53 Rv aan: de laatste woonplaats van de overledene mits daar nog de overlevende echtgenoot, geregistreerd partner of andere levensgezel, een broer of zuster of een nabestaande in de rechte lijn woont; aan de persoon of woonplaats van een executeur of een door de rechtbank benoemde vereffenaar van de nalatenschap of een ten tijde van het overlijden fungerende curator of bewindvoerder aan de persoon of de woonplaats van een van de erfgenamen, mits binnen één jaar na overlijden. Dan moet de betekening van het aanslagbiljet ook worden aangekondigd in een landelijke dagblad, verschijnend in de streek van de overledene of Betekening stuitingsbrief aan ieder van de erfgenamen afzonderlijk, op de gewone wijze

Een aansprakelijkheidsschuld op grond van hoofdstuk VI uit de Invorderingswet 1990 heeft geen zelfstandige verjaringstermijn.

54.2 Schorsing

Als de termijn van verjaring van het recht van dwanginvordering of verrekening wordt geschorst, houdt dit in dat de termijn van verjaring wordt verlengd.
De verjaringstermijn wordt verlengd met de periode die begint nadat:

- de belastingschuldige uitstel van betaling heeft gekregen
- een rechtsgeding aanhangig is gemaakt dat de tenuitvoerlegging van het dwangbevel schorst
- de belastingschuldige surseance van betaling heeft gekregen
- de belastingschuldige failliet is verklaard
- de wettelijke schuldsaneringsregeling natuurlijke personen op hem van toepassing is verklaard

Als een derde aansprakelijk is gesteld kan de ontvanger de verjaring van de belastingaanslagen bij de aansprakelijkgestelde op dezelfde manier schorsen als hij bij de belastingschuldige zou doen als:

- de belastingschuldige niet meer bestaat en
- de belastingaanslagen op of na 1 juli 2009 zijn gedagtekend

Voorbeeld
Dagtekening belastingaanslag: 31 oktober 2010
Betalingstermijn: 6 weken
Invorderbaar: 13 december 2010

Uitstel verleend: 30 november 2010
Intrekking uitstel: 15 januari 2011
De verjaringstermijn wordt verlengd met de periode vanaf 13 december 2010 tot en met 15 januari 2011. De belastingaanslag verjaart daardoor op 16 januari 2016.

54.2.1 ***Schorsing verjaring door uitstel***

De verjaringstermijn van het recht van dwanginvordering of verrekening wordt geschorst, zolang de belastingschuldige uitstel van betaling heeft.

Eenzijdige opschorting van de invordering heeft nooit schorsende werking.

De begindatum van de schorsingstermijn is de datum die in de uitstelbeschikking staat. Als de ontvanger een verleend uitstel intrekt, wordt de verjaringstermijn alleen geschorst gedurende de termijn waarvoor de belastingschuldige daadwerkelijk uitstel heeft gehad.

Als een verleend uitstel van rechtswege vervalt, eindigt de schorsing op de datum waarop het uitstel is vervallen en niet op de datum dat de belastingschuldige hiervan schriftelijk in kennis wordt gesteld.

Als de ontvanger uitstel van betaling voor een gedeelte van de belastingaanslag heeft verleend, wordt de verjaringstermijn voor de gehele belastingaanslag verlengd met de periode dat het uitstel loopt.

54.2.2 ***Schorsing verjaring door rechtsgeding***

De verjaringstermijn van het recht van dwanginvordering of verrekening van een belastingaanslag wordt verlengd met de periode waarin de tenuitvoerlegging van een dwangbevel is geschorst door een lopend rechtsgeding. De schorsingstermijn begint vanaf de dag waarop het rechtsgeding aanhangig wordt gemaakt. Hieronder moet worden verstaan de dag waarop de dagvaarding wordt betekend. De schorsingstermijn eindigt na de dag van de uitspraak van het rechtsgeding.

Onder het hierboven genoemde rechtsgeding vallen onder meer:
- het verzet door de belastingschuldige op grond van artikel 17 van de Invorderingswet 1990
- kortgedingprocedures waarin de voorzieningenrechter gevraagd wordt om de tenuitvoerlegging te verbieden
- het verzet door een derde op grond van artikel 435, lid 3 van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering
- de procesvoering door de ontvanger om zijn recht te handhaven zoals een verklaringsprocedure bij een derdenbeslag

54.2.3 ***Schorsing, verjaring door surseance van betaling, faillissement of WSNP***

De verjaringstermijn van het recht van dwanginvordering of verrekening van een belastingaanslag wordt verlengd met de periode dat de belastingschuldige:
- in surseance van betaling verkeert
- failliet is
- onder de wettelijke schuldsaneringsregeling natuurlijke personen (WSNP) valt

De WSNP heeft betrekking op belastingschulden die materieel bestaan op de dag van de uitspraak van de WSNP. De rechter kan de toepassing van de WSNP beëindigen met het uitspreken van een 'schone lei'. Zodra de slotuitdelingslijst (Faillissementswet, artikel 356, lid 2) verbindend is geworden, zijn deze (onvoldaan gebleven) belastingschulden niet langer afdwingbaar. Deze belastingschulden zijn aan te merken als natuurlijke verbintenissen in de zin van artikel 6:3, lid 2, onderdeel a van het Burgerlijk Wetboek. Als hierbij een als natuurlijke verbintenis aan te merken aanslag in de premie voor de volksverzekeringen voorkomt, wordt zo'n aanslag niet meer bij de Sociale Verzekeringsbank aangemeld in verband met schuldig-nalatig verklaring als bedoeld in artikel 61 Wet financiering sociale verzekeringen. De verlenging van de verjaringstermijn en het recht tot dwanginvordering en verrekening heeft voor deze belastingaanslagen dan ook geen effect. Uitzondering hierop is dat de ontvanger niet tot uitbetaling van oude teruggaven overgaat, voor zover de oude schuld onbetaald is gebleven.

De rechter kan de WSNP ook beëindigen zonder het uitspreken van een schone lei (zie bijvoorbeeld artikel 350, lid 3, onderdelen c, d en e, en artikel 358, lid 2 jo. artikel 358a, lid 1 van de Faillissementswet). Dan kan de ontvanger zijn rechten ten aanzien van die belastingschulden wel op gewone wijze uitoefenen. De verlenging van de verjaringstermijn heeft in zo'n geval dus wel zin. De verjaringstermijn wordt dan verlengd met de periode dat de WSNP heeft gelopen.

54.3 Aansprakelijkstelling

De ontvanger kan een derde aansprakelijk stellen voor schulden van een belastingschuldige op grond van fiscale- of civielrechtelijke bepalingen.

Voor een aansprakelijkstellingsbeschikking geldt geen zelfstandige verjaringstermijn. Het recht van dwanginvordering of verrekening van een aansprakelijkheidsschuld gaat teniet als de onderliggende belastingaanslag zelf verjaart. Dus als de ontvanger de verjaring van de onderliggende belastingaanslag tijdig stuit, behoudt hij ook het recht om aansprakelijkheidsschuld in te vorderen of teruggaven met deze schuld te verrekenen.

Als de ontvanger een proces voert over een aansprakelijkstelling, wordt de verjaringstermijn van de belastingaanslag niet geschorst.

Als een belastingschuldige voor wiens belastingschuld een aansprakelijkstelling heeft plaatsgevonden, is opgehouden te bestaan of vermoedelijk is opgehouden te bestaan (de rechtspersoon is bijvoorbeeld ontbonden), kan de ontvanger toch de verjaring stuiten of de verjaringstermijn verlengen. In dat geval treedt de aansprakelijkgestelde voor de belastingschuld waarvoor aansprakelijk is gesteld, in de plaats van de belastingschuldige. Dat betekent dat de stuiting/verlenging van de belastingschuld bij de aansprakelijkgestelde plaats moet vinden. Als meerdere derden voor de belastingschulden van de niet meer bestaande rechtspersoon door de ontvanger aansprakelijk zijn gesteld zal de ontvanger de stuiting-/verlengingshandeling bij elke aansprakelijkgestelde moeten verrichten.

Als – in de situatie waarin belastingschuldige is opgehouden te bestaan – aan de aansprakelijkgestelde uitstel is verleend voor betaling van de aansprakelijkheidsschuld, wordt de verjaringstermijn van de onderliggende belastingschuld verlengd met de duur van dit uitstel. Deze verlenging/schorsing van de verjaringstermijn werkt dus alleen ten aanzien van de aansprakelijkgestelde aan wie het uitstel is verleend.

Als een belastingschuldige is opgehouden te bestaan of vermoedelijk is opgehouden te bestaan, en voor zover voor zijn belastingschuld **geen** aansprakelijkstelling als bedoeld in artikel 49, eerste lid, heeft plaatsgevonden, kan de ontvanger de verjaringstermijn van de rechtsvordering tot betaling stuiten door verzending of uitreiking van een schriftelijke mededeling, waarin hij zich ondubbelzinnig zijn recht op betaling voorhoudt, aan het parket van een ambtenaar van het Openbaar Ministerie bij de rechtbank binnen het rechtsgebied waarin de laatst bekende vestigingsplaats van de belastingschuldige is gelegen of aan het parket van de ambtenaar van het Openbaar Ministerie bij de rechtbank Den Haag.

Als de verjaring van een belastingaanslag op de wijze zoals hier voor bedoeld, is gestuit, worden zo spoedig mogelijk de volgende gegevens ter publicatie aan de Staatscourant verzonden of uitgereikt:
1. de naam van de belastingschuldige;
2. de soort belastingaanslag;
3. de belastingsoort;
4. het belastingjaar;
5. de dagtekening van het aanslagbiljet.

Als een belastingschuldige is opgehouden te bestaan of vermoedelijk is opgehouden te bestaan, wordt een kopie van de schriftelijke mededeling zoals hiervoor bedoeld, verzonden of uitgereikt aan de laatste bestuurders, aandeelhouders en vereffenaars van de belastingschuldige voor zover die redelijkerwijs bij de ontvanger bekend kunnen zijn.

54.4 Verjaring belastingteruggaven

Ook het recht op de uitbetaling van een belastingteruggaaf verjaart. Na de voltooiing van de verjaring kan belanghebbende de uitbetaling van de teruggaaf niet meer in rechte afdwingen1.
De verjaringstermijn van het recht op de uitbetaling van een belastingteruggaaf is 5 jaar.

De verjaringstermijn vangt aan met ingang van de dag dat de betalingstermijn, waarbinnen de ontvanger aan de belanghebbende de teruggaaf moest uitbetalen, is verstreken. De termijn waarbinnen de ontvanger een belastingteruggaaf moet uitbetalen is voor een teruggaaf de IB/Vpb 6 weken na dagtekening van de aanslag en voor een teruggaaf LH/OB 2 weken na dagtekening van de naheffingsaanslag of beschikking.

Na de verjaring van het recht op uitbetaling, is ten opzichte van de belanghebbende een natuurlijke verbintenis ontstaan (artikel6:2 BW). De belanghebbende kan de uitbetaling van de teruggaaf niet meer afdwingen. Betaalt de ontvanger ondanks de verjaring toch uit dan kan

dit bedrag niet meer worden teruggevorderd wegens onverschuldigde betaling (6:203 BW).

De ontvanger doet een beroep op de verjaring, tenzij hij gerede twijfel heeft of de belastingaanslag aan de belastingschuldige is bekendgemaakt.

55 Faillissement, surseance, WHOA en turboliquidatie

Faillissement is een beslag op bijna het hele vermogen van de schuldenaar. Het faillissement is bedoeld om dit vermogen in geld om te zetten en de opbrengst onder de schuldeisers te verdelen. De bedoeling is om alle schuldeisers die op het moment van de faillietverklaring een vordering op de schuldenaar hebben, zoveel mogelijk verhaal terug te betalen.

De Belastingdienst/Centrale Administratieve Processen te Apeldoorn geeft zo snel mogelijk de uitgesproken faillissementen door aan de ontvanger.

Als de ontvanger bericht ontvangt van een faillissement uitgesproken in een lidstaat van de EU (met uitzondering van Denemarken), kan hij een insolventieprocedure starten op grond van de EG-Insolventieverordening.

Als de ontvanger het niet eens is met de faillietverklaring kan hij hiertegen in verzet gaan.

De verjaring van de vorderingen wordt door het faillissement geschorst.

Versnelde invordering van een belastingschuld is bij het faillissement mogelijk.

Iedereen die zijn schuld onbetaald laat kan failliet worden verklaard.

Op dat moment hoeft geen melding van betalingsonmacht te worden gedaan.

Het faillissement kan door een schuldeiser of door de belastingschuldige zelf worden aangevraagd. Ook de ontvanger kan het faillissement aanvragen.

Vanaf de dag van de faillietverklaring verliest de belastingschuldige het beheer en de beschikking over zijn tot het faillissement behorend vermogen.
Die bevoegdheden gaan over op de curator.

Gelijktijdig met de curator wordt een rechter-commissaris benoemd.

Bij faillissement kan een afkoelingsperiode gelden.

Nadat een belastingschuldige failliet is verklaard, zal de ontvanger snel en adequaat (op de juiste manier) moeten handelen. Daarbij kunnen bezitloos verpande zaken belangrijk zijn.

Tijdens de faillissementsperiode komen soms een aantal zaken voor waarop de ontvanger moet letten. De ontvanger kan, als hij dat nodig vindt, bij de verificatievergadering aanwezig zijn. Ook kan hij tot aansprakelijkstelling overgaan of kan hij zich verhalen op zaken van derden. Boedelschulden moet de curator betalen. Het oninbaar lijden gebeurt stapsgewijs.

Ook worden enkele heffingstechnische onderwerpen besproken.

Voor de in een faillissement vallende belastingschuld dient de ontvanger een vordering in bij de curator. Wijzigingen in het openstaand bedrag geeft de ontvanger door aan de curator.

Als de curator een gerechtelijke procedure wil aanspannen kan hij in bepaalde gevallen een verzoek bij de Belastingdienst indienen voor een garantstelling, de zogenoemde proceskostengarantie.

Een faillissement kan op verschillende manieren worden beëindigd.

Surseance
Surseance is beschreven in artikel 214-251 van de Faillissementswet. Hierin blijken veel overeenkomsten te zijn tussen surseance en faillissement.

De schuldenaar die verwacht dat hij zijn opeisbare schulden niet zal kunnen betalen, kan surseance van betaling aanvragen (Faillissementswet, artikel 214, lid 1). Surseance van betaling wordt niet verleend aan een natuurlijke persoon die geen zelfstandig beroep of bedrijf uitoefent. Surseance van betaling wordt met een beschikking van de rechter aan de schuldenaar verleend. De surseance is een wettelijk vastgelegd uitstel van betaling, dat door de schuldeisers aan de schuldenaar wordt verleend. De schuldeisers waarvoor de surseance niet geldt, zullen proberen de activa van de sursiet (diegene die de surseance heeft aangevraagd) om te zetten in geld. Dit kan wat vertraagd worden door de afkoelingsperiode.

Als aan een rechtspersoon surseance van betaling is verleend blijft de meldingsplicht bestaan. De bewindvoerder kan, samen met 1 of meer door de rechtbank aangestelde bewindvoerders, het beheer van de boedel op zich nemen. De bewindvoerder bekijkt wat er aan activa en passiva in de boedel is of komt. Faillissement en surseance verschillen aanmerkelijk in doelstelling. Er zijn verschillende fasen bij surseance waarin de bewindvoerder een belangrijke rol speelt.

Bij aanwezigheid van een zogenaamde g-rekening neemt de ontvanger contact op met de bewindvoerder.

Als de schuldenaar zonder toestemming van de bewindvoerder handelingen verricht, heeft dit rechtsgevolgen. De surseance geldt alleen voor concurrente schuldeisers.

De surseance heeft een aantal gevolgen voor reeds gelegde beslagen en procedures.

Verrekeningen, positie van partijen en afkoelingsperiode worden bij surseance hetzelfde geregeld als bij faillissement (Faillissementswet, artikel 241a-241c).

De surseance kent verschillende soorten van beëindiging. Hieronder valt ook het surseanceakkoord.

Als het faillissement volgt op de surseance, heeft dit een aantal gevolgen.

55.1 Faillissement en EG-Insolventieverordening

Een faillissement werkt in principe alleen in het land waarin het is uitgesproken (territoriale werking). De EG-Insolventieverordening, die vanaf 31 mei 2002 werkt, stelt een belangrijke grensoverschrijdende werking voor van het faillissement binnen de Europese Unie (behalve van Denemarken). De EG-Insolventieverordening geeft de mogelijkheid van 2 soorten procedures naast elkaar:

- een 'hoofdprocedure' met universele (algemene) werking in alle betrokken lidstaten
- een of meerdere 'territoriale procedures' waarbij de werking alleen geldt voor het vermogen van de schuldenaar op het grondgebied van de lidstaat

Voor het openen van een hoofdprocedure in een bepaalde lidstaat moet het centrum van de voornaamste belangen van de schuldenaar liggen in die lidstaat. Het centrum van de voornaamste belangen is de plaats waar de schuldenaar gewoonlijk het beheer over zijn belangen voert en die zo voor derden herkenbaar is. Een hoofdprocedure heeft zonder aanvullende rechterlijke toets en zonder de eis van bekendmaking rechtsgevolgen in de andere lidstaten.

Voor het openen van een territoriale procedure moet de schuldenaar in die lidstaat een vestiging hebben. Hiermee wordt bedoeld: een plaats van handeling waar door mensen en goederen een economische activiteit wordt uitgeoefend die niet tijdelijk is. Als een territoriale procedure ná de hoofdprocedure wordt geopend, is er sprake van een secundaire procedure of territoriale procedure waarbij de insolventie (onvermogen) niet meer hoeft te worden aangetoond. In dat geval gaat het alleen om de liquidatieprocedure.In Nederland is surseance van betaling hierdoor uitgesloten.

De ontvanger zal slechts een secundaire of territoriale procedure openen als hij daar belang bij heeft. Dat belang kan zijn dat het liquidatieproces wordt afgehandeld volgens het Nederlands recht. Zoals het toepassen van het algemene fiscale voorrecht en het bodemvoorrecht. In het algemeen zal de ontvanger dan ook pas een secundaire (territoriale) procedure openen als:

- hij substantiële (tamelijk grote) vorderingen op de belastingschuldige heeft waarvoor hij een beroep op het (bodem)voorrecht kan doen
- hij bekend is met de verhaalsmogelijkheden in Nederland
- batige rangschikking in de hoofdprocedure niet kan worden verwacht
- als er geen aanleiding of mogelijkheid bestaat om een secundaire of territoriale insolventieprocedure te starten, meldt de ontvanger zijn vordering rechtstreeks aan bij de buitenlandse curator. Dit doet hij ook als het gaat om een faillissement in een land buiten de EU. Daarnaast kan de ontvanger een verzoek doen om bijstand bij de invordering aan het land buiten de EU, als daarmee een internationale regeling is gesloten.

55.2 Uitgesproken faillissement

De Belastingdienst/Centrale Administratieve Processen in Apeldoorn (CKP, tel. 055 - 528 96 02) is contactorgaan tussen de griffies van de rechtbanken en de kantoren van de Belastingdienst. De griffies informeren het CKP zo spoedig mogelijk na de uitspraak per fax over een faillissement, wettelijke schuldsanering en ondercuratelestelling. Het CKP haalt ook informatie van het internet. Na selectie door het CKP via het bestand Beheer van Relaties, meldt deze per fax aan het bevoegde kantoor de uitgesproken faillissementen/wettelijke schuldsaneringen nog op de dag van binnenkomst, of uiterlijk de volgende werkdag voor 12.00 uur. De overige gerechtelijke uitspraken over faillissement, WSNP en surseance van betaling, worden zo spoedig mogelijk door het CKP doorgegeven. Van elke gerechtelijke uitspraak over faillissement, wettelijke schuldsanering en surseance van betaling verstuurt het CKP bericht naar B/CAP, IV Noord (Cluster Douane) te Apeldoorn. Vanuit Apeldoorn worden daarna de betreffende Douanekantoren geïnformeerd.

Voor Caribisch Nederland (Bonaire, Sint Eustatius en Saba) en het Caribisch deel van het Koninkrijk (Aruba, Curaçao en Sint Maarten) geldt dat een in Nederland uitgesproken faillissement ook in die staten ten uitvoer gelegd kan worden. Als er in die staten verhaalsmogelijkheden zijn, meldt de ontvanger dit bij de curator. De ontvanger hoeft geen apart verzoek om bijstand bij de invordering te doen bij de andere staat.

55.3 Soorten schulden in faillissement

Zie paragraaf 25.16.2.

55.4 Faillissement en verzet

(Faillissementswet, artikel 10). De ontvanger kan niet in verzet gaan als hij zelf het faillissement heeft aangevraagd. Hij moet dit verzet binnen 8 dagen na de dag van de faillissementsuitspraak indienen bij de rechtbank.

Als de rechtbank het verzet afwijst, kan de ontvanger in hoger beroep gaan (Faillissementswet, artikel 11). Hiervoor geldt een uiterste termijn van 8 dagen na de dag van de afwijzing. Voor het hoger beroep heeft de ontvanger toestemming nodig van het ministerie. Voor het verzoek om toestemming is een model opgenomen in GDC (model NFS 109). Een verzoek om toestemming kan per mail worden verstuurd naar dgb.adm@minfin.nl. De ontvanger krijgt de toestemming via de mail opgestuurd. De ontvanger legt deze verzoeken zo snel mogelijk voor aan de Rijksadvocaat.

55.5 Faillietverklaring

De faillissementsdatum is meestal de dag dat iemand failliet wordt verklaard. Alleen als de failliet eerst in surseance van betaling heeft verkeerd, wordt de faillissementsdatum achteraf vastgesteld op de dag dat de surseance werd uitgesproken. Het faillissement treedt bij wetsbepaling in op 00.00 uur van de faillissementsdag. Dat is het zogenoemde fixatiebeginsel. Het tijdstip is nodig omdat de failliet vanaf dat moment de beschikking en het beheer (Faillissementswet, artikel 23) over zijn - tot het faillissement behorend - vermogen verliest.

Zowel natuurlijke personen als rechtspersonen kunnen failliet worden verklaard.

De volgende entiteiten kunnen failliet gaan:
- natuurlijke personen (dus ook minderjarigen en onder curatele gestelden). De echtgenoot die failleert sleept de huwelijkspartner niet mee in het faillissement
- vennootschap onder firma
- de maten van de maatschap
- commanditaire vennootschap
- nalatenschap
- privaatrechtelijke rechtspersonen
- publiekrechtelijke rechtspersonen (in theorie). Dit zijn bijvoorbeeld gemeenten, provincies en waterschappen. Bij zo'n faillissement heeft de curator niet de publiekrechtelijke bevoegdheden die zijn vereist om de taken van die rechtspersonen te vervullen.

*55.5.1 **Faillissement en echtgenoot/partner***

De echtgenoot die failleert sleept de huwelijkspartner niet mee in het faillissement. Wel zijn in artikel 63 van de Faillissementswet de gevolgen van het failleren van een echtgenoot vermeld. Het faillissement geldt ook voor de gemeenschap van goederen voortkomend uit het huwelijk. Dit betekent dat de gevolgen van het faillissement van een echtgenoot voor de 'huwelijksboedel' afhankelijk is gesteld van het huwelijksgoederenregime waarin men is getrouwd.

Voorbeeld 1
A en B zijn buiten iedere gemeenschap van goederen gehuwd. A failleert. Er zijn geen gemeenschappelijke goederen. A's goederen vallen in het faillissement, B's goederen niet.

Voorbeeld 2
A en B zijn in gemeenschap van goederen gehuwd. A failleert. B is niet failliet en dus nog steeds beschikkingsbevoegd. Als B verbintenissen aangaat die de huwelijksboedel raken, geldt echter wel dat de boedel slechts is gebonden voor zover deze voordeel oplevert (Faillissementswet, artikel 24).

Ook bij huwelijk in algehele gemeenschap kunnen afgescheiden vermogens ontstaan. Dit kan bijvoorbeeld als een echtgenoot iets geschonken krijgt onder de bepaling van de schenker dat wat is geschonken buiten de huwelijksgoederengemeenschap valt. De andere echtgenoot kan er buiten faillissement niet aankomen. In faillissement kan de curator dat ook niet.

Hoewel de echtgenoot niet meefailleert, krijgt die wel te maken met het faillissement van de partner. Dit geldt o.a. voor de gelden voor levensonderhoud die nu worden bepaald door de curator (in samenspraak met de rechter-commissaris), de correspondentie die de curator eerst wil inzien en de beperkte bewegingsvrijheid van de partner. De curator kan bijvoorbeeld bepalen dat de failliet de woonplaats niet mag verlaten..

55.5.2 ***Faillissement en vennootschap onder firma***

De vennootschap onder firma (vof) is geen rechtspersoon. De vennoten in een vennootschap zijn hoofdelijk verbonden voor de vennootschapsschulden (Wetboek van Koophandel, artikel 15 e.v. en artikel 18). Het faillissement van de vennootschap betekent niet automatisch het faillissement van de vennoten. Om één of meerdere vennoten ook failliet te laten verklaren zal hierom expliciet in de faillissementsaanvraag van de vennootschap onder firma moeten worden gevraagd.

Faillissement van een vennoot heeft niet het faillissement van de vennootschap tot gevolg, maar leidt behoudens voortzetting van de vennootschap, als regel wel tot ontbinding van de vennootschap.

55.5.3 ***Faillissement en maatschap***

De maatschap is een samenwerkingsverband tussen 2 of meer personen. In een contract is vastgelegd wat zij als inbreng in de maatschap storten en wat het doel is van de maatschap. De bedoeling is om de inkomsten onder die personen te verdelen. Maatschappen komen voor in vrije beroepen, zoals bij advocaten, artsen en fysiotherapeuten, en in andere bedrijfssoorten.

Als de maatschap onder gemeenschappelijke naam een bedrijf uitoefent, wordt dit een firma genoemd.

Bij de maatschap is er geen afgescheiden vermogen. Wel is sprake van gebonden mede-eigendom. Omdat er geen afgescheiden vermogen is, kan deze niet failliet gaan.

Als een maatschap zijn belastingschulden niet betaalt, kunnen 1 of meer maten aansprakelijk worden gesteld. Als de maat zelf ook niet betaalt, kan zijn faillissement worden aangevraagd. Daarmee wordt ontbinding van de maatschap bereikt en de scheiding en deling van het voorheen gebonden mede-eigendom.

55.5.4 ***Faillissement en commanditaire vennootschap***

De commanditaire vennootschap (cv) bestaat uit één of meer beherende vennoten en één of meer stille vennoten (Wetboek van Koophandel, artikel 19).

De stille vennoten investeren alleen een bepaald vermogen in de vennootschap. Als zij geen beheersdaden (bestuurshandelingen) verrichten, is hun enige risico het ingebrachte vermogen. De stille vennoot die beheersdaden verricht, is hoofdelijk aansprakelijk voor de schulden van de cv (Wetboek van Koophandel, artikel 21), maar failleert niet.

Als er verschillende beherende vennoten zijn, is sprake van een vennootschap onder firma (Wetboek van Koophandel, artikel 16). Met het faillissement van de cv gaan de beherende vennoten niet automatisch failliet. Om één of meerdere beherende vennoten ook failliet te laten verklaren zal hierom expliciet in de faillissementsaanvraag van de cv moeten worden gevraagd. Bestaat de cv uit één beherende vennoot, dan is er geen afgescheiden vermogen. De cv kan dan niet

zelfstandig failliet gaan, maar gaat wel mee in een faillissement van de beherende vennoot.

55.6 Faillissement en melding betalingsonmacht

Als een rechtspersoon failliet is verklaard, is geen melding van betalingsonmacht (Leidraad Invordering 2008, artikel 36.5.7) meer nodig voor aangiften en naheffingsaanslagen loonheffing en omzetbelasting. Dit geldt voor aangiften en aanslagen waarvan de meldingstermijn in de 1e fase (tweewekentermijn) afloopt op of na de faillissementsdatum.

De ontvanger heeft dan bij een eventuele aansprakelijkstelling een bewijslast (verplichting om te bewijzen) alsof rechtsgeldig is gemeld.

Als de ontvanger de rechtspersoon op de faillissementsdatum nog niet heeft gevraagd nadere gegevens of gegevensdragers toe te zenden (de 2e fase van de melding), is dit daarna niet meer nodig. Als voor de faillissementsdatum al een verzoek om nadere gegevens of gegevensdragers was gedaan, hoeft de failliet op dit verzoek niet meer te reageren.

55.7 Faillissement en schuldeisers

Een belangrijke partij in een faillissement zijn de schuldeisers. Direct of indirect zijn zij de oorzaak van het faillissement. De schuldeisers bestaan uit verschillende categorieën:

- de retentor
- de separatist
- de boedelschuldeiser
- de preferente schuldeiser
- de concurrente schuldeiser

Artikel 3:277 van het Burgerlijk Wetboek stelt de paritas creditorum, ofwel de gelijkheid van schuldeisers. Dit betekent dat, als bij een persoon onvoldoende verhaal is, dit beperkte verhaal pondspondsgewijs wordt verdeeld. Maar in artikel 3:278 van het Burgerlijk Wetboek, wordt die gelijkheid bijgesteld. Dat artikel behandelt voorrang en voorrecht. De verschillende schuldeisers hebben bepaalde rechten.

Soms wordt er een commissie van schuldeisers ingesteld. In andere gevallen zullen curatoren en rechters-commissarissen in het nadeel van schuldeisers handelen als daarmee arbeidsplaatsen in behouden kunnen blijven.

55.7.1 Faillissement en retentor

De retentor heeft retentierecht. Retentierecht (Burgerlijk Wetboek, artikel 3:290) heeft degene die aan een zaak heeft gewerkt en die deze zaak nog onder zich heeft. De retentor geeft de bedoelde zaak af nadat zijn vordering, die daaruit ontstaat is betaald. Hij kan eventueel die zaak verkopen om zijn vordering te innen.

In een faillissement blijft het retentierecht van een schuldeiser op een zaak bestaan. Maar hij mag nu niet zomaar de zaak verkopen. De curator kan de zaak opeisen en verkopen of de vordering van de schuldeiser betalen, waardoor het retentierecht vervalt. Als de schuldeiser zelf wil verkopen, geeft hij de curator een redelijke termijn om de zaak op te eisen en te verkopen, of om hem te betalen. Als de

curator dit niet doet, mag de schuldeiser de zaak verkopen. Een eventueel overschot van de opbrengst valt in de boedel.

55.7.2 ***Faillissement en separatist***

De separatist is die schuldeiser die tot zekerheid voor de betaling van de vorderingen op zijn schuldenaar een zakelijk zekerheidsrecht heeft gevestigd op zaken of vorderingen van die schuldenaar. De zakelijke zekerheidsrechten zijn het pandrecht en het hypotheekrecht conform artikel 3:227 van het Burgerlijk Wetboek en artikel 57 van de Faillissementswet.

De bank geeft bijvoorbeeld een lening als haar een hypotheek wordt gegeven op het bedrijfspand van de schuldenaar en als de voorraden en vorderingen aan haar worden verpand. Als de schuldenaar de schuld niet kan betalen, kan de bank de verpande activa verkopen en zich daarop verhalen. Als de opbrengst van die zaken onvoldoende is, is de bank voor het restant van de vordering concurrent schuldeiser.

De separatist kan zijn recht uitoefenen alsof er geen faillissement was. Hij kan de zaak buiten de curator en de boedel om in het openbaar verkopen en zich op de opbrengst verhalen. Een executieoverschot wordt uitgekeerd aan de boedel. Een uitzondering wordt gemaakt als het pandrecht rust op bodemzaken (Invorderingswet 1990, artikel 22, lid 3). In die gevallen gaat het voorrecht boven pand. Dit voorrecht wordt ook wel het bodemvoorrecht genoemd.

55.7.3 ***Faillissement en boedelschuldeiser***

De boedelschuldeiser is degene van wie de vorderingen na het uitspreken van het faillissement zijn ontstaan. Het gaat om schuldeisers die door hun levering of dienst ervoor hebben gezorgd dat de boedel voordeel had (Faillissementswet, artikel 24). Of schuldeisers die op verzoek van de curator goederen hebben geleverd, diensten hebben verricht of schulden eisen die bij wet als boedelschuld worden beschouwd (Faillissementswet, artikel 39 en 40). Bijvoorbeeld de huur van een pand, loon- en premieschulden of de kosten van de curator).

Een belastingschuld is boedelschuld als de belastingschuld een tijdvak of tijdstip heeft dat ligt na het uitspreken van het faillissement. Als de opbrengst uit het faillissement te laag is om alle boedelschulden te betalen, geldt de rangorde van de bepalingen van het Burgerlijk Wetboek.

55.7.4 ***Faillissement en preferente schuldeiser***

De preferente schuldeiser in een faillissement is degene die volgt na de boedelschuldeisers zodra deze zijn betaald. Preferent betekent: bevoorrecht ten opzichte van concurrente schuldeisers. De preferentie moet vanuit een wettelijke bepaling komen (Burgerlijk Wetboek, artikel 3:277-278 en artikel 3:283-288). Preferentie op basis van overeenkomst kan niet. Zoals tussen boedelschuldeisers bestaat er ook tussen preferente schuldeisers een rangorde. Zo zijn voorrechten op bepaalde goederen gesteld boven voorrang op alle goederen.

55.7.5 ***Faillissement en concurrente schuldeiser***

De concurrente schuldeiser in een faillissement volgt als alle overige schuldeisers zijn betaald. De praktijk is vaak dat een concurrente schuldeiser geen uitkering krijgt.

55.7.6 ***Faillissement en commissie van schuldeisers***

Door het belang van een faillissement of de samenstelling van de boedel kan een commissie van schuldeisers (Faillissementswet, artikel 74) worden ingesteld. Dit komt weinig voor. Als een commissie van schuldeisers wordt ingesteld, gaat het om faillissementen waar veel activa en passiva bij zijn, waar veel werkgelegenheid gevaar loopt of waar de onderneming complex is.

Als er een commissie van schuldeisers is ingesteld, kan en moet de curator soms aan die commissie om advies vragen. De curator hoeft zich niet aan het advies te houden.

55.7.7 ***Faillissement en personeel***

Door het faillissement kunnen arbeidsplaatsen verdwijnen. Curatoren en rechters-commissarissen vinden dit gevolg van een faillissement zo belangrijk, dat ze vaak mee werken om dit te voorkomen. Zelfs als dit in het nadeel is van schuldeisers.

Het personeel van de failliet krijgt te maken met andere ontslagtermijnen (Faillissementswet, artikel 40) en is bang dat er geen achterstallig loon plus vakantiegeld wordt uitbetaald.

De curator kan ontslaan met een opzegtermijn van 6 weken. Deze termijn kan soms met ten hoogste 13 weken worden verlengd. Ook hoeft de curator geen rekening te houden met bepaalde feiten die bij een normaal ontslag wel zouden gelden. Zieke werknemers kan hij bijvoorbeeld ontslaan.
Voor onbetaalde loon- en vakantieaanspraken is er een speciale regeling (Werkloosheidswet, artikel 61 en 64).

55.8 Faillissement en aanvragers

Het faillissement kan worden aangevraagd door derden, dus ook door de ontvanger. Het maakt niet uit wie het faillissement aanvraagt. In het algemeen moeten er verschillende schuldeisers zijn, die onbetaald zijn gebleven. De zogenoemde pluraliteit van schuldeisers (Faillissementswet, artikel 6, aantekening 5). Als een schuldeiser het faillissement aanvraagt, moet in zijn verzoekschrift staan dat er verschillende schuldeisers zijn. De vorderingen van die schuldeisers heten steunvorderingen.

De reden van schuldeisers om het faillissement aan te vragen, of daarmee te dreigen, is vaak om de schuldenaar tot betaling te dwingen. Hiermee proberen zij nieuwe schulden te voorkomen.

Als derden een faillissement aanvragen, wordt de ontvanger vaak gevraagd om een steunvordering (Leidraad Invordering 2008, artikel 73.4.1). Een steunvordering is nodig omdat de aanvrager hiermee kan aangeven dat er verschillende schuldeisers zijn. De ontvanger zal die vordering alleen afgeven als dit belangrijk is voor de invordering.

De schuldenaar kan ook zelf zijn faillissement aanvragen. De reden van de schuldenaar kan zijn dat hij geen uitweg ziet, of dat hij voor zijn onderneming een sterfhuisconstructie wil bereiken. Dit betekent dat de gezonde delen van de onderneming over gaan in een (andere) rechtspersoon. Dit kan bijvoorbeeld in de vorm van aandelentransacties. De schulden blijven achter bij de failliet.

Het Openbaar Ministerie kan om redenen van openbaar belang ook het faillissement aanvragen, maar dit komt niet vaak voor.

55.9 Faillissement en aanvraag ontvanger

Als de ontvanger een faillissement wil aanvragen, moet een aantal zaken worden beoordeeld. Voor een faillissementsaanvraag is de schriftelijke toestemming van het ministerie nodig. Voor het verzoek om toestemming is een model opgenomen in GDC (model NFS 109). Een verzoek om toestemming kan per mail worden verstuurd naar dgb.adm@minfin.nl. De ontvanger krijgt de toestemming via de mail opgestuurd.

In sommige situaties is de ontbinding van een rechtspersoon beter dan het aanvragen van een faillissement.

55.9.1 Faillissement en ontbinding van een rechtspersoon

Als een rechtspersoon geen activiteiten meer uitoefent en bekend is dat geen baten (meer) aanwezig zijn, kan de rechtspersoon worden voorgedragen voor ontbinding door de Kamer van Koophandel (artikel 2:19a BW). Ook kan de ontvanger het faillissement van de rechtspersoon aanvragen. Het voordragen voor ontbinding van de rechtspersoon heeft de voorkeur boven het aanvragen van het faillissement (artikel 73.4.2 Leidraad Invordering 2008).

De ontvanger kan niet zelfstandig vennootschappen voordragen voor ontbinding. De vennootschappen die aan de voorwaarden van artikel 2:19a, lid 1 BW voldoen, worden middels een query automatisch geselecteerd en voorgedragen aan de Kamer van Koophandel.

55.9.2 Faillissement en beoordeling aanvraag

Voordat de ontvanger een faillissement aanvraagt, laat hij de inspecteur beoordelen of de openstaande belastingschuld juist is. Ook vraagt de ontvanger hem of die belastingschuld nog door nieuwe belastingaanslagen zal wijzigen. Zo wordt voorkomen dat hij een faillissement uitlokt voor een achteraf gezien kleine belastingschuld.

Als de materiële belastingschuld vaststaat, bekijkt de ontvanger of alle voor beslag vatbare zaken zijn uitgewonnen. Vooral bij bodemzaken (roerende zaken die dienen tot stoffering en zich bevinden op de bodem van de belastingschuldige) kan dit belangrijk zijn. Als deze zaken nog niet zijn uitgewonnen, maar vrijwel de gehele belastingschuld kan daarmee worden geïnd, wordt het faillissement (voorlopig) niet aangevraagd. Voor het verzoek om toestemming is een model opgenomen in GDC (model NFS 109). Een verzoek om toestemming kan per mail worden verstuurd naar dgb.adm@minfin.nl. De ontvanger krijgt de toestemming via de mail opgestuurd.

Als de ontvanger besluit tot een faillissementsaanvraag, onderzoekt hij of een aansprakelijkstelling nog wat kan opbrengen. Als dat zo is gaat de ontvanger over tot aansprakelijkstelling. De opbrengst boekt hij af op de openstaande belastingschuld

Financiële instellingen eisen vaak de nodige zekerheden. Zo zijn vaak de voorraden verpand, het bedrijfspand geheel gehypothekeerd en zijn de vervoermiddelen van de leasemaatschappij. Als er verhaal is, is dit meestal het bureau en de personal computer. Zelfs als er een executieverkoop wordt gestart, blijkt de opbrengst vaak onvoldoende om de schuld te betalen.

Soms gaat de onderneming gewoon verder. De onderneming zou, door faillissement daartoe gedwongen, definitief moeten stoppen zodat er geen nieuwe schuld bij komt. Als een ondernemer blijvend is gestopt, komt er geen schuld meer bij en is alleen belangrijk of een faillissement voor de Belastingdienst nog iets oplevert.

*55.9.3 **Faillissement en toestemming ministerie***

Voor het aanvragen van een faillissement heeft de ontvanger schriftelijke toestemming van het ministerie nodig. De ontvanger heeft ook toestemming nodig als hij het faillissement aanvraagt voor een buitenlandse belastingschuld. Voor het verlenen van een steunvordering aan derden is toestemming nodig als er sprake is van een potentiële failliet met meer dan 50 werknemers. Ook voor hoger beroep heeft de ontvanger toestemming nodig van het ministerie.

De ontvanger vermeldt in zijn verzoek aan het ministerie:

- een specificatie van de belastingschulden en andere vorderingen
- de financiële en overige omstandigheden van de belastingschuldige; als het om een natuurlijke persoon gaat, de gezinssamenstelling en de leeftijd van alle inwonende gezinsleden
- of door bijzondere omstandigheden kwijtschelding verleend had kunnen worden of een bepaalde regeling had kunnen worden getroffen
    - als een betalingsregeling was getroffen, hoe die was samengesteld en hoe deze is verlopen
    - de reden en datum van intrekking van uitstel van betaling
    - in hoeverre er nog overleg gaande is met belastingschuldige en/of diens vertegenwoordiger
    - alle verhaalsmogelijkheden en het resultaat van ingestelde vervolgingen
    - of en zo ja waarom wordt aangenomen dat wanbetaling door onwil is ontstaan
    - de executiewaarde van de vermogensbestanddelen waarop verhaal mogelijk is
    - de aard van de onderneming en het aantal werknemers
    - of sprake is van pluraliteit van schuldeisers: welke steunvordering er is of welke er zijn en tot welk bedrag
    - in hoeverre de steunvordering(en) actueel is (zijn)
    - of er een borg is en zo ja, waarom die niet is uitgewonnen
    - bij een rechtspersoon: of de ondernemingsactiviteiten zijn gestaakt
    - waaruit blijkt dat de activiteiten (al dan niet) zijn gestaakt

- bij een rechtspersoon: of sprake is van verhaal bij eventueel aansprakelijk te stellen derden
- waarom de ontvanger het faillissement wil aanvragen, in plaats van bijvoorbeeld (bij een lege b.v.) ontbinding via de Kamer van Koophandel te beproeven

Zodra de ontvanger de toestemming van het ministerie heeft ontvangen, stuurt hij voorafgaand aan het verzoek aan de Rijksadvocaat een laatste sommatie. Hierin wordt aangekondigd dat invorderingsmaatregelen genomen zullen worden als de belastingschuldige niet betaalt. Het is niet nodig dat de belastingschuldige in deze sommatie wordt gewezen op een eventuele faillissementsaanvraag, maar wel dat bij het uitblijven van betaling invorderingsmaatregelen volgen. Een dergelijke sommatie is niet nodig als kort voor de faillissementsaanvraag al is bericht dat invorderingsmaatregelen worden getroffen als niet binnen een bepaalde termijn is betaald. Bij twijfel overleg je met de vaktechnische lijn.
Een kopie van deze sommatie wordt naar de Rijksadvocaat gezonden. Van de verkregen toestemming van het ministerie wordt alleen een melding gedaan aan de Rijksadvocaat. De toestemming wordt niet meegezonden. De Rijksadvocaat zorgt dat de competente rechtbank het verzoek behandelt. Als het ministerie het verzoek om toestemming afwijst, bepaalt de ontvanger op basis van de motivering van de afwijzing hoe hij verder gaat. Soms zal hij de belastingaanslagen oninbaar moeten lijden.

55.10 Faillissement en verlies beheer en beschikking

De faillissementsdatum is meestal de dag dat iemand failliet wordt verklaard. Behalve bij iemand die in surseance van betaling is geweest. Dan wordt het faillissementsmoment achteraf vastgesteld op de dag dat de surseance werd uitgesproken. Dit kan alleen als het faillissement wordt aangevraagd binnen 1 maand na het einde van de surseance. In alle andere gevallen geldt als tijdstip van faillissement het moment van intrekking van de surseance. Het faillissement treedt bij wetsfictie in op 0.00 uur van de faillissementsdag. Dus te rekenen vanaf de dag waarop het faillissement wordt uitgesproken (Faillissementswet, artikel 23). Dit betekent dat de failliet vanaf dat moment het beheer en de beschikkingsbevoegdheid verliest (Faillissementswet, artikel 23) over zijn tot het faillissement behorend vermogen. De reden hiervoor is dat de boedel intact moet blijven. Tenslotte zullen de boedelbestanddelen verkocht moeten worden. Een faillissement is ook een executoriaal beslag (Faillissementswet, artikel 20). De curator is met de executie belast. Die bevoegdheden gaan dus over op de curator.

Handelingen met en door de failliet na het faillissementsmoment hebben geen invloed op de boedel (Faillissementswet, artikel 24). De failliet mag na zijn faillietverklaring niets uit de boedel halen. Betalingen door de failliet kunnen door de curator worden teruggevorderd. Betalingen door de failliet kunnen door de curator worden teruggevorderd. Betalingen aan de failliet hebben voor de boedel alleen effect zolang het geld maar bij de curator terecht komt. Betalingen die na het faillissement zijn gedaan, zijn niet toegestaan. Deze betalingen moeten daarom eventueel nog een keer worden gedaan, maar dan aan de curator.

Een failliet kan tijdens een faillissement nog zaken regelen. Een eventueel huwelijk of een eventuele echtscheiding kan hij, buiten de

curator om, nog zelfstandig regelen. Voor de failliete boedel heeft dit geen gevolg. Het aanvaarden van een erfenis (Faillissementswet, artikel 41) in faillissement mag alleen de curator doen. Hij aanvaardt uitsluitend onder het voorrecht van boedelbeschrijving (Faillissementswet, artikel 41, lid 1 jo. Burgerlijk Wetboek, artikel 4:190 en 4:191). Dit betekent dat de erfgenaam (in dit geval de curator) alleen een positief saldo van de nalatenschap wil ontvangen.

Niet alles van een failliet mag tot de faillissementsboedel worden gerekend. De failliet mag in ieder geval een deel van zijn kleding houden en hij krijgt geld voor zijn levensonderhoud. Deze goederen blijven buiten het faillissement (Faillissementswet, artikel 21, lid 1 jo. Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering, artikel 447, lid 1-3).

Sommige gefailleerden trekken zich niets aan van het faillissement. Zij zullen proberen om zaken buiten de boedel te houden door deze uit het zicht van de curator te houden of te brengen. In zo'n geval kan de curator de failliet laten gijzelen (Faillissementswet, artikel 87). Soms gaat deze groep, ondanks het faillissement, door met het voeren van een onderneming. Daarbij wordt dan gebruik gemaakt van activa die men buiten het bereik van de boedel probeert te houden. Soms wordt op naam van de boedel gewerkt.

55.11 Faillissement en curator

De curator wordt, net als de rechter-commissaris, benoemd (Faillissementswet, artikel 14) bij het vonnis van faillietverklaring. De curator heeft een groot aantal taken en bevoegdheden die verspreid zijn in de Faillissementswet. De taak van de curator is algemeen omschreven als beheer en vereffening van de boedel (Faillissementswet, artikel 68).

Door het faillissement verliest de failliet het beheer en de beschikking over zijn vermogen. De curator neemt voor een deel zijn plaats in. De curator kan in soms meewerken aan de voortzetting van een bedrijf.

*55.11.1 **Faillissement en taken curator***

De curator heeft in een faillissement 3 hoofdtaken. Hij zet de activa en de passiva op papier, maakt een boedelbeschrijving en een staat van baten en schulden. De curator beheert de boedel. Hij zorgt er voor dat er zoveel mogelijk baten en/of activa in de boedel blijven of komen. Ook zorgt hij ervoor dat de kosten en/of passiva zo laag mogelijk blijven. De curator vereffent de boedel. Dit betekent het verdelen van de boedel onder de schuldeisers.

Direct na de uitspraak van het faillissement voert de curator de volgende taken uit. Hij:

- bezoekt de failliet
- beheert en vereffent de failliete boedel
- maakt de eerste balans op
- maakt een checklist op
- laat de inboedel taxeren
- maakt een staat van baten en schulden op
- neemt waardevolle zaken in bewaring
- opent een faillissementsrekening
- treedt in contact met derden

*55.11.2 **Faillissement en bevoegdheden curator***

Voor enkele belangrijke handelingen in het faillissement heeft de curator de machtiging of goedkeuring van de rechter-commissaris nodig.

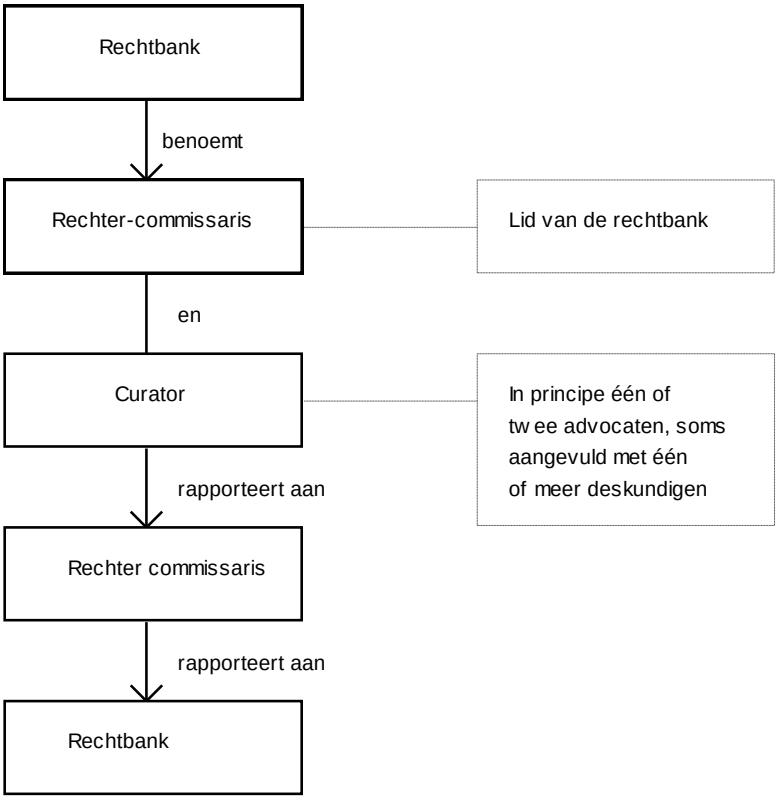
Uit het schema blijkt onder welk artikel van de Faillissementswet bepaalde handelingen vallen.

Handeling	**Faillissementswet**
Gestand doen wederkerige overeenkomsten	Artikel 37 jo. Artikel 68, lid 2
Tussentijdse beëindiging huurovereenkomsten	Artikel 39 jo. Artikel 68, lid 2
Ontslag personeel	Artikel 40 jo. Artikel 68, lid 2
Bevrijden met pand/hypotheek bezwaard goed	Artikel 58, lid 2 jo. Artikel 68, lid 2
Separatist een termijn van verkoop stellen	Artikel 58, lid 1
In rechte optreden	Artikel 68, lid 2
Voortzetten bedrijf	Artikel 98
Onderhandse verkoop	Artikel 100 en 176
Beleggen liquiditeiten	Artikel 102, lid 1
Beschikken over gelden	Artikel 103
Treffen van schikkingen	Artikel 104
Staken voortzetting bedrijf	Artikel 174
Uitdelingslijst	Artikel 180

De curator heeft enkele bevoegdheden, die soms in overleg met de rechter-commissaris worden uitgevoerd. Deze zijn onder andere:

Bevoegdheid	**Faillissementswet**
Openen van de voor de failliet bestemde post	Artikel 14 jo. Artikel 99
Nietigheid inroepen van rechtshandelingen die de failliet heeft verricht vóór het faillissement	Artikel 31 en 42
Bedrijf van de failliet voortzetten na machtiging van de rechter-commissaris.	Artikel 98
Boedelzaken verkopen als dit nodig is om tussentijds geld in de boedel te krijgen, of als bewaring van die zaken te veel kost	Artikel 101

Uit dit schema blijkt een nauwe band tussen de curator en de rechter-commissaris.



Schema

Alleen in grote faillissementen worden 2 curatoren of een deskundige benoemd. Dit kan bijvoorbeeld een registeraccountant zijn.

55.11.3 ***Faillissement en voortzetting van een bedrijf***

In het belang van de werkgelegenheid probeert de curator bij een faillissement, ondersteund door de rechter-commissaris, vaak van alles om een onderneming overeind te houden of door te starten. Als de onderneming wordt voortgezet is het nodig dat afspraken worden gemaakt over de lopende verplichtingen na de faillissementsdatum. Als de onderneming niet wordt voortgezet, vraagt de ontvanger de inspecteur een stopcode in de aangiftesystemen in te brengen. Er worden dan geen aangiften omzetbelasting en loonheffing meer verzonden.

Als de curator meewerkt aan voortzetting van het bedrijf (Faillissementswet, artikel 98), zal de opzet zijn dat de boedel daarbij per saldo is gebaat (voordeel van heeft). De curator zet de onderneming voort namens de boedel. De curator kan dan niet zeggen dat bepaalde, aan die voortzetting verbonden kosten de boedel niet raken omdat zij na het faillissement ontstaan (Faillissementswet, artikel 24). Dit is juist niet het geval - zulke kosten zijn als boedelschuld te beschouwen.

Boedelschulden zijn schulden die betaald moeten worden vóór alle andere schulden. De curator moet hier bij voortgezet ondernemerschap op letten. Hij is wel afhankelijk van de informatie die hij van de feitelijke bedrijfsleiding krijgt.

Als de onderneming wordt voortgezet en de boedelschulden die daaruit ontstaan niet kunnen worden betaald, kan de curator persoonlijk aansprakelijk zijn. Het ligt eraan of de curator regelmatig de verplichtingen van de onderneming heeft gecontroleerd. Op het moment dat de curator merkt dat de onderneming per saldo geld kost, grijpt hij in. Als hij dit niet doet, kan de ontvanger de curator persoonlijk aansprakelijk stellen. De ontvanger neemt daarvoor contact op met de rechter-commissaris.

Als de failliet de onderneming voortzet zonder toestemming van de curator, kan de curator hiertegen weinig doen. Alleen als de failliet goederen van de boedel gebruikt kan de curator dit tegenhouden. Soms zijn de zaken die voor de voortgang van de onderneming nodig zijn door derden ter beschikking gesteld. Deze blijven dan buiten de failliete boedel. Dit geldt niet bij eigendomsoverdracht. Een batig saldo valt in de boedel. De curator is in persoon niet aansprakelijk bij een negatief saldo, omdat hij de failliet niet kan verbieden te handelen.

Als blijkt dat geld door de failliet buiten de boedel is gehouden, valt een batig saldo wel in de boedel, maar een negatief saldo niet. De curator zou de failliet eventueel kunnen laten gijzelen. Als hij geen enkele actie neemt, zou hij persoonlijk aansprakelijk kunnen zijn.

55.12 Faillissement en rechter-commissaris

De belastingschuldige wordt failliet verklaard (Faillissementswet, artikel 2) door de rechtbank van zijn woonplaats. Bij het vonnis wordt ook de rechter-commissaris benoemd. De globale taak van de rechter-commissaris (Faillissementswet, artikel 64 e.v.) is het toezicht houden op het beheer en de vereffening van de boedel door de curator. Hij beoordeelt en stuurt het handelen van de curator.

Er bestaat geen aansprakelijkheid van de Staat voor fouten van de rechter-commissaris.

Elke schuldeiser of de failliet kan een verzoekschrift bij de rechter-commissaris indienen om te zorgen dat de curator een handeling uitvoert of juist niet uitvoert (Faillissementswet, artikel 69). De rechter-commissaris beslist, na de curator gehoord te hebben, binnen 3 dagen.

Nog enkele taken van de rechter-commissaris zijn:
- het toezicht houden op het beheer en de vereffening van de boedel
- het eventueel oproepen van getuigen
- het eventueel opdracht geven voor een deskundigenonderzoek
- het onderzoeken van de tegen de curator gerichte klachten
- het toezicht houden op het verloop van het faillissement
- het uitbrengen van verslag aan de rechtbank (Faillissementswet, artikel 65, 71 en 85)

55.13 Faillissement en gevolgen afkoelingsperiode

Volgens artikel 63a van de Faillissementswet kan de rechter-commissaris in een faillissement een afkoelingsperiode bekendmaken. In die periode kunnen derden geen verhaal nemen op de tot de boedel behorende goederen. Ook kunnen zij goederen die zich in de macht van de failliet of de curator bevinden niet opeisen. De afkoelingsperiode geldt niet voor boedelschuldeisers.

Bij een afkoelingsperiode krijgt de curator of de bewindvoerder de tijd om een overzicht van de boedel te maken en te bekijken hoe het beheer over die boedel het best kan worden uitgevoerd.

De afkoelingsperiode duurt ten hoogste 2 maanden en kan door de rechter-commissaris eenmaal worden verlengd met ten hoogste 2 maanden. Tijdens de afkoelingsperiode kan de ontvanger wel beslag leggen op bodemzaken (Faillissementswet, artikel 63a jo. 63c). Dit beslag heeft geen gevolgen als de derde-eigenaar (dit geldt hier niet voor de bezitloos-pandhouder) vóór het beslag de zaken met een deurwaardersexploot bij de curator heeft opgeëist. De zaken waar een bezitloos-pandrecht op rust zijn eigendom van de schuldenaar (failliet) en vallen in het faillissement. Daarbij geldt het voorrecht van de fiscus volgens artikel 21 van de Invorderingswet 1990.

Derden-eigenaren, separatisten en de Belastingdienst (alleen voor het bodemrecht) hoeven zich van een faillissement niets aan te trekken. Bepaalde goederen kunnen bij de failliet zijn, maar vallen niet in de boedel. Derden-eigenaren, separatisten en de Belastingdienst zouden zaken kunnen opeisen of executeren. Hierdoor zou sanering of een verkoop going-concern door kunnen gaan. Door het instellen van een afkoelingsperiode kan geen enkele schuldeiser van de boedel of eigenaar van zaken die zich onder de failliet bevinden, zijn rechten gedurende die periode gebruiken.

De curator kan zo een voor alle partijen voordelig mogelijke oplossing zoeken. De Belastingdienst kan tijdens de afkoelingsperiode (bodem)beslag leggen.

De opbrengst is een praktisch aspect. Vaak heeft een verkoop going-concern (onderneming volop in bedrijf) een opbrengstverhogende werking. Zo'n verkoop op korte termijn is voor iedereen belangrijk en de ontvanger wil hieraan eventueel meewerken (onder duidelijke voorwaarden over tijdstip, bedrag en eventuele boedelbijdrage).

55.14 Faillissement en direct handelen ontvanger

Direct na faillietverklaring dient de ontvanger een vordering (Leidraad Invordering 2008, artikel 19.2.1 en Faillissementswet, artikel 108) in bij de curator. Dit doet hij voor belastingschuld die materieel is ontstaan vóór de dag van de faillietverklaring. Dit is dan een faillissementsschuld. Vorderingen die na de faillietverklaring zijn ontstaan, kunnen worden beschouwd als boedelschulden. Deze moeten uit de boedel worden betaald voordat de curator een eventueel positief saldo uitkeert.

Als de ontvanger de vordering doet, meldt hij de belastingschuld ter verificatie aan. Dit moet hij uiterlijk 2 dagen voor de verificatievergadering doen. Soms gaat de ontvanger over tot uitwinning (Invorderingswet 1990, artikel 35) van de tegoeden op een eventuele g-rekening (WKA).

Als de ontvanger niet op de juiste manier reageert, kunnen verhaalsmogelijkheden verdwijnen. Daardoor kunnen juridische procedures volgen die vaak veel tijd en geld kosten en weinig opbrengen.

De ontvanger moet daarom direct na het intreden van het faillissement al actie ondernemen.

Zodra de ontvanger van het faillissement op de hoogte is, neemt hij contact op met de curator. Hij deelt de curator schriftelijk en mondeling de grootte en samenstelling van de belastingschuld mee. Als er al beslag ligt voor een belastingschuld, geeft de ontvanger dit door aan de curator. Op verzoek stuurt hij de curator een kopie van de beslagstukken na.

Voor de ontvanger en de curator is het belangrijk dat zo snel mogelijk de materiële belastingschuld wordt vastgesteld. De ontvanger neemt hierover contact op met de inspecteur.

In het contact met de curator moet duidelijk worden welke rechten derden op welke goederen denken te hebben. Dit is nodig om te bepalen of het (faillissements)beslag nog geldt. Als er nog geen (bodem)beslag ligt en de ontvanger denkt dat er zaken van derden zijn, deelt hij dit mee aan de curator. De beslaglegging wordt ook schriftelijk meegedeeld.

Ook kunnen bezitloos verpande zaken een belangrijke rol spelen.

Soms heeft de ontvanger al een verkoopdatum voor de beslagen zaken vastgesteld. Ondanks het verval van het beslag door faillissement, kan verkoop dan ook voor de boedel gunstig zijn. Een enkele keer gaat de curator akkoord met een verkoop door de Belastingdienst. De executiekosten zullen dan voor rekening van de curator worden gebracht door aftrek op de bruto-verkoopopbrengst.

Soms kan de curator, als zaken van een derde (bodemzaken) verkocht worden, een beter bod voor die zaken krijgen dan de ontvanger.

De ontvanger heeft verschillende mogelijkheden om tot aansprakelijkstelling over te gaan.

Een derde kan zich ook voor de belastingschuld van de latere failliet borg stellen.

55.14.1 ***Faillissement en g-rekening en stortingen***

Bij een faillissement van een g-rekeninghouder gaat de ontvanger over tot opheffing van de g-rekening. Nadat de bank het saldo van de g-rekening aan de ontvanger heeft overgemaakt, zal een verdeling van het saldo worden gemaakt. Hierbij wordt een onderscheid gemaakt tussen het saldo vóór faillissement (stortingen op de g-rekening tot aan de datum van het faillissement) en het saldo ná het faillissement (stortingen op de g-rekening na de datum van het faillissement.
Het saldo ontstaan vóór faillissementsdatum wordt eerst afgeboekt op de schulden waarvoor het pandrecht van de ontvanger is gevestigd, inclusief eventueel nog te formaliseren gekoppelde schulden over de periode voorafgaand aan het faillissement. Als er vervolgens nog saldo resteert verdeelt de ontvanger dit tussen eventuele andere (erkende) pandhouders en de curator.
Het saldo ontstaan na faillissementsdatum wordt overgemaakt op de boedelrekening van de curator. De curator verdeelt deze bedragen onder de crediteuren, rekening houdend met ieders preferentie.

*55.14.2 **Faillissement en materiële belastingschuld***

Als de ontvanger zelf het faillissement heeft aangevraagd, heeft hij de belastingschuld al voor de aanvraag vastgesteld. Als hij de belastingschuld direct na de melding van een faillissement moet vastleggen, raadpleegt hij het systeem waaruit de formele belastingschuld blijkt. Vaak komen er nog nieuwe, positieve of negatieve belastingaanslagen bij. In ieder geval vraagt de ontvanger de inspecteur om de hoogte en samenstelling van de materiële belastingschuld vast te stellen. De redenen hiervoor zijn:

- Om (bodem)beslag op zaken van derden te kunnen leggen zijn zakelijke belastingaanslagen nodig. Als zulke belastingaanslagen op het faillissementsmoment er niet zijn, of als die niet direct daarna worden opgelegd, is bodembeslag niet mogelijk.
- De grootte van de materiële belastingschuld is beslissend voor de eventueel door de ontvanger te nemen acties. Het is belangrijk direct te weten of de openstaande belastingschuld reëel is.
- Om aanmaakkosten van een belastingaanslag te voorkomen onderzoekt de ontvanger of een gefailleerde onderneming wordt voortgezet. Als dit niet gebeurt, moet direct de heffing worden gestopt om kosten te voorkomen.
- De curator beslist kort na de uitspraak van het faillissement of en in welke vorm een gefailleerde onderneming wordt voortgezet. Ook moet hij weten hoe de schuldeisers hierover denken. In ieder geval moet de curator zekerheid hebben over de juistheid van de (fiscale) vorderingen. De ontvanger moet dit goed in de gaten houden.

*55.14.3 **Faillissement en bodembeslag***

Door het faillissement vervallen alle individuele beslagen op goederen van de failliet. Dit geldt ook voor bezitloos verpande zaken waarop de ontvanger beslag had gelegd. Zaken van derden waarop het bodemrecht gebruikt zou kunnen worden (zogenoemde bodemzaken), zijn geen eigendom van de failliet. Deze behoren dus niet tot de faillissementsboedel. Het bodemrecht geldt alleen voor belastingaanslagen die in artikel 22, lid 3 van de Invorderingswet 1990 zijn genoemd.

Deze zaken van derden kunnen dus door de ontvanger in beslag worden genomen. Een eerder daarop gelegd beslag blijft in stand. Als er nog geen beslag ligt, is de mededeling van een faillissement reden om te bekijken of een beslag alsnog nodig is. Om er achter te komen of er derdenzaken zijn, is raadpleging van recente jaarstukken soms voldoende. Soms kan de curator duidelijkheid geven. In andere gevallen kan alleen het leggen van beslag duidelijkheid geven.

Bij een faillissement van de derde kan de ontvanger zich aanmelden in dat faillissement met aanspraak op voorrang. De ontvanger is in het faillissement van de derde dus ook preferent schuldeiser.

*55.14.4 **Faillissement en aansprakelijk stellen***

Vaak zal de failliet niet al zijn fiscale schulden kunnen betalen. De Invorderingswet 1990 heeft verschillende aansprakelijkheidsbepalingen (zie hoofdstuk VI van de Invorderingswet 1990), waardoor derden voor (een deel van) de belastingschuld van een failliet aangesproken kunnen worden.

Derden worden pas voor een belastingschuld vervolgd nadat duidelijk is dat de schuldenaar die zelf niet betaald. Toch kan de ontvanger vrij snel tot aansprakelijkstelling overgaan. Voor de ontvanger is het dan ook belangrijk te weten of de curator de bestuurder zal aanspreken op wanbeleid.

De curator kan de bestuurders van een rechtspersoon hoofdelijk aansprakelijk stellen voor het tekort van de boedel, als zij hun taak kennelijk onbehoorlijk hebben vervuld en zeker is dat dit een belangrijke oorzaak is geweest van het faillissement. Omdat ook de bestuurdersaansprakelijkheid (Invorderingswet 1990, artikel 36) te maken heeft met kennelijk onbehoorlijk bestuur, kunnen in bepaalde gevallen beide regelingen gelden. Meestal wordt, in overleg met de curator, slechts één van de regelingen gebruikt.

Bij de afwikkeling van een faillissement door de curator kan vertraging ontstaan als schuldenaren van de failliet hoofdelijk aansprakelijk zijn voor diens belastingschulden. Om vertraging tegen te gaan en mogelijke patstellingen in de afwikkeling van het faillissement te voorkomen kan (uitsluitend) de curator de ontvanger vragen om een besluit te nemen over het wel of niet aansprakelijk stellen van de schuldenaar van de belastingschuldige in verband met een mogelijk beroep op het regresrecht door de schuldenaar. Het beroep op het regresrecht vervalt als zeker is dat de ontvanger de schuldenaar niet aansprakelijk stelt. De ontvanger moet het belang van de curator en de schuldeisers die de curator vertegenwoordigt, meenemen in het besluit of hij aansprakelijk zal stellen.

De ontvanger houdt daarbij rekening met:
- het financiële belang van de ontvanger, door het innen van openstaande belastingschulden op de voor de ontvanger minst belastende wijze
- de beschikbare capaciteit voor het doen van haalbaarheidsonderzoeken en het aansprakelijk stellen door de ontvanger
- hoe de omvang van de vordering van de belastingschuldige op zijn schuldenaar (de aansprakelijke) is tegenover het mogelijke bedrag waarvoor die schuldenaar in totaliteit aansprakelijk zou kunnen worden gesteld

De ontvanger deelt aan de curator gemotiveerd één van de volgende beslissingen mede:
- dat hij binnen 6 maanden zal overgaan tot een aansprakelijkstelling van de debiteur van de belastingschuldige
- dat hij binnen 6 weken zal overgaan tot een haalbaarheidsonderzoek van een aansprakelijkstelling
- dat bij een toekomstige aansprakelijkstelling een bedrag in mindering zal worden gebracht op de aansprakelijkheidsschuld ter grootte van het met de ontvanger overeengekomen en ook werkelijk door de aansprakelijke schuldenaar van de belastingschuldige betaalde bedrag. In zo'n situatie wordt een vaststellingsovereenkomst tussen de ontvanger, de curator en de aansprakelijke schuldenaar gesloten.
- dat hij de schuldenaar niet aansprakelijk zal stellen voor de op dat moment bestaande belastingschulden

Vaak is er sprake van samenloop. De belastingschuld kan zonder een onderzoek niet goed worden vastgesteld en een aansprakelijkstelling zonder onderzoek lijkt niet goed mogelijk. In dat geval is een boekenonderzoek nodig.

Als de curator aansprakelijk stelt volgens de Bestuurdersaansprakelijkheid bij faillissement (WBF) van bestuurders (Burgerlijk Wetboek, artikel 2:138 en artikel 2:248) van een failliet, ontstaan er kosten in de boedel die over de inkomsten worden verdeeld (Faillissementswet, artikel 182). Als de ontvanger de Bestuurdersaansprakelijkheid (Invorderingswet 1990, artikel 36) toepast, heeft hij die kosten niet. Het gevolg is ook dat aanslagen vennootschapsbelasting op grond van de Bestuurdersaansprakelijkheid bij faillissement (gedeeltelijk) verhaalbaar zijn. De ontvanger kan alleen artikel 39 van de Invorderingswet 1990 toepassen.

55.14.5 ***Faillissement en borgstelling***

Soms hebben derden de Belastingdienst zekerheid gegeven voor de schuld van een later gefailleerde belastingschuldige. Dat is de zogenoemde borg. Soms heeft een derde bijvoorbeeld zelfs hypotheek verleend voor die fiscale schuld. Als de belastingschuldige later failleert, heeft dat geen effect op hun verbondenheid voor de schuld. Anders dan de aansprakelijkgestelden, van wie de verbondenheid wordt bepaald door de wet, wordt de verbondenheid van de hier bedoelde derden bepaald door de overeenkomst tussen hen en de Belastingdienst. Dit betekent dat de borg verantwoordelijk moet worden gesteld voor de schuld, ook als er geen baten uit het faillissement komen. De totaal verschuldigde belasting moet eerst worden vastgesteld. De schuld waarvoor de borg wordt gesteld moet definitief vaststaan. Het aanspreken van de borg (Leidraad Invordering 2008, artikel 76.2) gebeurt zoveel mogelijk in één keer.

55.14.6 ***Bij faillissement loonvordering en betalingsvordering intrekken***

Gelet op de bedoeling van artikel 33 van de Faillisementswet trekt de ontvanger de loon- of betalingsvordering in als de belastingschuldige failliet is verklaard.

55.15 Faillissement en bezitloos verpande zaken/pandrecht

Pand gaat boven voorrecht (Burgerlijk Wetboek, artikel 3:279), tenzij de wet anders bepaalt. Artikel 21, lid 2 van de Invorderingswet 1990 gaat hier ook van uit. Behalve als en voor zover het pandrecht rust op bodemzaken genoemd artikel 22, lid 3 van de Invorderingswet 1990. Dan gaat het voorrecht boven pand. Dit is het zogenoemde bodemvoorrecht. Het bodemvoorrecht geldt ook in faillissement, zelfs als voor faillissement geen beslag is gelegd. De (bezitloos) verpande zaken (Leidraad Invordering 2008, artikel 21.4 en Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering, artikel 496) vallen onder het algemene faillissementsbeslag. Een door de ontvanger gelegd beslag vervalt (Faillissementswet, artikel 33).

De pandhouder mag executie of afgifte van de zaken eisen. Nadat de executie of een toegestane onderhandse verkoop is gehouden, moet de pandhouder de netto-opbrengst aan de curator afdragen. En wel tot het bedrag van de fiscale vordering waarvan het voorrecht boven de

pandhouder gaat (zakelijke belastingschuld). De curator moet aan de ontvanger betalen overeenkomstig zijn rang (Faillissementswet, artikel 57 lid 3).

Wat de pandhouder aan de boedel afdraagt, is in de 1e plaats bedoeld voor betaling van de boedelschulden, net als de overige activa. Als er een uitkering naar de ontvanger gaat, geldt volledig de omslag (verdeling faillissementskosten in verhouding tot de opbrengst) van de algemene faillissementskosten (Faillissementswet, artikel 182). Dus geldt ook een omslag over de inbreng door de pandhouder. Door die inbreng daalt het. omslagpercentage en wordt de netto-opbrengst vanuit het vrij actief hoger.
Een handmatige berekening van het juiste bedrag van die omslag is heel bewerkelijk.

Het bedrag dat de curator van de pandhouder kan eisen is op 2 wijzen gemaximeerd:

De pandhouder hoeft niet meer bij te dragen dan het totale bedrag van de vordering waarvoor het bodemvoorrecht geldt. En:

Hij hoeft niet meer af te dragen dan de totale netto-opbrengst van de geëxecuteerde verpande zaken.

55.15.1 ***Faillissement en berekening omslag algemene faillissementskosten***

In faillissement kunnen bezitloos verpande zaken belangrijke rol zijn, zeker als het gaat om de omslag in de algemene faillissementskosten. Een handmatige berekening van het juiste bedrag van die omslag is heel bewerkelijk. Daarvoor is door mr. N.E.D. Faber een bepaald rekenblad ontwikkeld in de vorm van formules (de zogenaamde Faberformules). Na berekening blijkt:

- de pandinbreng
- de omslag van de faillissementskosten over het vrij boedelactief en de pandinbreng
- het (netto)bedrag dat de ontvanger per saldo krijgt uitgekeerd uit het vrij boedelactief en uit de pandopbrengst en welk bedrag in totaal aan de ontvanger wordt uitbetaald
- het bedrag dat het UWV ontvangt
- het bedrag dat overblijft voor de pandhouder

Voor gebruik binnen de Belastingdienst zijn de formules van dit rekenblad omgezet naar een rekenprogramma in PDF-formaat. Dit rekenprogramma kunt u vinden op Invordering Plaza onder Gebruikersondersteuning, Rekenformules.

Invoeren gegevens in rekenprogramma

Vul de verschillende bedragen in bij a t/m j en druk daarna op de knop ‘Bereken de verdeling’.
Het rekenblad bestaat uit de volgende waarden:

- *Kosten faillissementsaanvraag*
  Deze kosten zijn hoog bevoorrecht (artikel 3:288, onder a BW) en gaan zelfs in rang boven het voorrecht van de ontvanger. Het gaat hier alleen om de kosten die schuldeisers hebben gemaakt om het

faillissement aan te vragen, waarop het faillissement ook is uitgesproken. Deze kosten worden in mindering gebracht op wat de fiscus ontvangt. Dit is nadelig voor de fiscus, maar het gaat om een gering bedrag.

- *Algemene faillissementskosten*
  Het gaat hier om alle faillissementskosten (= boedelschulden), exclusief de bijzondere faillissementskosten die bij de waarde 'Vrij boedelactie' in aanmerking worden genomen.
- *Vordering fiscus zonder bodemvoorrecht*
  Hier wordt het totaalbedrag van deze vordering ingevuld. De ontvanger heeft in veel gevallen ook vorderingen waarvoor geen bodemvoorrecht geldt, bijvoorbeeld motorrijtuigenbelasting en vennootschapsbelasting. Het gaat hier uitsluitend om de faillissementsvorderingen en dus niet om eventuele boedelvorderingen. In de vorderingen kunnen ook bestuurlijke boetes zijn opgenomen. Deze kunnen niet altijd worden aangemeld in het faillissement. Als de dagtekening van de beschikking waarbij de boete is vastgesteld ligt na de datum van faillietverklaring, kan deze niet worden aangemeld. Deze bestuurlijke boetes moeten daarom van de vorderingen worden afgetrokken.
- *Vordering fiscus met bodemvoorrecht*
  Hier wordt het totaal van de vorderingen van de fiscus met bodemvoorrecht ingevuld. Ook hier gaat het uitsluitend om de faillissementsvorderingen en niet om eventuele boedelvorderingen. Er wordt geen rekening gehouden met de bestuurlijke boetes. Uit artikel 21, lid 2 jo artikel 22, lid 3 van de Invorderingswet 1990 blijkt voor welke fiscale vorderingen het bodemvoorrecht geldt. In de praktijk betreft het meestal omzetbelasting en loonheffing. Het bodemvoorrecht geldt bovendien voor premies werknemersverzekeringen van het UWV, althans voor premietijdvakken na 1 januari 2006 (zie artikel 60 van de Wet financiering sociale verzekeringen). Vanaf die datum worden deze vorderingen opgenomen in aanslagen loonheffing. Ook voor aansprakelijkheidsschulden omzetbelasting, loonheffing en premies werknemersverzekeringen geldt het bodemvoorrecht (zie artikel 53, lid 1 van de Invorderingswet 1990 en voor de premies opnieuw artikel 60 van de Wet financiering sociale verzekeringen jo artikel 53, lid 1 van de Invorderingswet 1990). Als een schuldeiser is gesubrogeerd (treedt in de rechten van de ontvanger) in het bodemvoorrecht van de ontvanger (bijvoorbeeld een aansprakelijkgestelde bestuurder) wordt bij deze waarde het totaalbedrag van de beide vorderingen opgenomen, dus van de (rest)vordering van de ontvanger en de vordering van de gesubrogeerde crediteur. (Dit totaalbedrag is in principe gelijk aan de oorspronkelijke vordering van de ontvanger.) Bij de uiteindelijke verdeling moet worden uitgerekend welk bedrag de gesubrogeerde crediteur ontvangt en welk bedrag de ontvanger.
- *Vorderingen UWV*
  Hier wordt uitsluitend het bedrag ingevuld van de volgende faillissementsvorderingen van het UWV:
  - het bedrag van de in verband met de overgenomen loonverplichtingen betaalde premies werkgeversverzekeringen (artikel 66, lid 2 van de Werkloosheidswet) vanaf 1 januari 2006

- de premies werknemersverzekeringen tot en met 31 december 2005. Het bedrag van de vordering wegens overgenomen loonverplichtingen (artikel 66, lid 1 van de Werkloosheidswet jo. artikel 3:288 letter e van het Burgerlijk Wetboek) wordt hier dus niet ingevuld. Het gaat hier uitsluitend om de faillissementsvorderingen en niet om boedelvorderingen.

- *Opbrengst bodemvoorrechtzaken*
  Hier wordt de opbrengst van bedoelde zaken ingevuld. Dit is de bruto-opbrengst verminderd met de kosten die rechtstreeks met de executie van deze zaken samenhangen. De opbrengst van de verpande zaken zal soms hoger zijn dan de vordering waarvoor het pandrecht gold. In dat geval wordt het verschil tussen de opbrengst en de vordering overgebracht naar de waarde 'Meeropbrengst bodemvoorrechtzaken'.
- *Vordering pandhouder*
  Hier wordt de vordering van de pandhouder ingevuld, voor zover op die vordering pandrecht rust. Dit is de vordering van de pandhouder zonder rekening te houden met de opbrengst van de geëxecuteerde verpande zaken waarvoor het bodemvoorrecht geldt.
- *Vrij boedelactief*
  Het gaat hier om de totale bruto-opbrengst in het faillissement min de zogenoemde bijzondere faillissementskosten. Deze faillissementskosten worden wel genoemd de kosten die bedoeld zijn om een bepaalde bate voor de boedel te krijgen, of om een bepaalde bate af te wikkelen en te gelde te maken. Te denken valt hierbij aan de kosten die de curator heeft moeten maken voor de verkoop van een zaak, zoals taxatie- en veilingkosten. Het gaat hierbij dus om kosten die alleen zijn gemaakt om een opbrengst van die specifieke zaak mogelijk te maken. In het 'vrij boedelactie' is niet opgenomen de opbrengst van met een stil pandrecht bezwaarde goederen waarvoor het bodemvoorrecht geldt.
- *Meeropbrengst bodemvoorrrechtzaken*
  Als de pandhouder de stil verpande zaken executeert, mag hij de directe kosten van executie op de opbrengst in mindering brengen (onder andere taxatie- en veilingkosten). De opbrengst die dan overblijft kan dan door de curator worden opgeëist. Als deze opbrengst hoger is dan de vordering van de pandhouder, wordt het verschil tussen die 2 bedragen ingevuld.

Uit te voeren berekening
Als alle variabelen (a t/m j) zijn ingevuld, klik dan het vak 'Bereken de verdeling' aan. De resterende vakken worden nu automatisch ingevuld.

N.B.
Als de gegevens na de berekening worden gewijzigd, moet opnieuw op de knop 'Bereken de verdeling' worden gedrukt!

Resultaat
Nadat de berekening is uitgevoerd, blijkt uit de gele vakken het antwoord op de volgende vragen:
- Welk bedrag moet de curator van de pandhouder opvragen ('pandinbreng')?
- Hoe is de omslag van de faillissementskosten over het vrij boedelactief en de 'pandinbreng'?

- Welk (netto) bedrag krijgt de ontvanger per saldo vanuit het vrij boedelactief en vanuit de pandopbrengst uitgekeerd en welk bedrag zal in totaal aan de ontvanger worden uitbetaald?
- Welk bedrag ontvangt het UWV (afgezien van premies die in aanslagen loonheffing na 1 januari 2006 zijn meegenomen)?

*55.15.2 **Voorbeelden rekenprogramma***

Voorbeeld 1

Vrij boedelactief in het faillissement	€ 100.000
Af: algemene faillissementskosten	€ 50.000
Netto opbrengst	€ 50.000
Vordering ontvanger met bodemvoorrecht	€ 100.000
Vordering pandhouder	€ 100.000
Opbrengst bodemvoorrechtzaken	€ 100.000

Het rekenprogramma geeft de volgende uitkomsten:
- Van de pandhouder wordt € 36.602 opgeëist.
- Na omslag van de algemene faillissementskosten (€ 13.398) krijgt de ontvanger daarvan € 23.204.
- Daarnaast krijgt de ontvanger vanuit het vrij actief € 63.398 uitgekeerd, na een omslag van de algemene faillissementskosten van € 36.602.
- In totaal wordt dus € 86.602 aan de ontvanger uitgekeerd.
- UWV krijgt geen uitkering.
- De pandhouder behoudt € 63.398 van de pandopbrengst.

Voorbeeld 2

Vrij boedelactief in het faillissement	€ 100.000
Af: algemene faillissementskosten	€ 50.000
Netto opbrengst	€ 50.000
Vordering ontvanger zonder bodemvoorrecht	€ 50.000
Vordering ontvanger met bodemvoorrecht	€ 100.000
Vordering pandhouder	€ 100.000
Opbrengst bodemvoorrechtzaken	€ 100.000

Het rekenprogramma geeft de volgende uitkomsten:
- Van de pandhouder wordt € 78.077 opgeëist.
- Na omslag van de algemene faillissementskosten (€ 21.923) krijgt de ontvanger daarvan € 56.154.
- Daarnaast krijgt de ontvanger vanuit het vrij actief € 71.923 uitgekeerd, na een omslag van de algemene faillissementskosten van € 28.077.
- In totaal wordt dus € 128.077 aan de ontvanger uitgekeerd.
- UWV krijgt geen uitkering.
- De pandhouder behoudt € 21.923 van de pandopbrengst.

Voorbeeld 3

Vrij boedelactief in het faillissement	€ 100.000
Af: algemene faillissementskosten	€ 50.000
Netto opbrengst	€ 50.000

Vordering UWV	€ 50.000
Vordering ontvanger met bodemvoorrecht	€ 100.000
Vordering pandhouder	€ 100.000
Opbrengst bodemvoorrechtzaken	€ 100.000

Het rekenprogramma geeft de volgende uitkomsten:
- Van de pandhouder wordt € 54.858 opgeëist.
- Na omslag van de algemene faillissementskosten (€ 17.713) krijgt de ontvanger daarvan € 37.145.
- Daarnaast krijgt de ontvanger vanuit het vrij actief € 67.713 uitgekeerd, na een omslag van de algemene faillissementskosten van € 32.287. Dit bedrag wordt tussen hen verdeeld. De ontvanger krijgt dan € 45.142 en UWV € 22.571
- In totaal wordt dus € 82.287 aan de ontvanger uitgekeerd.
- UWV krijgt € 22.571.
- De pandhouder behoudt € 45.142 van de pandopbrengst.

*55.15.3 **Faillissement en de Faberformules***

In faillissement kunnen bezitloos verpande zaken een belangrijke rol spelen, zeker als het gaat om de omslag in de algemene faillissementskosten. Mr. N.E.D. Faber heet daarvoor een bepaald rekenblad ontwikkeld in de vorm van formules (de zgn. Faberformules). De uitwerking van deze formules is als volgt:

Formule 1
Ontvangen uit vrij boedelactief = (Vordering ontvanger zonder bodemvoorrecht + Vordering ontvanger met bodemvoorrecht) / (Vordering ontvanger zonder bodemvoorrecht + Vordering ontvanger met bodemvoorrecht) + Vordering UWV) x (Vrij boedelactief -/- Omslag faillissementskosten over vrij boedelactief).

Formule 2
Omslag faillissementskosten over vrij boedelactief = Totale faillissementskosten x Vrij boedelactief / (Vrij boedelactief + Inbreng pandopbrengst).

Formule 3
Ontvangen uit vrij boedelactief = Vordering ontvanger zonder bodemvoorrecht + Vordering ontvanger met bodemvoorrecht -/- Inbreng pandopbrengst.

Deze formules kunnen worden samengevoegd.

Formule 1 en formule 2:

Ontvangen uit vrij boedelactief = (Vordering ontvanger zonder bodemvoorrecht + Vordering ontvanger met bodemvoorrecht) / (Vordering ontvanger zonder bodemvoorrecht + Vordering ontvanger met bodemvoorrecht) + Vordering UWV) x (Vrij boedelactief -/- Totale faillissementskosten x Vrij boedelactief / Vrij boedelactief + Inbreng pandopbrengst).

Samen met formule 3 wordt dit:

Vordering ontvanger zonder bodemvoorrecht + Vordering ontvanger met bodemvoorrecht -/- Inbreng pandopbrengst = (Vordering ontvanger zonder bodemvoorrecht + Vordering ontvanger met bodemvoorrecht) / (Vordering ontvanger zonder bodemvoorrecht + Vordering ontvanger met bodemvoorrecht) + Vordering UWV) x (Vrij boedelactief -/- Totale faillissementskosten x Vrij boedelactief / Vrij boedelactief + Inbreng pandopbrengst).

Of:

Vordering ontvanger zonder bodemvoorrecht + Vordering ontvanger met bodemvoorrecht -/- Inbreng pandopbrengst -/- (Vordering ontvanger zonder bodemvoorrecht + Vordering ontvanger met bodemvoorrecht) / (Vordering ontvanger zonder bodemvoorrecht + Vordering ontvanger met bodemvoorrecht + Vordering UWV) x (Vrij boedelactief -/- Totale faillissementskosten x Vrij boedelactief / Vrij boedelactief + Inbreng pandopbrengst) = 0.

In deze formule zit een onbekende: Inbreng pandopbrengst. Deze kan worden berekend met behulp van de overige Faberformules.

55.16 Faillissement en handelingen

Tijdens het faillissement let de ontvanger er op dat de belangen van de schuldeiser door de curator juist worden behandeld.

De curator rapporteert regelmatig aan de rechter-commissaris. In deze (openbare) rapportage zal de curator aangeven hoe het faillissement is ontstaan en welke activiteiten hij heeft verricht. Voor de Belastingdienst zijn deze verslagen nuttig. Aan de hand van deze verslagen kan hij beoordelen of de Belastingdienst is benadeeld. De openbare rapporten liggen ter inzage bij de griffie van de arrondissementsrechtbank. Bij een faillissement met een meer dan gering fiscaal belang, moet de ontvanger altijd de (slot)uitdelingslijst en de faillissementsverslagen bekijken.

Tijdens het faillissement kan op veel punten contact tussen de Belastingdienst en de curator nodig zijn. Als de curator met de ontvanger contact opneemt over onderwerpen met een heffingstechnisch_karakter of met heffingstechnische gevolgen, zorgt de ontvanger ervoor dat de heffer wordt ingelicht. De ontvanger bespreekt met hem de gevolgen voor invordering en heffingstechniek.

Als de faillissementsbehandeling volgens de ontvanger niet verloopt zoals hij wil, deelt hij zijn klachten eerst aan de curator mee. Als dit niet helpt, stuurt de ontvanger zijn klachten naar de rechter-commissaris. Als de ontvanger het nodig vindt gaat hij naar de verificatievergadering.

De belastingschuld op de faillissementsdatum verschilt vaak met de belastingschuld die tijdens het faillissement als 'redelijkerwijs juist beschouwd' vast komt te staan. Het is belangrijk dat de juiste belastingschuld zo snel mogelijk wordt vastgesteld. De ontvanger kan niet altijd direct derden aansprakelijk stellen na een faillissementsuitspraak.

Ook wil de ontvanger op een zeker moment zaken van derden uitwinnen. De ontvanger ziet scherp toe dat de boedelschulden worden betaald.

Soms gaat de ontvanger akkoord met een spaarfaillissement
Als de ontvanger aanslagen oninbaar lijdt, geldt een aantal bijzonderheden.

55.16.1 ***Faillissement en belastingschuld en derden***

De ontvanger kan niet altijd direct derden aansprakelijk stellen na een faillissementsuitspraak. Hij stelt alleen aansprakelijk als de Belastingdienst een flinke vordering op de failliet heeft. Als aansprakelijkstelling zonder een boekenonderzoek kan, of als er al aansprakelijk is gesteld, is alleen belangrijk of de hoogte belastingschuld voldoende is.

Als de ontvanger vermoedt dat de belastingschuldige niet zelf zal kunnen betalen en hij wil derden aansprakelijk stellen, vraagt hij de curator eerst wat de belastingschuldige uit de boedel kan ontvangen. Hij bespreekt met de curator wie, bij samenloop met de Wet bestuurdersaansprakelijkheid bij faillissement (WBF), de aansprakelijkstelling van de bestuurders van een nv (Burgerlijk Wetboek, artikel 2:138) of bv (Burgerlijk Wetboek, artikel 2:248) gaat behandelen.

55.16.2 ***Faillissement en oninbaar lijden***

Na een faillissementsuitspraak onderzoekt de ontvanger direct de invorderbaarheid van de openstaande belastingschuld. Hij onderzoekt ook of hij derden aansprakelijk kan stellen.

De ontvanger vraagt ook zo spoedig mogelijk aan de curator of hij uit de boedel nog een uitkering verwacht en voor welk bedrag. Dit bedrag, plus het bedrag dat op aansprakelijke derden verhaald kan worden, moet worden afgeboekt op de belastingaanslagen die zijn aangemeld (via een faillissementsvordering) in het faillissement. De rest lijdt de ontvanger zo spoedig mogelijk oninbaar.

Wanneer de curator meedeelt dat hij (nagenoeg) geen uitkering verwacht, lijdt de ontvanger de schuld oninbaar, op 1 belastingaanslag na. Deze blijft openstaan totdat het faillissement volledig is afgewikkeld. De ontvanger mag alleen materieel juiste belastingaanslagen oninbaar lijden. Ambtshalve belastingaanslagen brengt de inspecteur, op verzoek van de ontvanger, terug tot wat in redelijkheid verschuldigd is.

Omdat er hierbij altijd sprake is van verwijtbaarheid van het niet betalen van de belastingschuld, geldt schuldige nalatigheid voor aanslagen IB/PV.

De codes voor het oninbaar lijden zijn:
- 01: als en geen sprake van schuldige nalatigheid
- 02: als en wel sprake van schuldige nalatigheid

55.16.3 ***Faillissement en zaken van derden***

De ontvanger begint pas zaken van derden (waaronder bodemzaken) uit te winnen als hij verwacht dat de belastingschuld niet geheel uit het faillissement kan worden betaald. Vaak is dat direct duidelijk. Zodra er duidelijkheid ontstaat, informeert de ontvanger de curator hierover.

De ontvanger wint zekerheid voor belastingen bij invoer (Leidraad Invordering 2008, artikel 76.4) pas uit zodra de schuldpositie duidelijk is. Hoewel het gaat om de uitwinning van een derde, wordt de curator hierover wel geïnformeerd. Dit doet hij omdat hij een vordering ter verificatie van die derde kan krijgen als de zekerheid niet is uitgewonnen. Deze derde treedt wat betreft preferentie dan in de plaats van de Belastingdienst. Dit geldt ook voor de uitwinning van derden, al dan niet na voorafgaande aansprakelijkstelling.

55.16.4 ***Faillissement en spaarfaillissement***

Soms wordt door de toestand van de boedel het faillissement opgeheven wegens gebrek aan baten (Faillissementswet, artikel 16). Een enkele keer houdt de curator het faillissement aan, omdat in de toekomst baten worden verwacht. Deze baten zal de curator in de boedel bij elkaar sparen om zo alsnog een uitdeling aan de schuldeisers te kunnen doen.

Vaak wordt de ontvanger zijn mening gevraagd, om te proberen geld bijeen te brengen om de schuld te kunnen saneren. Bij zo'n verzoek is de ontvanger vaak een belangrijke partij. De ontvanger gaat met een deze werkwijze akkoord als hij daardoor een substantiële uitkering kan verwachten (en als voldoening van de lopende verplichtingen zeker is gesteld). De ontvanger accepteert niet als het meer dan 5 jaar zal gaan duren voor er een acceptabel bedrag bijeen is gebracht. Als de curator toch wil doorgaan, neemt de ontvanger contact op met de rechter-commissaris (Faillissementswet, artikel 69).

55.17 Faillissement en heffingstechnische onderwerpen

Veel voorkomende heffingstechnische onderwerpen zullen pas tijdens een faillissement ontstaan. Zodra deze onderwerpen ontstaan, neemt de ontvanger contact op met de betreffende heffingsspecialist.
Vaak leidt het faillissement tot beëindiging van de onderneming. De curator verkoopt de activa (voor zover separatisten dit al niet hebben gedaan) en probeert met de opbrengst daarvan de schuldeisers zoveel mogelijk te betalen.

Voor allerlei heffingswetten heeft dit een aantal gevolgen. Zo ontstaat er soms bij verkoop van activa een desinvesteringsbetaling of -bijtelling. Deze zal vaak wegvallen in het compensabele verlies.

Als een faillissement eindigt door homologatie van een akkoord kan sprake zijn van kwijtscheldingswinst.

De vennootschapsbelasting kan invloed hebben op een faillissement.
Als de failliet omzetbelasting over aankopen in vooraftrek heeft gebracht, maar deze niet heeft betaald aan zijn schuldeiser, is omzetbelasting verschuldigd (Wet op de omzetbelasting 1968, artikel 29, lid 7).

Over de verkoop van een onroerende zaak moet vaak omzetbelasting worden betaald.

Als een pandhouder een verpande zaak executeert, let de ontvanger goed op het verloop daarvan.

Bij een faillissement wordt een dienstbetrekking in principe beëindigd. Dit heeft gevolgen voor de loonheffing.

55.17.1 ***Faillissement en verliescompensatie***

Bij verliescompensatie mag een belastingplichtige het verlies van een bepaald jaar verrekenen met de winst van een ander jaar. Dit betekent dat per saldo geen inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting hoeft te worden betaald, of dat betaalde belasting over de winst wordt terugbetaald door de Belastingdienst. Behalve bij aanloopverliezen en verliezen geleden na 1 januari 1995, is die compensatie aan een bepaalde termijn gebonden. Hierdoor kan de zogenoemde verliesverdamping ontstaan. Verliesverdamping is het door tijdsverloop vervallen van het recht de huidige winst met eerdere verliezen te verrekenen.

Als de inspecteur besluit direct na de faillissementsuitspraak een aanslag inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting op te leggen, moet hij met bestaande verliezen rekening houden. Als tijdens het faillissement verzocht wordt om een sanering, moet beoordeeld worden wat de contante waarde is van de verliescompensatie. Bij het faillissement van lichamen is het lichaam van rechtswege ontbonden als er geen akkoord wordt gesloten. Dit betekent dat het verliesstuwmeer verdwijnt.
Bij ex-ondernemers die natuurlijke personen zijn, verdampen de verliezen door tijdsverloop (uitgezonderd aanloopverliezen en verliezen ontstaan na 1 januari 1995). Hierdoor kan de ex-failliet opnieuw een bedrijf beginnen en daarna gebruik maken van de compensabele verliezen die dan nog overblijven. De ex-failliet kan ook in loondienst gaan en de als voorheffing ingehouden loonheffing terugkrijgen met een beroep op de onverrekende verliezen. De ontvanger moet dus voorzichtig omgaan met de vaststelling van de compensabele verliezen.

De genoemde desinvesteringsbijtelling zal vaak wegvallen in het compensabele verlies. Per saldo is de verdamping minder groot en dat heeft invloed een belastingaanslag. Bij desinvesteringsbetaling is het ingewikkelder voor de belastingschuldige. De hieruit voortvloeiende belastingaanslag kan niet gecompenseerd worden met de verrekenbare verliezen. Dit kan betekenen dat in een faillissement deze belastingaanslag geheel betaald wordt en de te verrekenen verliezen onveranderd blijven en dan verdampen. Een uitzondering hierop zijn de aanloopverliezen en de verliezen ontstaan na 1 januari 1995.

55.17.2 ***Faillissement en kwijtscheldingswinst***

Kwijtscheldingswinst (Wet op de inkomstenbelasting 2001, artikel 3.13, lid 1, letter a) kan ontstaan bij of door de homologatie van een akkoord, maar leidt niet tot het opleggen van een belastingaanslag. Bij de homologatie schelden schuldeisers de failliet delen van hun vordering kwijt. Dit heet winstneming bij de failliet en leidt dus, na saldering met negatieve inkomenscomponenten, in principe tot een belastingaanslag over de winst. De fiscale wetgeving kent hiervoor de kwijtscheldingswinst. Als er nog een restant kwijtscheldingswinst is, na compensatie binnen het jaar en na compensatie met de tot dit jaar te verrekenen verliezen, is deze onbelast.

Na het verbindend worden van de slotuitdelingslijst kan een inmiddels ex-failliet opnieuw in aanraking komen met zijn schuldeisers. Hier is geen gedeeltelijke kwijtschelding door de schuldeisers verleend. Omdat schuldeisers geen verhaal kunnen halen, moet er bij de ex-failliet wel winst worden genomen. Hier worden dan eerst de compensabele

verliezen in aftrek gebracht. Over de winst die dan nog overblijft, moet wel belasting worden betaald.

55.17.3 ***Faillissement en vennootschapsbelasting***

Voor de vennootschapsbelasting kan bij het faillissement een aantal problemen ontstaan, zoals:

- verbreking van de fiscale eenheid bij een te verwachten van een faillissement of na de uitspraak daarvan (bijvoorbeeld om de gevolgen van artikel 24 van de Invorderingswet 1990 te vermijden)
- de verliesverrekening van artikel 20, lid 5 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969
- de deelnemingsvrijstelling van artikel 13 e.v. van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969

55.17.4 ***Faillissement en aanslag artikel 29 lid 7 Wet OB***

De belastingaanslag volgens artikel 29, lid 7 van de Wet op de omzetbelasting 1968 komt vaak voor in faillissementssituaties. Als de belastingaanslag nog niet was opgelegd, zal deze opgelegd worden over de omzetbelasting die de failliet over aankopen in vooraftrek bracht, maar die hij niet heeft betaald aan zijn schuldeisers.

Deze belastingaanslag is een belastingschuld over de periode voor de faillietverklaring en is dus geen boedelschuld. Iemand kan pas failliet worden verklaard als hij is opgehouden met betalen (Faillissementswet, artikel 1). Dit betekent dat de betreffende belastingschuld voor de faillietverklaring is ontstaan.

55.17.5 ***Faillissement en verkoop onroerende zaak***

Bij een faillissement kan over de verkoop van een onroerende zaak omzetbelasting verschuldigd zijn. Als koper en verkoper opteren (keuze bepalen) voor een belaste levering (Wet omzetbelasting 1968, artikel 11, lid 1, sub b, punt 5) wordt de afdrachtplicht van de verschuldigde omzetbelasting verlegd naar de koper (Wet omzetbelasting 1968, artikel 12, lid 4 jo. Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968, artikel 24ba, lid 1; Wet omzetbelasting 1968, artikel 11, lid 1a en 2e). Hierdoor valt de verkoopopbrengst voor de hypotheekhouder niet onder de omzetbelasting. Bij verkoop zonder deze optie zal, binnen de herzieningsperiode, misschien nog omzetbelasting verschuldigd zijn. De curator zal deze moeten aangeven en afdragen als een boedelschuld.

Bij de overdracht van (een zelfstandig deel van) de onderneming wordt geen omzetbelasting geheven. Dit gebeurt als de curator de onderneming in zijn geheel, zonder uitzondering van onderdelen, going-concern verkoopt (Wet omzetbelasting 1968, artikel 31 jo. Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968, artikel 8).

55.17.6 ***Faillissement en omzetbelasting verpande zaak***

Bij executies van verpande zaken geldt in de volgende gevallen voor omzetbelasting een verleggingsregeling:

- De pandhouder verkoopt openbaar.
- De pandhouder verkoopt onderhands (niet in het openbaar) door een overeenkomst met de curator.
- De pandhouder verkoopt onderhands met toestemming van de president van de rechtbank.

- De president van de rechtbank bepaalt dat het goed bij de pandhouder zal blijven, waardoor levering van verpande goederen van de pandgever aan de pandhouder ontstaat.
- De curator verkoopt onderhands door een overeenkomst met de pandhouder (oneigenlijke lossing).

De verleggingsregeling betekent dat de verkoper van de verpande zaken (de pandgever) geen omzetbelasting hoeft aan te geven. Dit moet de koper doen.

Als de pandhouder de termijn heeft laten verstrijken die de curator hem heeft gesteld om de verpande zaken te verkopen, kan de curator de verkoop zelf doen. Hier geldt de verleggingsregeling niet. De omzetbelasting die door deze verkoop verschuldigd wordt, is boedelschuld.

55.17.7 ***Faillissement en loonheffing***

Voor de loonheffing geldt dat door faillissement de dienstbetrekking wordt opgezegd (Faillissementswet, artikel 40). De gezagsverhouding gaat teniet.

De ontvanger neemt contact op met de curator op het moment dat aangifte moet worden gedaan, of op het moment dat belastingaanslagen moeten worden opgelegd. Hierbij geldt dat het UWV (voor tijdvakken voor 1 januari 2006) vaak loonverplichtingen overneemt.

Problemen kunnen ontstaan als de volgende 2 situaties samenlopen:
- een ondernemer neemt (delen van) de failliete onderneming over
- deze ondernemer verplicht zich tegenover (een deel van) het personeel contractueel om uit de boedel achterstallig loon of vakantiegeld te voldoen

De inhoud van het contract bepaalt de tenaamstelling van de belastingaanslag.

55.17.8 ***Faillissement en uiterste termijn voor indienen aangifte omzetbelasting***

Ook binnen faillissement blijft de naheffingstermijn van vijf jaar gelden. Dat geldt ook voor de termijn van de ambtshalve teruggave. Curatoren en Belastingdienst moeten beide binnen die termijn blijven.

Alleen als blijkt dat de problematiek in het faillissement zo complex is dat van de curator redelijkerwijs niet kan worden gevraagd om voor het verstrijken van de vijfjaarstermijn met een aangifte of verzoek om teruggave te komen, kan de volgende procedure gevolgd worden:Voor het verstrijken van de vijfjaarstermijn sluiten curator en inspecteur een vaststellingsovereenkomst (hierna VSO). In die VSO wordt een formeel verzoek om teruggave gedaan met de afspraak dat deze nader gemotiveerd wordt uiterlijk bij de financiële afwikkeling van het faillissement (bij het financieel eindverslag). Daarnaast doet de curator in de VSO afstand van zijn recht om zich te beroepen op het verstrijken van de naheffingstermijn. Wijs de curator in de VSO ook op zijn bewaarplicht voor wat betreft de administratie, zodat de juistheid van de aangifte of het verzoek om teruggave altijd kan worden beoordeeld.

55.18 Faillissement en wijzigen openstaand bedrag

In een faillissement ontstaan soms wijzigingen in openstaande bedragen. Bijvoorbeeld bij uitwinning, verrekening of vermindering.

Uitwinning in faillissement

De uitwinning van bodembeslag, een aansprakelijkstelling, of de uitwinning van een borg, leidt tot betaling. Deze betalingen worden respectievelijk afgeboekt op de belastingaanslagen waarvoor:

- bodembeslag was gelegd
- derden aansprakelijk waren gesteld
- derden zich garant hadden gesteld

Verrekening in faillissement

Zie het hoofdstuk 'Verrekening in faillissement'

Vermindering in faillissement

Als een belastingaanslag wordt verminderd, dan stuurt de ontvanger een brief en een verminderingsbeschikking naar de curator.
De ontvanger boekt af (verrekent) als de definitieve aanslag een terug te geven bedrag aangeeft en de daaraan voorafgaande voorlopige aanslag niet geheel is betaald.

55.19 Faillissement en proceskostengarantie

Als de curator een gerechtelijke procedure wil beginnen om een opbrengst in de faillissementsboedel te krijgen, worden kosten gemaakt (bijvoorbeeld het salaris van de curator). Als er in de boedel onvoldoende actief zit om dergelijke kosten te betalen, kan de curator niet procederen. Om toch te kunnen procederen, kan de curator aan de Belastingdienst een verzoek om garantstelling doen. De Belastingdienst staat dan garant voor een bedrag dat niet uit de boedel zal kunnen worden betaald als de procedure onverwacht wordt verloren.

De curator moet het verzoek gemotiveerd indienen bij de ontvanger die daarop zelfstandig kan beslissen. Bij de beoordeling van het verzoek geldt het volgende. De boedel moet bij de actie van de curator een zodanige opbrengst geven, dat de Belastingdienst ten minste een deel van de ingediende vorderingen in het faillissement kan innen. De ontvanger bekijkt vanuit zijn positie als bevoorrechte schuldeiser in het faillissement, of hij een garantie zal afgeven.

De ontvanger beoordeelt het verzoek aan de hand van een aantal criteria. Op verzoek van de curator betaalt de ontvanger de garantie zo nodig uit.

55.19.1 *Faillissement en criteria aanvraag verzoek garantstelling*

Als de curator een gerechtelijke procedure wil beginnen om een opbrengst in de faillissementsboedel te krijgen en er is onvoldoende actief (bezittingen) voor een dergelijke procedure, kan hij de Belastingdienst om garantstelling vragen. Het verzoek van de curator, met daarbij de noodzakelijke stukken, moet inzicht geven over:

- de gedragingen van de failliet en de ontwikkelingen die in het faillissement zijn ontstaan
- de procedure die de curator wil starten en waarop hij zijn eis(en) baseert

- of de gedaagde na veroordeling voldoende verhaal biedt
- wat de meeropbrengst voor de Belastingdienst is als de procedure wordt gewonnen
- een specificatie van de samenstelling van het garantiebedrag
- de visie van de rechter-commissaris die ermee belast is
- of er ook andere partijen zijn die voordeel hebben bij de procedure en of ook zij bijdragen in de garantstelling
- of er sprake is van een situatie op grond van de Bestuurdersaansprakelijkheid bij faillissement (WBF) (Burgerlijk Wetboek, artikel 2:138, lid 10 of Burgerlijk Wetboek, artikel 2:248, lid 10) en of in dat geval een voorschotverzoek bij Justitie is ingediend

55.19.2 ***Faillissement en beslissing verzoek garantstelling***

Als de curator een gerechtelijke procedure wil beginnen om een opbrengst in de faillissementsboedel te krijgen en er is onvoldoende actief (bezittingen) voor zo'n procedure, dan kan hij de Belastingdienst om garantstelling vragen. Met de gegevens die hij heeft ontvangen van de curator, beoordeelt de ontvanger het verzoek. Hierbij let hij op een aantal zaken:

- De winstkans van de procedure moet behoorlijk zijn.
- De gegoedheid (het vermogen) van de tegenpartij van de curator moet vaststaan.
- Het risico van uitbetaling van de garantie moet in redelijke verhouding staan tot de baat die de verstrekker ervan heeft bij winst.
- De garantie mag alleen gaan over te maken hebben met de procedure (zoals het salaris van de curator bij de procedure). Dit geldt ook voor de griffie- en kantoorkosten en de proceskostenveroordeling bij verlies.
- Iedereen die baat heeft bij de procedure, moet in de garantie deelnemen (behalve heel kleine partijen). Als daar niet aan wordt voldaan, doet de Belastingdienst alleen mee als zij die niet meedoen schriftelijk afstand doen van hun recht op het aandeel dat zij door de procedure zouden kunnen opeisen.
- Als er sprake is van een Wet bestuurdersaansprakelijkheid (WBF) bij een faillissementsituatie, moet de ontvanger de garantie weigeren en de curator verwijzen naar het ministerie van Justitie.

55.19.3 ***Faillissement en verlenen garantie***

Als de curator een gerechtelijke procedure wil beginnen om een opbrengst in de faillissementsboedel te krijgen en er is onvoldoende actief (bezittingen) voor zo'n procedure, dan kan hij de Belastingdienst om garantstelling vragen. Een garantie geeft de ontvanger schriftelijk. De ontvanger geeft de garantie als bij een normale verdeling van het boedelactief de proceskosten vermoedelijk onbetaald zullen blijven. De garantie mag niet hoger zijn dan het vermoedelijke tekort. Voor de verdeling beschouwt de ontvanger de proceskosten als kosten van executie en vereffening.

55.19.4 ***Faillissement en uitbetaling garantie***

Als de curator een gerechtelijke procedure wil beginnen om een opbrengst in de faillissementsboedel te krijgen en er is onvoldoende actief (bezittingen) voor zo'n procedure, dan kan hij de Belastingdienst om garantstelling vragen. Uitbetaling van de garantie gebeurt pas nadat

de curator daarom heeft gevraagd en als vaststaat dat dit niet (geheel) uit de boedel (als kosten van executie en vereffening) betaald kan worden.

Soms kan voor het eind van het faillissement worden uitbetaald. De curator moet dan een verklaring overleggen waaruit blijkt dat hij het garantiebedrag terugbetaald als blijkt dat er voldoende middelen in de boedel zitten.

55.20 Faillissement en einde faillissement/surseance

Er zijn verschillende manieren waarop een faillissement kan eindigen. De ontvanger onderzoekt onder andere hoe de verdeling van de baten tussen de schuldeisers is en hoe hij moet omgaan met de resterende belastingschuld.

Eerst bekijkt de ontvanger of het nodig is om bij een verificatievergadering te zijn. Soms eindigt een faillissement door homologatie van een akkoord of door opheffing. Als er geen akkoord tot stand komt, zal de curator de aanwezige baten omzetten in geld. Hiervoor maakt de curator een (slot)uitdelingslijst op.

Een faillissement kan ook eindigen door vernietiging. Hierna bepaalt de curator welk bedrag de ontvanger uit de boedel ontvangt.

Wanneer een faillissement wordt vernietigd of opgeheven, herleeft een beslag dat vóór de faillietverklaring was gelegd.

Als een faillissement anders dan door een akkoord is geëindigd, heeft de schuldeiser het recht om de restantschuld opnieuw in te vorderen. De ontvanger kan ook een verzoek om kwijtschelding ontvangen of hij lijdt belastingaanslagen oninbaar.

55.20.1 Faillissement en verificatievergadering

De curator in faillissement plaatst de bij hem ingediende vorderingen op de lijst van voorlopig erkende, of op de lijst van voorlopig betwiste vorderingen (Faillissementswet, artikel 112). Fiscale vorderingen worden geplaatst op de lijst van voorlopig erkende vorderingen. Plaatsing van belastingaanslagen op de lijst van voorlopig betwiste vorderingen kan niet. De rechtbank zou dan over de juistheid van de vordering moeten oordelen, maar is daartoe niet competent (bevoegd). Wel kan de curator namens de failliet een bezwaarschrift tegen de belastingaanslagen indienen bij de inspecteur en in beroep gaan bij de fiscale rechter.

In de verificatievergadering worden de vorderingen erkend, waarvan na een onderzoek (verificatie) de juistheid is vastgesteld. Een verificatievergadering wordt meestal alleen gehouden als deelbetalingen aan concurrente schuldeisers mogelijk zijn.

De ontvanger komt door de publicatie in een dagblad te weten dat er een verificatievergadering is. Hij kan hierover (als bekende schuldeiser) ook schriftelijk door de curator zijn ingelicht. Met de gegevens die de ontvanger heeft, besluit hij of hij bij de vergadering aanwezig zal zijn.

De ontvanger besluit een verificatie bij te wonen:

- als bij kennisneming van de ter griffie neergelegde lijst van voorlopig erkende schuldvorderingen blijkt, dat de aangemelde belastingaanslagen door de curator niet of niet volledig zijn opgenomen
- als hij bij een eerder overleg met de curator niet tot een bevredigende oplossing is gekomen
- als de ontvanger verwacht dat een aangemelde belastingaanslag of de daaraan verbonden voorrang tijdens de verificatievergadering zal worden geaccepteerd
- als hij denkt dat hij door het bijwonen van de vergadering nadere inlichtingen over de stand van de boedel kan krijgen
- als de ontvanger rechten die andere schuldeisers denken te hebben betwist

De rechter-commissaris leidt de verificatievergadering. Hierbij worden 3 soorten vorderingen behandeld:
- erkende vorderingen (Faillissementswet, art 121, lid 2): de vordering staat vast. De houder ervan kan meestemmen over een eventueel akkoord.
- voorwaardelijk toegelaten vorderingen (Faillissementswet, artikel 121, lid 2): de vordering wordt weliswaar door de curator of 1 of meer schuldeisers betwist, maar de rechter-commissaris is in afwachting van de eed door de schuldeiser. De eed wordt later afgelegd. Of het gaat om vorderingen op grond van artikel 128-136 van de Faillissementswet. De houder ervan kan meestemmen over een eventueel akkoord.
- betwiste vorderingen (Faillissementswet, artikel 112 en Faillissementswet, artikel 122, lid 1): de rechter-commissaris wil een uitspraak van de rechter over de vordering. Dit loopt via een renvooiprocedure (Faillissementswet, artikel 122, lid 2). Een renvooiprocedure houdt in dat een geding, ontstaan tijdens een verificatie in een faillissement, door de rechter-commissaris naar de rechtbank wordt verwezen.

*55.20.2 **Faillissement en homologatie akkoord***

Soms komt er zoveel geld in de faillissementsboedel dat de curator een akkoord met alle schuldeisers verwacht. Om tot homologatie te komen zijn enkele stappen van de curator nodig. Er zal een verificatievergadering gehouden moeten worden. Het akkoord dat wordt bereikt na stemming door een gekwalificeerde meerderheid van de schuldeisers, wordt daarna door de rechter gehomologeerd.

Tijdens de verificatievergadering wordt een door de failliet ingebracht conceptakkoord besproken. Dit homologatieakkoord is niet hetzelfde als een (buitengerechtelijk) aangeboden akkoord waarbij het faillissement is omgezet in een Wet schuldsanering natuurlijke personen (WSNP) (Faillissementswet, artikel 284 e.v.). Na deze omzetting is het faillissement geëindigd en verkeert belastingschuldige in een wettelijke schuldsaneringsregeling. Als sprake is van omzetting van een faillissement in een wettelijke schuldsaneringsregeling, toetst de ontvanger een door de schuldenaar aangeboden akkoord aan het hiervoor geldende beleid (Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, artikel 19a en 22a en Leidraad Invordering 2008, artikel 73.6).

Over een tijdig, maar ten minste 8 dagen voor de verificatievergadering, ingediend akkoord wordt op de verificatiedatum gestemd. Een niet-tijdig ingediend akkoord kan later in stemming worden gebracht (Faillissementswet, artikel 141).

Stemrecht hebben alleen aan de houders van erkende concurrente vorderingen of voorwaardelijk toegelaten vorderingen. Uitgangspunt bij een akkoord is immers dat preferente schuldeisers geheel betaald worden. De ontvanger stemt daarom nooit mee als het gaat om een belastingschuld. Als de ontvanger zou meestemmen, doet hij daarmee definitief afstand van de preferentie (Faillissementswet, artikel 143).

Er is één uitzondering op de regel dat de belastingschuld bij een akkoord geheel moet worden betaald. Als het faillissement omgezet zou kunnen worden in een wettelijke schuldsaneringsregeling (WSNP) en belastingschuldige verzoekt hier nadrukkelijk om, geldt het volgende. De ontvanger moet het aangeboden akkoord controleren op het beleid dat geldt voor akkoorden in een wettelijke schuldsaneringsregeling. Onder bepaalde omstandigheden wil de ontvanger een deel van de vordering kwijt schelden bij een sanering. Dan is sprake van een 'homologatieachtige' situatie waarbij het verschil is, dat ook preferente schuldeisers een deel van hun vordering laten vallen. Ook dan stemt de ontvanger niet mee op de verificatievergadering.

De ontvanger gaat akkoord als de gewone meerderheid, die tenminste de helft van het bedrag vertegenwoordigt, haar goedkeuring geeft (Faillissementswet, artikel 145).

Om het akkoord bindend (geldig) te laten zijn, moet het door de rechter worden gehomologeerd (goedgekeurd). De Faillissementswet vermeldt een aantal redenen waarom de rechter de homologatie moet weigeren (Faillissementswet, artikel 153).
De rechtsgevolgen van homologatie (Faillissementswet, artikel 157 e.v.) zijn:

- Alle concurrente schuldeisers zijn gebonden. Als niet alle concurrente schuldeisers voor het akkoord hebben gestemd, spreekt men wel van een dwangakkoord.
- Het faillissement eindigt na 'in kracht van gewijsde gaan' van de uitspraak tot homologatie. Dat betekent dat hoger beroep niet meer mogelijk is.
- De schuldenaar moet aan de curator een bedrag afgeven dat de schulden aan preferente schuldeisers en de faillissementskosten dekt.
- De schuldenaar moet volgens het akkoord daarna zijn concurrente schuldeisers betalen.
- De in het faillissement aangemelde schulden die niet worden betaald, gaan teniet (vervallen). Zij kunnen in elk geval na het faillissement niet meer worden ingevorderd.

Voor de homologatie is er een verificatievergadering. De ontvanger beoordeelt alleen of zijn vorderingen volledig als 'voorlopig erkend' in de op de griffie ter inzage liggende lijst zijn opgenomen. Als de ontvanger niet verwacht dat die vorderingen betwist gaan worden, gaat hij naar die vergadering.

55.20.3 ***Faillissement en (slot)uitdelingslijst***

Als er tijdens of na de verificatievergadering geen akkoord tot stand is gekomen, raakt de boedel in staat van insolventie (Faillissementswet, artikel 173). De curator zal de baten in de boedel omzetten in geld. Soms worden er meerdere dan 1 uitdelingslijsten (Faillissementswet, artikel 180 e.v.) opgemaakt. Dit gebeurt iedere keer nadat een deel van de activa in geld is omgezet. Meestal maakt de curator slechts eenmaal een uitdelingslijst op, die dan ook als slotuitdelingslijst geldt.

De slotuitdelingslijst is een cijfermatige rekening en verantwoording van de curator. De schuldeisers kunnen hierin zien hoeveel zij op hun vordering zullen ontvangen. De curator moet aan de geverifieerde schuldeisers melden dat hij de (slot)uitdelingslijst heeft opgemaakt en dat deze ter inzage ligt bij de griffie. Iedere schuldeiser kan in verzet komen tegen deze lijst (Faillissementswet, artikel 184). Dit moet de schuldeiser doen binnen 10 dagen nadat de rechter-commissaris die lijst bij de griffie heeft neergelegd. De lijst wordt verbindend (algemeen geldend) nadat de verzetstermijn gebruikt is of nadat de beschikking op een verzet in kracht van gewijsde is gegaan (Faillissementswet, artikel 187, lid 4). Dit betekent dat hiertegen geen hoger beroep meer mogelijk is.

De ontvanger let erop dat het bedrag waarvoor men geverifieerd is, de werkelijke waard is. Dit geldt ook voor de omslag (bijdrage naar verhouding deelname) van algemene en bijzondere faillissementskosten. Als de ontvanger hieraan twijfelt legt hij, eventueel na overleg, de zaak met spoed aan voor de Rijksadvocaat, zodat deze nog tijdig verzet in verzet kan gaan.

55.20.4 ***Faillissement en opheffing***

Als een faillissementsboedel onvoldoende activa heeft om de kosten van een normale afwikkeling te betalen, wordt het faillissement opgeheven wegens gebrek aan baten. Hierna kunnen de schuldeisers weer zelfstandig proberen hun niet betaalde vorderingen te innen.

Een rechtspersoon wordt na faillietverklaring ontbonden door opheffing van het faillissement wegens de toestand van de boedel of door insolventie (Burgerlijk Wetboek, artikel 2:19, lid 1, letter c). Een faillissement van een onderneming drijvende rechtspersoon moet worden ingeschreven in het Handelsregister. Dit doet de curator (Handelsregisterwet, artikel 13). Ook de opheffing van het faillissement moet worden vermeld in het Handelsregister (Handelsregisterwet, artikel 18). Dit geldt ook bij insolventie (Faillissementswet, artikel 193).

Bij het onderzoek naar de handelingen van de ex-failliet moet, zeker bij rechtspersonen, de curator het Handelsregister raadplegen.

Na ontbinding van een rechtspersoon blijft deze nog bestaan voor zover dit voor vereffening nodig is. De rechtspersoon houdt pas op te bestaan als er geen baten meer aanwezig zijn. Bij elke nagekomen bate herleeft de rechtspersoon weer even. Alleen bij ontbinding na faillietverklaring door insolventie, is die bate voor verdeling vatbaar (Faillissementswet, artikel 194), en niet na opheffing wegens de toestand van de boedel (het 'bij gebrek aan baten').

55.20.5 ***Faillissement en vereffening***

Als de curator in faillissement de baten van de boedel in geld omzet, zal hij uit de opbrengst eerst de boedelschulden (faillissementskosten) betalen. Als er na aftrek van de boedelschulden nog een positief saldo overblijft, zal de curator dit vanuit de slotuitdelingslijst onder de schuldeisers verdelen. Daarbij houdt de curator rekening met hun voorrechten.

De ontvanger boekt de uitkering die hij ontvangt af op de belastingaanslagen die in het faillissement zijn aangemeld en in de slotuitdelingslijst zijn opgenomen. Omdat in het faillissement alleen de rente wordt geverifieerd die op de aanslagen is ontstaan tot aan de faillietverklaring, zal de ontvanger het bedrag - in afwijking van artikel 7 jo. artikel 28 van de Invorderingswet 1990 - moeten afboeken. Belastingschulden die niet uit de uitkering kunnen worden betaald, kunnen na het faillissement worden ingevorderd.

55.20.6 ***Faillissement en vernietiging***

Een faillissement kan eindigen door het in kracht van gewijsde gaan van een uitspraak tot vernietiging van een faillissement (Faillissementswet, artikel 15). De door het faillissement vervallen beslagen herleven als het faillissement wordt vernietigd.

Als het faillissement wordt opgeheven of vernietigd kunnen de schuldeisers weer zelfstandig proberen hun niet betaalde vorderingen te innen. De ontvanger beoordeelt of hij opnieuw tot invordering overgaat.

55.20.7 ***Faillissement en bedrag voor ontvanger***

Op grond van artikel 21 van de Invorderingswet 1990, artikel 152 van het Communautair douanewetboek en artikel 182 van de Faillissementswet komt de Belastingdienst bij de verdeling van de opbrengst van ex-bodemzaken als eerste aan de beurt. Over de opbrengstcomponent vindt eerst de omslag van de algemene faillissementskosten plaats.

Alle faillissementskosten zijn boedelschulden. De bijzondere faillissementskosten, die gemaakt zijn om de opbrengst te behalen, worden eerst van de opbrengst afgetrokken. Als deze bijzondere faillissementskostenpost dan niet is gedekt (de kosten waren hoger dan de opbrengst), wordt het restant als algemene faillissementskosten gezien. Het totaal van de algemene faillissementskosten wordt als percentage omgeslagen over de resterende baten in het faillissement. Wat na die omslag overblijft, kan worden uitbetaald aan de schuldeisers naar hun preferentie.

Soms is de ontvanger ook boedelschuldeiser. De onderlinge verhouding met mogelijke andere boedelschuldeisers is belangrijk als de opbrengst van de boedel onvoldoende is om daaruit alle boedelschuldeisers te betalen. Boedelschulden moeten in principe naar verhouding worden betaald. Hierbij geldt de voorwaarde van de wettelijke voorrangsbepalingen.

Voorbeeld

X failleert met een schuld van € 100.000. In de boedel treft de curator een inventaris aan die aan de bank is verpand. De schuld

van X aan de bank bedraagt € 50.000. De belastingschuld aan de Belastingdienst is even hoog.
De bank separeert de auto en verkoopt die voor € 25.000. De curator laat door een veilingbureau de inventaris voor € 10.000 verkopen, waarbij de veilingkosten € 3.000 en het salaris van de curator € 7.000 bedragen.
De opbrengst van de inventaris vormt het enige actief (bezitting) in de boedel. De opbrengst wordt nog met bijzondere kosten, zoals veilingkosten (€ 3.000) en algemene kosten (€ 7.000) verlaagd. Het omslagpercentage is 100% van de netto-opbrengst.
Als het salaris van de curator € 6.000 zou zijn, zou er € 1.000 overblijven voor de ontvanger (Invorderingswet 1990, artikel 21).
Soms krijgt de ontvanger geld van de curator met het verzoek dit te delen met het UWV. Voor het UWV geldt dit alleen voor vorderingen verschuldigd over tijdvakken gelegen vóór 1 januari 2006. Voordat de ontvanger verdeelt, bepaalt hij eerst de rangorde van de vorderingen.

55.20.8 ***Faillissement en herleving beslag***

Wanneer een faillissement wordt vernietigd of opgeheven herleven de beslagen die voor de faillietverklaring zijn gelegd. Voorwaarde is hierbij dat de beslagen zaken zich nog in de boedel bevinden.

Ook de in de openbare registers (bijvoorbeeld een onroerende zaak) doorgehaalde beslagen kunnen herleven. Er moet dan binnen 14 dagen na het van kracht zijn (zogenoemde kracht van gewijsde) van de vernietiging een deurwaardersexploot ter inschrijving zijn aangeboden waarin de herleving aan de schuldenaar is meegedeeld. Als de ontvanger dit niet doet vervalt het beslag. Als het beslag op het registergoed niet was doorgehaald, geldt de beperking van de veertiendagentermijn niet en is ook geen exploot nodig.

Als het faillissement anders eindigt dan door vernietiging of opheffing, dus door vereffening of een akkoord, herleven de beslagen niet.

55.20.9 ***Faillissement en voortzetten invordering***

Als de ontvanger uit een faillissement een uitkering ontvangt, boekt hij deze af op de belastingaanslagen. Voor de invorderingsrente geldt een bijzondere regel. Uit de Faillissementswet blijkt dat alle schuldeisers (behalve pand- en hypotheekhouders), geen rente in rekening mogen brengen na de faillissementsdatum, voor zover de rente ter verificatie wordt ingebracht (Faillissementswet, artikel 128). Bij verrekening kan dan ook nog wel rente worden gerekend. Ook kan na afloop van het faillissement de vordering inclusief rente ingevorderd worden. Iedere schuldeiser heeft namelijk het recht om de schuld die niet uit het faillissement is betaald, opnieuw in te vorderen, als het faillissement anders dan door een akkoord is geëindigd.

De ontvanger zal dit recht niet gebruiken als de belastingschuldige na het faillissement geen noemenswaardige bezittingen (meer) heeft of krijgt. Ook op een relatief gering looninkomen wordt alleen in bijzondere gevallen verhaal gehaald. Dit gebeurt bijvoorbeeld als met gelden van buiten de boedel een akkoord is afgesproken met de concurrente schuldeisers en de fiscus wordt geconfronteerd met een boedel waaruit geen of nagenoeg geen uitkering zal komen.

55.20.10 ***Faillissement en kwijtschelding en oninbaar lijden***
Als de ontvanger na een faillissement de invordering voortzet, kan de belastingschuldige een verzoek om kwijtschelding indienen (Invorderingswet 1990, artikel 26). Hierdoor zou de belastingschuld kunnen vervallen. Als de belastingschuldige een verzoek om kwijtschelding niet indient of het wordt afgewezen, is er sprake van een opeisbare (eventueel voor een deel oninbaar geleden) (rest)schuld.

Voordat de ontvanger alles oninbaar lijdt, beoordeelt hij of een onderzoek moet worden ingesteld. Hieruit kan blijken of de ex-failliet weer inkomsten of vermogen heeft, maar ook om vast te stellen of deze (nog of opnieuw) als ondernemer actief is. Het onderzoek moet binnen 6 maanden na afloop van het faillissement zijn afgerond. Nadat de onderzoeksresultaten bekend zijn, beoordeelt de ontvanger of hij oninbaar zal lijden.

55.20.11 ***Faillissement en competentie***
Vaak volgt na uitspraak van een faillissement het einde van de onderneming. De onderneming staakt pas bij beëindiging van het faillissement. Dan kan het laatste ondernemingsjaar heffingstechnisch geregeld worden, waarna de competentie zo nodig door de heffer wordt gewijzigd.

Na beëindiging van het faillissement kan een restschuld overblijven die de ontvanger niet oninbaar lijdt. De ontvanger zet dan de invordering voort. Eventueel draagt de ontvanger de invordering en het invorderingsdossier over aan de ontvanger die na beëindiging van het faillissement competent is.

55.21 Surseance en afkoelingsperiode
Een surseance die aan een rechtspersoon is verleend, geldt niet voor schuldeisers die een vordering met voorrang hebben (Faillissementswet, artikel 232). Zij zullen proberen de activa van de sursiet om te zetten in geld. Schuldeisers met voorrang zijn onder meer de pand- en hypotheekhouders, de Belastingdienst en het UWV. Voor het UWV geldt de voorrang alleen voor vorderingen over tijdvakken vóór 1 januari 2006. Zij zullen er dan ook op staan dat hun vorderingen geheel en tijdig worden betaald.

Als er een afkoelingsperiode (Faillissementswet, artikel 241a) is bepaald, kunnen deze vorderingen pas na maximaal 2 maanden worden opgeëist. In deze periode kan dus geen enkele schuldeiser verhaal zoeken op de boedel, of zijn zaken uit de boedel terugnemen. De rechtbank bepaalt de afkoelingsperiode (eventueel op verzoek van de bewindvoerder). Deze periode kan op verzoek eenmalig worden verlengd met 2 maanden.Tijdens de afkoelingsperiode kan wel beslag worden gelegd op bodemzaken.

Derden, zoals bijvoorbeeld de bezitloos-pandhouder, kunnen vóór het beslag bij deurwaardersexploot de zaken bij de bewindvoerder hebben opgeëist. Na afloop van de afkoelingsperiode zullen de schuldeisers voor wie surseance niet geldt, dan ook hun rechten willen gebruiken. De bewindvoerder zal dan niet anders kunnen doen dan het uitspreken van het faillissement.

55.22 Surseance en meldingsplicht

Als aan een rechtspersoon surseance is verleend, is deze verplicht de betalingsonmacht te melden bij de ontvanger (Leidraad Invordering 2008, artikel 36.5.6). Behalve de rechtspersoon is iedere bestuurder bevoegd om namens hem de betalingsonmacht te melden. Dit geldt ook voor de bestuurders die niet bevoegd zijn om de rechtspersoon te vertegenwoordigen.

Als één van de bestuurders de betalingsonmacht van de rechtspersoon meldt, geldt deze melding voor alle andere bestuurders. Als de bewindvoerder de betalingsonmacht meldt, is die melding rechtsgeldig. Maar als duidelijk blijkt dat de bestuurders hun medewerking aan die melding hebben geweigerd, geldt de melding door de bewindvoerder niet.

55.23 Surseance en verschil faillissement

Faillissement en surseance verschillen nogal van elkaar. Faillissement is bedoeld om het vermogen van de schuldenaar op te eisen. Surseance is bedoeld om de schuldenaar enige tijd te geven zaken goed te regelen en eventueel zijn bedrijf te saneren. Surseance kan alleen worden aangevraagd door de schuldenaar (Faillissementswet, artikel 214). Als de schuldenaar een natuurlijke persoon is, kan hij alleen surseance aanvragen als hij ondernemer is. Als de natuurlijke persoon geen ondernemer is, kan hij het faillissement of de schuldsaneringsregeling natuurlijke personen (WSNP) aanvragen.

Met een surseance probeert men een faillissement te voorkomen, maar in veel gevallen lukt dit niet. De Faillissementswet bepaalt dat als er gelijktijdig verzoeken zijn tot faillietverklaring en tot surseanceverlening (Faillissementswet, artikel 218, lid 6), het surseanceverzoek als eerste in behandeling wordt genomen.

Surseance gaat minder ver dan faillissement. Bij surseance verliest de schuldenaar niet, zoals bij faillissement, het beheer en beschikking over zijn vermogen. Hij verliest alleen het vrije beheer en de vrije beschikking. Dat betekent dat hij voor zijn handelingen de medewerking nodig heeft van de bewindvoerder (Faillissementswet, artikel 228). Daarnaast heeft de bewindvoerder bij zijn taak medewerking nodig van de schuldenaar.
Behalve flinke verschillen zijn er tussen faillissement en surseance ook veel overeenkomsten. De wettelijke regeling van de surseance loopt dan ook in veel gevallen gelijk met die van het faillissement (Faillissementswet, artikel 214-283).

55.24 Surseance en fasen

De rechtbank spreekt in principe eerst een voorlopige surseance uit. Daarna beslist de rechtbank over de definitieve surseance. Als de rechtbank de definitieve surseance weigert, kan deze met dezelfde beschikking het faillissement uitspreken.

55.24.1 Surseance en voorlopige surseance

Voor een surseanceaanvraag dient de schuldenaar een verzoekschrift bij de rechtbank in, ondertekend door hem en zijn advocaat (Faillissementswet, artikel 214). De rechtbank van de woonplaats van de

schuldenaar is de bevoegde rechtbank (Faillissementswet, artikel 2). Deze spreekt direct na het indienen van het verzoekschrift de surseance voorlopig uit. Dit doet de rechtbank niet als niet aan de formaliteiten (Faillissementswet, artikel 215, lid 2) is voldaan, zoals het ondertekenen van het verzoekschrift. De rechtbank onderzoekt niet in hoeverre de schuldenaar daadwerkelijk in staat is tot het betalen van zijn opeisbare schulden.

Op het moment dat de rechtbank de surseance voorlopig heeft verleend, benoemt deze één of meer bewindvoerders. Samen met de schuldenaar voert de bewindvoerder het beheer over de boedel (Faillissementswet, artikel 215). Ook kan de rechtbank, voor advies aan de bewindvoerders, een rechter-commissaris benoemen (Faillissementswet, artikel 223a).

Nadat de rechtbank de voorlopige surseance heeft verleend, beveelt zij dat de bekende schuldeisers en de schuldenaar per brief door de griffier moeten worden opgeroepen. Zij worden op een door de rechtbank bepaalde dag over het verzoekschrift gehoord (Faillissementswet, artikel 215, lid 2). Daarnaast wordt de voorlopig verleende surseance door de griffier van de rechtbank aangekondigd in de Staatscourant (Faillissementswet, artikel 216). Als bij het verzoekschrift een ontwerp van akkoord zit, wordt dat ook vermeld in de Staatscourant.

*55.24.2 **Surseance en definitieve surseance***

De schuldeisers moeten zo snel mogelijk op een door de rechtbank bepaalde dag worden opgeroepen (Faillissementswet, artikel 215, lid 2). De crediteurenvergadering, waarop het al dan niet definitief verlenen van de surseance besproken moet worden, wordt vaak gehouden na 2 of 4 maanden. 3 tot 4 weken voor de vastgestelde vergadering worden de crediteuren opgeroepen.

Op de door haar bepaalde dag hoort de rechtbank de schuldeisers, de schuldenaar, de bewindvoerder en eventueel de rechter-commissaris (Faillissementswet, artikel 218, lid 1). Er wordt een stemming gehouden waaraan alleen de concurrente schuldeisers mogen deelnemen (Faillissementswet, artikel 232, lid 1). Hierna beslist de rechtbank over het definitief verlenen van de surseance.

Bij het uitspreken van de definitieve surseance kan de rechtbank de termijn ervan bepalen op hoogstens anderhalf jaar (Faillissementswet, artikel 223, lid 1). Op verzoek van de schuldenaar kan de surseance vaker worden verlengd (Faillissementswet, artikel 223, lid 2). Dit is telkens voor een termijn van anderhalf jaar. De surseance begint op de dag dat zij voorlopig is verleend (Faillissementswet, artikel 217). Soms moet de rechter de definitieve verlening weigeren (Faillissementswet, artikel 218).

*55.24.3 **Surseance en weigering***

Als de rechter de definitieve surseance weigert kan hij ambtshalve het faillissement van de schuldenaar uitspreken (Faillissementswet, artikel 218, lid 5). Als hij dit niet doet, gebeurt er niets met de voorlopige surseance. Deze loopt door totdat de beschikking waarbij de definitieve verlening is afgewezen, in kracht van gewijsde is gegaan. Dit betekent dat hiertegen niet meer met enig rechtsmiddel kan worden opgekomen.

Tegen de weigering van een definitieve surseance - al dan niet met gelijktijdige faillietverklaring - kan de schuldenaar in hoger beroep (Faillissementswet, artikel 219, lid 1) of in cassatie (Faillissementswet, artikel 221) gaan. Als de rechtbank de surseance definitief verleent, kunnen de schuldeisers daartegen in hoger beroep en in cassatie (Faillissementswet, artikel 219, lid 3 en artikel 221) gaan. De beschikking waarbij de surseance definitief is verleend, is desondanks uitvoerbaar bij voorraad. Dit betekent dat de beschikking direct uitgevoerd kan worden.

55.25 Surseance en G-rekening

Zodra de ontvanger op de hoogte is van een surseanceverlening, meldt hij dit bij B/CAP, afdeling WKA. Daarnaast vraagt hij de bewindvoerder of deze schriftelijk akkoord wil gaan met de vestiging (het opmaken) van een pandrecht op de saldi van de g-rekening. Hiervoor stelt de ontvanger een termijn vast. Dit pandrecht geldt dan voor de saldi die ontstaan vanaf de datum van surseanceverlening. De sursiet verliest namelijk zijn vrije beschikkingsbevoegdheid vanaf de datum van de surseanceverlening (Faillissementswet, artikel 228).

De medewerking van de bewindvoerder blijkt niet uit het aanhouden van de g-rekening met medeweten van de bewindvoerder. De sursiet kan opnieuw beschikkingsbevoegheid krijgen als de bewindvoerder een duidelijk instemmend standpunt inneemt. Als de bewindvoerder instemming weigert, zegt de ontvanger de g-rekening onmiddellijk op en gaat hij over tot uitwinning hiervan.

55.26 Surseance en eigenmachtig optreden van de schuldenaar

De schuldenaar verliest door de surseance het vrije beheer en de vrije beschikking over zijn vermogen (Faillissementswet, artikel 228). Hij is bij zijn handelingen afhankelijk va de medewerking van de bewindvoerder. Als de schuldenaar toch zonder toestemming van de bewindvoerder optreedt zijn er bepaalde gevolgen. Bijvoorbeeld als (gelijk met een faillissement) hij een handeling verricht die niet overeenkomt met artikel 24 van de Faillissementswet. De handeling is nietig tenzij de boedel is gebaat (Faillissementswet, artikel 228, lid 2 en Faillissementswet, artikel 24). Met gebaat wordt bedoeld dat het in de surseance vallend vermogen wordt vergroot. Het bewijs dat de boedel is gebaat, rust op de wederpartij. Als de wederpartij hierin slaagt, is de schuld een boedelschuld.

Als de schuldenaar zonder toestemming van de bewindvoerder handelingen verricht, volgen een aantal sancties Deze zijn het intrekken van de surseance (Faillissementswet, artikel 242) of er wordt een strafrechtelijke sanctie opgelegd (Wetboek van Strafrecht, artikel 442). Ook mag de bewindvoerder zelfstandig alles doen wat nodig is om de boedel compleet te houden (Faillissementswet, artikel 228, lid 1). Hiervoor heeft de bewindvoerder niet de medewerking van de schuldenaar nodig.

Bij surseance worden geen, zoals bij faillissement (Faillissementswet, artikel 21), vermogensbestanddelen buiten de boedel gehouden. Surseance betreft het gehele vermogen. Als de schuldenaar in gemeenschap van goederen is gehuwd (of in enige gemeenschap een geregistreerd partnerschap aangegaan), vallen de baten van de

gemeenschap in de boedel (Faillissementswet, artikel 229). Ook de echtgenoot van de schuldenaar heeft voor handelingen de medewerking nodig van de bewindvoerder.

55.27 Surseance en concurrente schuldeisers

De schuldenaar hoeft tijdens de surseance geen vorderingen te betalen waarvoor geen voorrang geldt (Faillissementswet, artikel 230, lid 1, jo. artikel 232). De surseance geldt niet voor preferente vorderingen, maar wel voor vorderingen die niet verhaald kunnen worden op de goederen waarop de preferentie rust (Faillissementswet, artikel 232, lid 1). De surseance werkt evenmin voor de termijnen van huurkoop (Faillissementswet, artikel 232, lid 3). Deze moeten worden betaald. Als dit niet gebeurt, kan de huurverkoper de betreffende zaak als zijn eigendom opeisen.

Omdat een belastingvordering preferent is (Invorderingswet 1990, artikel 21), moet deze binnen de daarvoor geldende betalingstermijnen worden betaald (Invorderingswet 1990, artikel 9). Zo nodig zoekt de ontvanger verhaal op de boedel van de sursiet. Tijdens een surseance kan de ontvanger, op verzoek van een bewindvoerder, uitstel van betaling geven (Leidraad Invordering, artikel 73.3.1). Maar alleen voor materieel verschuldigde preferente belastingschuld die is ontstaan voor de surseance. De sursiet moet nieuw ontstane verplichtingen stipt nakomen. Ook zal de sursiet zekerheid moeten geven.

55.28 Surseance en beslag

Door de surseance moeten eerder gestarte executies worden geschorst en vervallen inmiddels gelegde beslagen (Faillissementswet, artikel 230). Schorsing van executie betekent dat deze weer kan worden gestart in de staat waarin zij zich bij het ingaan van de surseance bevond.

Dit geldt niet als deze maatregelen gedaan zijn door de schuldeisers (zoals de fiscus) van artikel 232, lid 1 van de Faillissementswet, voor zover het beslag en de executie gaat om de goederen waarvoor de voorrang (Invorderingswet 1990, artikel 21) geldt.

55.29 Surseance en procedures

Als tijdens de surseance procedures lopen (Faillissementswet, artikel 231), worden deze niet gestuit door de surseance. Ook kunnen tijdens de surseance nog procedures behandeld worden. De schuldenaar kan echter niet procederen zonder medewerking van de bewindvoerder, tenzij het gaat om rechtsvorderingen van zuiver persoonlijke aard.

55.30 Surseance en einde

De surseance kan op verschillende manieren eindigen:
- door intrekking
- door verloop van de termijn (Faillissementswet, artikel 223, lid 1) waarvoor surseance is verleend door homologatie van een akkoord
- door de weigering van de homologatie
- door het niet-nakomen van het akkoord

55.30.1 ***Surseance en intrekking***

De surseance kan op verzoek van de bewindvoerder, de rechter-commissaris of één of meer schuldeisers worden ingetrokken

(Faillissementswet, artikel 242). Ook kan de schuldenaar hierom vragen (Faillissementswet, artikel 247). Artikel 242 van de Faillissementswet geeft een limitatieve opsomming (noemt alle gevallen).

Als de surseance is ingetrokken, kan bij dezelfde beschikking het faillissement van de schuldenaar worden uitgesproken (Faillissementswet, artikel 242, lid 4). Zowel tegen de intrekking van de surseance als tegen de weigering van de intrekking is hoger beroep (Faillissementswet, artikel 243) en cassatie (Faillissementswet, artikel 244) mogelijk.

55.31 Surseance en akkoord

Bij een surseance kan de schuldenaar zijn schuldeisers een akkoord aanbieden (Faillissementswet, artikel 252 e.v.). De wet geeft een regeling van het akkoord waarbij een minderheid van de schuldeisers zich aanpast aan de meerderheid. Om de belangen van de schuldeisers bij een akkoord te waarborgen, stelt de wet het vereiste van de rechterlijke goedkeuring, de zogenoemde homologatie.

Tussen een surseanceakkoord en een faillissementsakkoord bestaan enkele verschillen. Separatisten en bevoorrechten verliezen hun rechten bij verificatie. Vorderingen kunnen erkend en betwist worden. Over het akkoord zal gestemd moeten worden. Als laatste volgt homologatie van een akkoord, of weigering. Tenslotte kan de rechtbank het faillissement uitspreken.

55.31.1 Surseance en verschil akkoord faillissement

Er zijn enkele verschillen met een faillissementsakkoord. Het surseanceakkoord wordt pas behandeld nadat de surseance definitief is. Dit geldt niet als de schuldenaar tegelijk bij aanvraag van de surseance een ontwerpakkoord overlegt. Dan geeft de rechtbank opdracht dat eerst wordt gesproken over het akkoord, voordat definitief over het surseanceverzoek wordt beslist (Faillissementswet, artikel 255, lid 1).

Van deze bevoegdheid maakt de rechtbank altijd gebruik. De reden hiervoor is allereerst dat de bewindvoerder toezicht moet houden op het vermogen van de schuldenaar, terwijl het akkoord in behandeling is. Ook verlicht dit de taak van de rechter die over de homologatie van het akkoord moet beslissen. Hij kan advies vragen aan een andere bewindvoerder. In dit geval kunnen bij surseance ook deskundigen worden benoemd, zoals accountants.

55.31.2 Surseance en verificatie

Het akkoord werkt alleen voor de schuldeisers waarvoor de surseance geldt. Alleen deze schuldeisers kunnen over het aannemen van het akkoord stemmen.

Soms geven schuldeisers aan dat zij op de vordering voorrecht (de fiscus) (Invorderingswet 1990, artikel 21), retentierecht, pandrecht of hypotheekrecht hebben Zij verliezen deze voorrang als ze hun vordering ter verificatie indienen (Faillissementswet, artikel 257, lid 2). Zij kunnen dit voorkomen door hun vordering voor de stemming terug te nemen (Faillissementswet, artikel 257, lid 2).

55.31.3 ***Surseance en vorderingen***

De vorderingen die in surseance zijn ingediend worden op een lijst geplaatst (Faillissementswet, artikel 259). Deze lijst dient is de basis voor de vergadering waar de vorderingen worden erkend of betwist. De bewindvoerder, een schuldeiser of de schuldenaar mogen vorderingen betwisten (Faillissementswet, artikel 266, lid 2). Zij hoeven deze dus niet te accepteren. De bewindvoerder kan op een eerder gedane erkenning of betwisting terugkomen (Faillissementswet, artikel 266, lid 1).

Als er op de vergadering onenigheid over toelating van de vordering bestaat, neemt de rechtbank of de rechter-commissaris (Faillissementswet, artikel 267) direct een beslissing. De schuldenaar hoeft geen reden aan te geven om een vordering te betwisten.

55.31.4 ***Surseance en stemmen over akkoord***

Een akkoord in surseance is aangenomen als de vereiste meerderheid (Faillissementswet, artikel 268) is bereikt. De rechtbank of, als die is benoemd, de rechter-commissaris kan op verzoek van de schuldenaar of bewindvoerder een aangeboden akkoord vaststellen alsof deze is aangenomen (Faillissementswet, artikel 268a). Als de vergadering het akkoord niet aanneemt of als de rechtbank het niet vaststelt, kan de rechtbank de schuldenaar failliet verklaren.

55.31.5 ***Surseance en homologatie bij akkoord***

Anders dan bij een faillissementsakkoord bestaat bij surseance een extra mogelijkheid om de homologatie van een akkoord te weigeren. Dit gebeurt als het loon en de verschotten (extra kosten) van de deskundigen en de bewindvoerder niet bij de bewindvoerder zijn gestort of zeker zijn gesteld.

Bij weigering van de homologatie kan de rechtbank het faillissement van de schuldenaar uitspreken (Faillissementswet, artikel 272, lid 2, 4°). Als er wel een homologatie is, betekent dit het einde van de surseance (Faillissementswet, artikel 276). Het vonnis is in kracht van gewijsde gegaan. Hiertegen is geen beroep, cassatie of verzet meer mogelijk.

De schuldenaar moet het akkoord houden. Als hij zijn verplichtingen aan één of meer schuldeisers niet nakomt, kunnen zij ontbinding van het akkoord vragen. Als de rechter de ontbinding uitspreekt, verklaart hij tegelijkertijd de schuldenaar failliet (Faillissementswet, artikel 280, lid 2).

55.32 Surseance en faillissement

Artikel 249 van de Faillissementswet geeft regels voor gevallen waarin er een nauw verband is tussen faillietverklaring en surseance. Dit geldt niet alleen bij de intrekking van de surseance (Faillissementswet, artikel 242), maar ook bij een afwijzing van een verzoek om surseance (Faillissementswet, artikel 218, lid 5) of bij weigering van een homologatie (Faillissementswet, artikel 272). Ook is er een nauw verband als de vergadering het akkoord niet aanneemt (Faillissementswet, artikel 277) en bij ontbinding van het akkoord (Faillissementswet, artikel 280, lid 2).

Dit betekent dat boedelschulden die door de surseance zijn ontstaan ook in het faillissement boedelschulden zijn. Als de schuldenaar zijn schulden weer kan betalen, kan hij de rechtbank vragen de surseance in te

trekken (Faillissementswet, artikel 247). Als de rechtbank dit weigert, kan de schuldenaar hiertegen niet in beroep gaan (Faillissementswet, artikel 282).

55.33 Doel en het verloop van het WHOA-traject

De Wet homologatie onderhands akkoord (WHOA) is in werking getreden op 1 januari 2021 en is opgenomen in de Tweede afdeling van de Faillissementswet. De wet maakt het voor schuldenaren (hierna ook: ondernemingen) mogelijk schulden te herstructureren door middel van een akkoord, dat door de rechter wordt bekrachtigd, dat bindend is voor alle schuldeisers en aandeelhouders.

In dit hoofdstuk wordt het doel van de WHOA beschreven en wordt aangegeven hoe in het algemeen het verloop van het traject is en wat de rol van de ontvanger kan zijn. Van belang is ook het Landelijke procesreglement WHOA zaken rechtbanken. De WHOA is opgenomen in de artikelen 369 t/m 387 van de Faillissementswet.

Het doel van de WHOA is:
- Het afwenden van een dreigend faillissement van een onderneming, zodat die na herstructurering van de schulden weer financieel gezond is; of
- De financiële afwikkeling van een onderneming die geen overlevingskansen meer heeft en ook niet meer zal krijgen, waarbij een beter resultaat wordt behaald dan wanneer die afwikkeling zou plaatsvinden in faillissement.

Tot 1 januari 2021, vóór invoering van de WHOA, moesten alle schuldeisers van een onderneming instemmen met een saneringsakkoord, waardoor een enkeling het akkoord kon blokkeren. Hierdoor was het moeilijk en vaak onmogelijk om tot overeenstemming met alle schuldeisers te komen. Dat is met de komst van de WHOA gewijzigd.

Het is de bedoeling dat de WHOA de mogelijkheden voor een herstructurering van schulden vergroot. Dit wordt bereikt door de rechter een akkoord, dat wordt gesteund door de meerderheid van schuldeisers, te laten bevestigen (homologeren). Het akkoord kan dan niet meer worden gedwarsboomd door een individuele schuldeiser of aandeelhouder. Ondernemingen die vanwege een te zware schuldenlast failliet dreigen te raken, maar beschikken over bedrijfsactiviteiten die nog wel levensvatbaar zijn, kunnen door de WHOA daarom makkelijker doorgaan met deze activiteiten en een faillissement voorkomen. Eén van de uitgangspunten bij de WHOA, is dat de schuldeiser in dit traject niet slechter af mag zijn dan in een faillissementsscenario.

De onderneming kan een beroep doen op de WHOA, als de onderneming zich in een toestand bevindt waarin het redelijkerwijs aannemelijk is dat zij met het betalen van zijn schulden niet zal kunnen voortgaan (artikel 370 lid 1 Faillissementswet). Er moet sprake zijn van een dreigend faillissement. Als de onderneming zich al in een faillissementssituatie bevindt kan zij geen beroep meer doen op de WHOA.

Het WHOA-traject kan in een viertal stappen worden ingedeeld:
1. Start van het WHOA traject (paragraaf 55.35)

2. Aanbieding van het akkoord (paragraaf 55.37)
3. Klassenindeling en stemming van het akkoord (paragraaf 55.38)
4. Homologatie van het akkoord (paragraaf 56.59)

55.34 Vereisten aan het WHOA-traject

De WHOA kan door alle ondernemingen worden aangevraagd, ook eenmanszaken en zzp'ers.
Natuurlijke personen zonder beroep of bedrijf (en banken en verzekeraars) kunnen geen beroep doen op de WHOA.

Daarnaast kunnen schuldeisers, aandeelhouders of de ondernemingsraad door middel van een advocaat de rechtbank verzoeken een herstructureringsdeskundige te benoemen om een WHOA-traject te starten.

De WHOA is uitgesloten voor:
- Ondernemingen die in de afgelopen drie jaar een akkoord hebben aangeboden waarvan homologatie is geweigerd;
- Ondernemingen die gedurende langere tijd geen bedrijfsactiviteiten meer ontplooien.

55.35 De start van het WHOA-traject

De schuldenaar begint met het (kosteloos) deponeren van een verklaring bij de griffie van de rechtbank waarin wordt aangegeven dat wordt gestart met de voorbereiding van een akkoord, de zogenoemde 'startverklaring'. De startverklaring is te vinden op: https://www.rechtspraak.nl/SiteCollectionDocuments/PR-WHOA-Bijlage-1-Startverklaring-WHOA.pdf

De onderneming kan een akkoord aanbieden aan de schuldeisers.
In het geval een herstructureringsdeskundige wordt aangewezen door de rechtbank, zal deze deskundige het akkoord aanbieden aan de schuldeisers.

Na het deponeren van de startverklaring kan de ondernemer gebruik maken van bepaalde voorzieningen uit de WHOA, zoals de afkoelingsperiode. De verschillende voorzieningen worden besproken in paragraaf 55.36.

De WHOA kent 2 soorten procedures om tot een akkoord te komen:
1. Besloten procedure

Er wordt niet bekendgemaakt dat de schuldenaar bezig is een akkoord voor te bereiden. Alle verzoeken aan de rechter worden achter gesloten deuren behandeld en er wordt niets gepubliceerd. Publiciteit over de financiële toestand van de onderneming wordt voorkomen.

2. Openbare procedure

Bij een openbare procedure wordt, anders dan bij de besloten procedure, wel aan derden bekend gemaakt dat aan een akkoord wordt gewerkt. Een openbare procedure wordt in het openbaar behandeld en in het Insolventieregister van de Rechtspraak en het Handelsregister van de KvK vermeld.

55.36 Voorzieningen binnen een WHOA-traject

55.36.1 ***Afkoelingsperiode***

Artikel 376 lid 3 Faillissementswet bepaalt dat de schuldenaar die een startverklaring heeft gedeponeerd ter griffie van de rechtbank, kan verzoeken om een afkoelingsperiode af te kondigen. Voorwaarde is wel dat de schuldenaar een WHOA-akkoord heeft aangeboden, of dat binnen twee maanden aan zal bieden. Dit kan ook als op grond van artikel 371 Faillissementswet een herstructureringsdeskundige is aangewezen.

Tijdens de afkoelingsperiode, die voor een periode van maximaal 4 maanden wordt uitgesproken, kunnen derden zoals de ontvanger, hun bevoegdheid tot het nemen van verhaal op goederen van de schuldenaar alleen uitoefenen met machtiging van de rechtbank. Voorwaarde is wel dat de derde geïnformeerd is over de uitgesproken afkoelingsperiode, of op de hoogte is dat een WHOA-akkoord wordt voorbereid. De rechtbank kan verder op verzoek van de schuldenaar reeds (voor het uitspreken van de afkoelingsperiode) gelegde beslagen opheffen. Een gevolg van de afkoelingsperiode is verder dat verzoeken tot verlening van surseance van betaling of faillietverklaring worden geschorst voor de duur van de afkoelingsperiode.

De ontvanger kan tijdens de afkoelingsperiode wél beslag leggen op zaken van derden zoals bedoeld in artikel 22 lid 3 Invorderingswet 1990. De ontvanger zal wel snel moeten handelen, namelijk voordat de derde-eigenaar de zaken vóór het bodembeslag bij deurwaardersexploot heeft opgeëist.

Een verzoek tot toewijzing van een afkoelingsperiode wordt toegewezen als:

- dat noodzakelijk is om de onderneming van de schuldenaar te kunnen blijven voortzetten gedurende de onderhandelingen over en voorbereiding van een WHOA-akkoord;
- het uitspreken van de afkoelingsperiode de belangen van de gezamenlijke schuldeisers van de schuldenaar dient. Daarnaast mogen derden (die een bevoegdheid hebben tot verhaal op goederen), de beslaglegger en schuldeiser die een faillissementsverzoek heeft ingediend, niet wezenlijk in hun belangen worden geschaad.

De afkoelingsperiode kan door de rechtbank (op verzoek van de schuldenaar of herstructureringsdeskundige) worden verlengd. De maximale duur van een afkoelingsperiode is acht maanden (zie artikel 376 lid 5 Faillissementswet). Om de rechtbank te overtuigen om de afkoelingsperiode te verlengen moet de schuldenaar aannemelijk maken dat belangrijke vooruitgang is geboekt in de totstandkoming van het WHOA-akkoord, maar dat verlenging van de afkoelingsperiode noodzakelijk is.
De rechtbank heft de afkoelingsperiode op zodra niet langer wordt voldaan aan de vereisten voor het uitspreken van een afkoelingsperiode. De rechtbank kan dit ambtshalve doen of op verzoek van de schuldenaar, herstructureringsdeskundige of derden (die een bevoegdheid hebben tot verhaal op goederen), de beslaglegger of een schuldeiser die een faillissementsverzoek heeft ingediend.

55.36.2 ***Observator***

De rechtbank kan bij het afkondigen van de afkoelingsperiode een observator (zoals beschreven in artikel 380 Faillissementswet) aanstellen. Dit doet de rechtbank alleen als zij dat nodig vindt ter beveiliging van de belangen van de schuldeisers of de aandeelhouders. De rechtbank kan ook een observator aanstellen bij de beslissing of al dan niet wordt gehomologeerd. Het aanstellen van een observator doet de rechtbank in elk geval als geen herstructureringsdeskundige is benoemd.
De observator heeft als taak toezicht te houden op de totstandkoming van het akkoord en daarbij oog te hebben voor de belangen van de gezamenlijke schuldeisers.

55.36.3 ***Herstructureringsdeskundige***

Artikel 371 Faillissementswet bepaalt dat onder andere iedere schuldeiser, aandeelhouder en de schuldenaar zelf een verzoek kan doen tot aanwijzing van een herstructureringsdeskundige. Deze deskundige zal de voorbereiding en aanbieding van het WHOA-akkoord op zich nemen. Een dergelijk verzoek wijst de rechtbank in ieder geval toe als het is ingediend door de schuldenaar zelf of gesteund wordt door de meerderheid van de schuldeisers. De faillissementswet geeft aan dat de herstructureringsdeskundige zijn taak doeltreffend, onpartijdig en onafhankelijk uitvoert. Het salaris van de herstructureringsdeskundige en de kosten van de door hem ingeschakelde derden worden in beginsel betaald door de schuldenaar, tenzij anders is overeengekomen. Op deze regel bestaat één uitzondering: als de meerderheid van de schuldeisers heeft verzocht om de aanwijzing van een herstructureringsdeskundige, worden de kosten gedragen door de schuldeisers. De kosten van de herstructureringsdeskundige zijn hoog en lopen in de 10 duizenden euro's.

55.36.4 ***Tussentijdse beslissing***

Voordat het daadwerkelijke WHOA-akkoord ter stemming is voorgelegd aan de schuldeisers, kan de schuldenaar of herstructureringsdeskundige de rechtbank (op grond van artikel 378 Faillissementswet) verzoeken een uitspraak te doen over aspecten die van belang zijn in het kader van het tot stand brengen van een akkoord. Het kan dan bijvoorbeeld gaan over door de schuldenaar ten aanzien van het akkoord gehanteerde waarden en uitgangspunten, maar ook over de klassenindeling of de te volgen procedure of te hanteren termijn voor de stemming. Een dergelijk verzoek aan de rechtbank wordt ook wel een 'aspectenverzoek' genoemd. Ten aanzien van de klassenindeling kan (bij discussie hierover met een schuldeiser) bijvoorbeeld gevraagd worden in welke klasse een bepaalde schuldeiser moet worden ingedeeld.
Zie voor meer informatie over de klassenindeling paragraaf 55.38.1.

55.37 De aanbieding van een WHOA-akkoord

55.37.1 ***Moment van informeren van de ontvanger***

De belastingschuldige of zijn gemachtigde, kan in verschillende fasen in het proces (alvast) contact opnemen met de ontvanger. In sommige gevallen wordt aan de ontvanger pas het WHOA-akkoord voorgelegd zodra het in stemming wordt gebracht (waarbij de ontvanger in het slechtste geval slechts acht dagen de tijd heeft om te beslissen), maar in andere gevallen wordt juist in een vroeg stadium contact gelegd met de

ontvanger, voor overleg. Het is van belang dat de ontvanger zich in een zo vroeg mogelijk stadium een zo breed mogelijk en compleet beeld vormt van de (financiële) situatie van de belastingschuldige en de details omtrent het aan te bieden akkoord. Dit betekent dat de ontvanger moet beschikken over alle relevante informatie om een gedegen afweging te kunnen maken. Hierdoor kan de ontvanger in een vroeg stadium aan de belastingschuldige of diens gemachtigde laten weten welke mogelijke bezwaren hij ziet en welke informatie hij (nog) nodig heeft. Dat voorkomt eventuele problemen in een later stadium. Lid 9 van artikel 383 Faillissementswet bepaalt immers dat een schuldeiser bij de beoordeling door de rechtbank van een verzoek om homologatie van het akkoord, geen beroep meer kan doen op een afwijzingsgrond als hij niet binnen bekwame tijd nadat hij het mogelijk bestaan van die afwijzingsgrond heeft ontdekt (of had moeten ontdekken), daartegen heeft geprotesteerd.

Aangezien artikel 73.3a.1 LI 2008 bepaalt dat het kwijtscheldingsbeleid ook van toepassing is op een WHOA-verzoek, moet de ontvanger de invordering opschorten zodra een WHOA-verzoek is ontvangen.

55.37.2 ***Inhoud van het akkoord***

Het akkoord moet alle informatie bevatten om een geïnformeerd oordeel te vormen over het aanbod. Een opsomming van alle informatie die verstrekt moet worden, is te vinden in artikel 375 Faillissementswet.

In het akkoord wordt onder andere vermeld wat de financiële gevolgen zijn voor de schulden, wat de waarde is die gerealiseerd kan worden met het akkoord (reorganisatiewaarde) en wat naar verwachting de opbrengst zou zijn bij vereffening in faillissement (liquidatiewaarde). Deze verwachtingen moeten onderbouwd worden. De liquidatiewaarde kan bijvoorbeeld onderbouwd worden door het overleggen van een taxatierapport. De reorganisatiewaarde kan onderbouwd worden door een rapport van de financieel adviseur.

Daarnaast is van belang dat door middel van stukken onderbouwd wordt dat de onderneming levensvatbaar is. De stukken die de schuldenaar hierbij in ieder geval moet verstrekken staan vermeld in paragraaf 6.2.2 van het Landelijk procesreglement WHOA zaken rechtbanken.
Bij het beoordelen van dergelijke stukken kan de ontvanger zo nodig contact zoeken met collega’s van controle.

Ook moet aangegeven worden hoe het akkoord wordt gefinancierd, hoe de stemming plaatsvindt en (indien van toepassing) of de ondernemingsraad c.q. personeelsvertegenwoordiging gevraagd is om advies.

Bij het akkoord moet een lijst van alle schuldeisers en aandeelhouders worden gevoegd met de hoogte van hun schuld en het akkoordbedrag. Verder moet uitgebreide informatie over de financiën van de onderneming worden gegeven, een beschrijving van de aard, omvang en oorzaak van de financiële problemen en welke maatregelen al zijn genomen of worden genomen.

Als het akkoord wordt voorgelegd aan de schuldeisers, krijgen ze een termijn van minimaal acht dagen om voor of tegen te stemmen.

De beslissing van de ontvanger op een verzoek om instemming met een WHOA-akkoord is een niet voor bezwaar of administratief beroep vatbare beschikking. Een WHOA-akkoord kan, zo nodig, door de rechtbank worden gehomologeerd waarmee het een eigen rechtsgang heeft.

Een klasse van schuldeisers heeft ingestemd met het akkoord als schuldeisers die samen minimaal tweederde van het totale bedrag aan schuld in die klasse vertegenwoordigen, instemmen. Het is dus niet nodig dat iedere schuldeiser (in dezelfde klasse) met het akkoord instemt. Voor meer uitleg over de klasse-indeling, zie paragraaf 55.38.1.

55.37.3 ***Welke partijen worden in het akkoord meegenomen?***

Iedere schuldenaar moet een eigen WHOA-akkoord aanbieden. Een akkoord betreft in beginsel immers alleen de rechten van de schuldeisers op het vermogen van de schuldenaar die het akkoord aanbiedt. Heeft een ander zich hoofdelijk verbonden voor de schulden van de aanbieder van het akkoord, zich borg gesteld, of zekerheidsrechten gevestigd voor schulden van de aanbieder van het akkoord, dan wijzigt het akkoord de rechten van de schuldeisers jegens die derde niet.

Vennootschappen die samen een groep vormen verbinden zich vaak hoofdelijk voor dezelfde financiering, stellen zich voor elkaar borg of vestigen zekerheidsrechten voor elkaars schulden. Om te voorkomen dat de schuldenaar die een akkoord heeft gesloten mee wordt getrokken in een faillissement van verbonden vennootschappen, bepaalt artikel 372 Faillissementswet dat een akkoord onder de WHOA onder voorwaarden ook de rechten van de schuldeisers van de aanbieder jegens groepsvennootschappen kan wijzigen.

In de praktijk komt het voor dat bij meerdere belastingschuldigen die onder dezelfde entiteit vallen, als voorwaarde door de belastingschuldigen wordt aangegeven dat de akkoorden alleen doorgang zullen vinden als de akkoorden van alle belastingschuldigen worden gehomologeerd. Denk hierbij bijvoorbeeld aan een Fiscale Eenheid OB.

Let op dat bij een Fiscale Eenheid (hierna: FE) OB met belastingschuld de onderdelen hoofdelijk aansprakelijkheid zijn voor de schuld van de FE. Als gevolg hiervan moet bij ieder onderdeel van de FE de volledige belastingschuld van de FE worden meegenomen.

Artikel 73.3a.2 sub 3 Leidraad Invordering 2008 bepaalt verder dat de ontvanger ook in kan stemmen met een WHOA-akkoord als dit niet ziet op alle schuldeisers van de belastingschuldige. Voorwaarde is wel dat het buiten het akkoord laten van deze schuldeisers niet ten koste gaat van de voorrangspositie van de ontvanger.

55.37.4 ***Wijze van aanbieden van het akkoord en overleggen van de stukken***

WHOA-verzoeken moeten schriftelijk (Postbus 100 te Heerlen) worden ingediend. Wel kan door de ontvanger met belastingschuldige of diens gemachtigde worden afgesproken dat de stukken óók per e-mail worden verzonden, om de behandeling te bespoedigen.

Het komt voor dat gemachtigden gebruik maken van externe websites of portals (zoals WHOA Systems) om de informatie en stukken naar de

ontvanger te sturen of te delen. Via een dergelijke portal kan zelfs ook digitaal gestemd worden. Het gebruik van dergelijke websites en portals is echter niet in lijn met de Belastingdienst brede handelswijze voor het binnenhalen van bestanden (zoals bijvoorbeeld beschreven in de Handreiking Extern Mailen). We gebruiken deze externe websites of portals niet. Als grotere bestanden binnengehaald moeten worden, kan dat door middel van het gebruik van File Transfer, waarvoor strikte voorwaarden gelden voor het gebruik (zie de Handleiding extern mailen en Belastingdienst File Transfer).

55.37.5 ***Fixatiemoment***

In tegenstelling tot de situatie van faillissement (waarbij de fixatiedatum is vastgesteld op de datum van het uitspreken van het faillissement), bestaat bij de WHOA geen duidelijkheid over de vraag wat de juiste fixatiedatum is.

In de literatuur is betoogd dat gekozen moet worden voor de datum van het deponeren van de startverklaring of de datum waarop het akkoord wordt aangeboden. Er zijn echter ook gevallen bekend waarbij de herstructureringsdeskundige de datum van zijn benoeming als fixatiedatum van de schulden hanteert. Uit jurisprudentie of aanvullende regelgeving zal in de toekomst moeten blijken of een standaard fixatiemoment zal worden bepaald en welk moment dat zal zijn.
Voor de ontvanger betekent dit dat belastingschuldige bij het indienen van het WHOA-verzoek aangeeft van welke fixatiedatum wordt uitgegaan. De ontvanger neemt die datum over en geeft aan belastingschuldige (desgevraagd) aan welke belastingschuld onder het WHOA-verzoek valt.

Om discussie te voorkomen is het aan te raden dat de ontvanger in zijn beslissing duidelijk vastlegt welke schuld precies onder het akkoord valt. Om dat te kunnen bepalen is van belang dat de ontvanger de formele belastingschuld zoveel mogelijk vaststelt. Als onduidelijkheid bestaat over de fiscale positie (bijvoorbeeld afhandeling van bezwaar of lopende boekenonderzoeken) kan de ontvanger daarover contact opnemen met de inspecteur.
Daarbij rust op belastingschuldige de verplichting om aan te geven welke belastingschulden nog te verwachten zijn en om alle vereiste aangiften in te dienen. Zie artikel 26.3.4. Leidraad Invordering 2008. Schulden die niet onder het akkoord vallen (bijvoorbeeld nieuw opkomende verplichtingen) moeten stipt worden voldaan.

Schulden die ontstaan na de sanering kunnen niet worden meegenomen in het sanerings-/WHOA akkoord. Deze schulden moeten worden voldaan.
Op 1 januari 2022 is de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 aangepast met een regeling voor verliesverrekeningstemporisering. Deze regeling kan er toe leiden dat na de totstandkoming van een saneringsakkoord (zoals een WHOA-akkoord) aan de belastingschuldige een aanslag vennootschapsbelasting wordt opgelegd, in verband met het prijsgeven van vorderingen door een schuldeiser. Deze aanslag vennootschapsbelasting maakt geen onderdeel uit van het akkoord en moet voldaan worden. De ontvanger laat bij de beoordeling van het verzoek deze aanslag buiten beschouwing

Voor de ontvanger is van belang dat alle nieuw opkomende verplichtingen tijdens de behandeling van het WHOA-verzoek (dus na indiening bij de ontvanger van het daadwerkelijke WHOA-verzoek) moeten worden bijgehouden.

55.37.6 ***Vergelijking situatie akkoord gaan met aanbod en faillissement***

De totale waarde die met het akkoord, en de bijbehorende reorganisatie, kan worden behaald is de reorganisatiewaarde. Daar tegenover staat de liquidatiewaarde, de waarde die kan worden gerealiseerd door het vermogen van de schuldenaar te executeren (in een faillissement). Een belangrijke voorwaarde voor de homologatie van een akkoord onder de WHOA is dat iedere betrokken schuldeiser uit de reorganisatiewaarde meer ontvangt dan dat hij zou ontvangen uit de liquidatiewaarde die zonder akkoord gerealiseerd kan worden.

De afweging die bij de homologatie voor een rechter van belang is, is of schuldeisers in redelijkheid hun medewerking aan het WHOA-akkoord hebben kunnen weigeren. Daarvan is bijvoorbeeld sprake als een schuldeiser in de situatie van het uitspreken van een faillissement beter af zou zijn dan bij homologatie van het WHOA-akkoord. Aangezien de ontvanger een preferente positie heeft, kan het in bepaalde gevallen zo zijn dat de ontvanger in faillissement beter af is. Bijvoorbeeld als sprake is van aanwezige activa die te gelde kunnen worden gemaakt door de curator, waarna uitkering kan plaatsvinden op de preferente vordering van de ontvanger. De ontvanger moet bij de beoordeling van een WHOA-verzoek dus een zorgvuldige vergelijking maken tussen de situatie van faillissement en homologatie van het WHOA-akkoord.

55.37.7 ***Dubbel percentage***

Het aan de ontvanger aangeboden bedrag moet minimaal het dubbele percentage bedragen van hetgeen aan concurrente schuldeisers wordt aangeboden. Uitzondering is mogelijk voor kleine (MKB) ondernemers, zie paragraaf 55.37.8.

55.37.8 ***20%-regel voor kleine (MKB) ondernemers***

Artikel 73.3a.2 Leidraad Invordering 2008 bepaalt dat de ontvanger bij de beoordeling van een aan hem aangeboden WHOA-akkoord, rekening houdt met de zogenoemde 20%-regel van artikel 374 lid 2 Faillissementswet. De ontvanger kan daardoor onder omstandigheden medewerking verlenen aan een akkoord, ondanks dat hij niet het dubbele percentage ontvangt van hetgeen deze kleine concurrente ondernemers ontvangen. Het gaat hier om MKB-ondernemers (met maximaal 50 werknemers) die een aparte klasse vormen bij het WHOA-akkoord.

Een voorbeeld om dit te illustreren:

<u>Totale concurrente crediteurenlast</u>:	1.000
Waarvan: MKB-crediteuren:	250
Niet-MKB-crediteuren:	750
<u>Totale preferente crediteurenlast</u>:	
Vordering ontvanger:	800

Er is beschikbaar 400

Vraag:
Hoe wordt de hoogte van het aan de Ontvanger onder het WHOA-akkoord aan te bieden bedrag berekend?

Stap 1
Eerst verdelen volgens de gebruikelijke wijze en kijken of de concurrente crediteuren boven de 20% krijgen uitgekeerd.

De ontvanger krijgt: ((2 x 800) / (2 x 800 +1000)) x 400 = 246
(= 30,75% van de vordering)
Concurrente crediteuren ((1.000/ (2 x 800 + 1.000)) x 400 = 154
(= 15,4% van de vordering)
Conclusie: concurrente crediteuren (waaronder dus de MKB crediteuren) komen onder de 20%; dus herverdelen.

Stap 2
Herverdeling

Te verdelen bedrag =	400	
MKB crediteuren	50	(= 20% van hun vordering van 250)
Blijft over	350	

Te verdelen restant rekening houdend met dubbel % van de fiscus
De ontvanger krijgt: ((2 x 800) / (2 x 800 +750)) x 350 = 238
(= 29,75% van de vordering)
Concurrente niet MKB-crediteuren ((750/ (2 x 800 + 750)) x 350 = 112
(= 14,93% van de vordering)

Verdeling totaal:	
MKB crediteuren	50
Ontvanger	238
Overige crediteuren	112
Totaal	400

55.37.9 ***Omzetbelasting artikel 29 lid 7 OB***
Het op grond van artikel 29 lid 7 Wet Omzetbelasting verschuldigde bedrag loopt mee in het WHOA-akkoord, waardoor daarop eenzelfde percentage dient te worden aangeboden als op de overige belastingschuld.
NB: het op grond van artikel 29 lid 7 OB verschuldigde bedrag aan omzetbelasting is nog géén formele schuld.

55.38 Klassenindeling en stemming van het akkoord

55.38.1 ***Klassenindeling***
Een akkoord kan (dat hoeft niet per se) aan vele verschillende schuldeisers en aandeelhouders worden aangeboden. Om het mogelijke probleem van de verschillende posities van schuldeisers op te lossen, wordt over het akkoord gestemd in verschillende klassen. In deze klassen worden schuldeisers met vergelijkbare posities in één klasse ondergebracht. Artikel 374 van de Faillissementswet geeft aan wanneer schuldeisers of aandeelhouders in verschillende klassen moeten worden

ingedeeld. De schuldenaar of diens gemachtigde (eventueel de herstructureringsdeskundige) maakt de klassenindeling verder zelf, en mag de klassen verder opsplitsen. Het akkoord moet altijd de klassenindeling vermelden en de criteria op basis waarvan die indeling tot stand is gekomen. Ook is de indeling van groot belang voor de stemuitslag (die per klasse wordt weergegeven) en wordt de klassenindeling bij homologatie getoetst. De indeling vindt overigens niet plaats per schuldeiser, maar per vordering. Een schuldeiser met twee verschillende vorderingen kan dus in twee verschillende klassen worden ingedeeld als die vorderingen bijvoorbeeld in rang van elkaar verschillen.

De ontvanger wordt in veel gevallen in een aparte klasse ingedeeld. Artikel 373 lid 2 Faillissementswet bepaalt verder nog dat schuldeisers die kwalificeren als mkb (waaronder eenmanszaken en zzp'ers) in één of meer aparte klassen moeten worden ingedeeld als zij minder dan 20% van hun vordering krijgen aangeboden.

55.38.2 ***Verzoek indienen tot afwijzing van de homologatie***

Als er klassen van schuldeisers tegen het WHOA-akkoord stemmen (en tenminste één klasse van schuldeisers vóór heeft gestemd), kan belastingschuldige bij de rechtbank een verzoek indienen tot het verbindend verklaren (homologeren) van het akkoord. Bij homologatie zijn alle partijen aan het akkoord gebonden. Als de ontvanger tegen het akkoord stemt, moet hij, om homologatie te voorkomen, op grond van artikel 383 lid 8 Faillissementswet een met redenen omkleed schriftelijk verzoek tot afwijzing van het homologatieverzoek indienen bij de rechtbank. Een dergelijk verzoek kan door de ontvanger zelf, zonder bijstand van de Rijksadvocaat, worden ingediend. Wel kan de Rijksadvocaat worden geraadpleegd voor overleg.

Voor meer informatie over het indienen van een dergelijk verzoek: zie het Landelijk procesreglement WHOA zaken rechtbanken.
Voor het indienen van een dergelijk verzoek is (een aanzienlijk bedrag aan) griffierecht verschuldigd, zie de website van de rechtspraak over de hoogte van het griffierecht bij civiele zaken.

55.39 Homologatie akkoord

Als niet alle klassen met het akkoord hebben ingestemd, maar wel minimaal één (van de klassen die een uitkering krijgen in het akkoord), kan de onderneming of de herstructureringsdeskundige de rechtbank verzoeken om homologatie van het akkoord (zie artikel 383 lid 1 Faillissementswet).

Tussen de acht en veertien dagen na indienen van het homologatieverzoek wordt de zitting gehouden. Tot aan de dag van de zitting kunnen schuldeisers en aandeelhouders een onderbouwd schriftelijk verzoek indienen bij de rechtbank om het akkoord af te wijzen (artikel 383 lid 8 Faillissementswet). In dat geval is wel noodzakelijk om ook ter zitting te verschijnen om de afwijzing toe te lichten en eventuele vragen te beantwoorden.

55.39.1 ***Algemene afwijzingsgronden***

De rechtbank wijst homologatie af als (artikel 384 lid 2 Faillissementswet):

- de onderneming niet in de toestand verkeert dat zij niet kan voortgaan met betalen van zijn schulden;
- één of meer schuldeisers of aandeelhouders - op wie het akkoord betrekking heeft - niet naar behoren zijn ingelicht over het akkoord, en daardoor geen gelegenheid hebben gehad hun stem uit te brengen en/of niet op de hoogte zijn gebracht van de datum waarop de behandeling van het homologatieakkoord zou plaatsvinden;
- de informatie en de documenten die bij het akkoord behoren niet volledigheid/toereikend zijn, in de zin van artikel 375 Faillissementswet;
- de schuldeisers en aandeelhouders voor een ander bedrag tot de stemming over het akkoord hadden moeten worden toegelaten, tenzij die beslissing niet tot een andere uitkomst van de stemming had kunnen leiden;
- nakoming van het akkoord onvoldoende is gewaarborgd;
- de schuldenaar in het kader van de uitvoering van het akkoord een nieuwe financiering of een bepaalde transactie, die niet onmiddellijk noodzakelijk is, wil aangaan waardoor de belangen van de gezamenlijke schuldeisers wezenlijk worden geschaad;
- er sprake is van bedrog of begunstiging van één of meer schuldeisers of aandeelhouders;
- het loon en de verschotten van de door de rechtbank aangestelde herstructureringsdeskundige, deskundige of observator niet zijn gestort of daarvoor geen zekerheid is gesteld;
- er andere redenen zijn die zich tegen homologatie verzetten.

Op de voornoemde afwijzingsgronden behoeft de schuldeiser niet expliciet een beroep te doen, verstandig is dit echter wel. Deze afwijzingsgronden worden ambtshalve door de rechtbank getoetst.

55.39.2 ***Aanvullende afwijzingsgronden***

Naast de voornoemde algemene afwijzingsgronden zijn er nog aanvullende afwijzingsgronden. Op een aanvullende afwijzingsgrond moet expliciet een beroep worden gedaan door de schuldeiser.
De rechtbank kan het verzoek ook afwijzen als één van de schuldeisers summierlijk aantoont dat hij slechter af is met het akkoord, dan bij vereffening in faillissement;

Hebben niet alle klassen ingestemd met het faillissement? Dan staat ook een beroep op de volgende afwijzingsgronden open:

- Aan mkb-ondernemers wordt in het akkoord een bedrag of een recht aangeboden dat een waarde vertegenwoordigt van minder dan 20% van hun vorderingen, terwijl daarvoor geen zwaarwegende reden is aangetoond;
- De reorganisatiewaarde die met het akkoord wordt gerealiseerd, wordt niet eerlijk onder de schuldeisers verdeeld. Dat is bijvoorbeeld het geval als er ten nadele van de betrokken schuldeisers wordt afgeweken van de wettelijke rangorde, zonder dat daarvoor een goede grond is aangevoerd of is aangetoond dat die schuldeisers daardoor niet in hun belangen worden geschaad;
- De concurrente schuldeisers kunnen niet kiezen voor een uitkering in geld ter hoogte van het bedrag dat zij bij liquidatie in faillissement zouden ontvangen;
- Pand- en hypotheekhouders die bedrijfsmatig een financiering hebben verstrekt krijgen in het kader van het akkoord aandelen of

certificaten aangeboden en hebben niet het recht om te kiezen voor een uitkering in een andere vorm.

Als het akkoord wordt gehomologeerd, is het akkoord verbindend voor de schuldenaar, de schuldeisers en aandeelhouders.

55.40 De gevolgen van het akkoord

55.40.1 ***Kwijtschelding***

Als de ontvanger instemt met een akkoord, wordt kwijtschelding verleend voor het deel van de belastingschuld dat niet wordt betaald. Kwijtschelding wordt verleend nadat het akkoord tot stand is gekomen of is gehomologeerd én het bedrag, overeenkomstig het akkoord, is ontvangen.

Wanneer de ontvanger niet instemt met een akkoord, maar het akkoord wel wordt gehomologeerd, wordt geen kwijtschelding verleend. Wel neemt de ontvanger voor het resterende deel geen invorderingsmaatregelen.

De ontvanger boekt de uitkering die hij ontvangt af op de belastingaanslagen die in het akkoord zijn meegenomen.

Na homologatie van het akkoord door de rechter, is het akkoord verbindend voor de schuldenaar en voor alle stemgerechtigde schuldeisers en aandeelhouders.
Dit betekent dat alle schuldeisers gebonden zijn aan het akkoord, ook als zij tegen het akkoord hebben gestemd.

Het vonnis van de rechtbank tot homologatie van een akkoord levert voor de schuldeisers een executoriale titel op. Dit houdt in dat wanneer de schuldenaar zijn verplichtingen op basis van het akkoord niet nakomt, de schuldeiser zich rechtstreeks op het vonnis kan beroepen om de nakoming alsnog af te dwingen.

Een schuldenaar is in verzuim (een ingebrekestelling is niet nodig) bij iedere tekortkoming in de nakoming van het akkoord. De schuldenaar kan schadeplichtig zijn.

Een akkoord dat niet wordt nagekomen, kan worden ontbonden (artikel 387 lid 2 Faillissementswet), tenzij ontbinding van het akkoord in het akkoord is uitgesloten.

55.40.2 ***Akkoord en aansprakelijkstelling***

Wanneer de ontvanger wordt betrokken in een akkoord, behoudt hij het recht om een derde aansprakelijk te stellen tot voldoening van zijn oorspronkelijke belastingschuld, in de vorm en op het tijdstip zoals afgesproken voor de homologatie van het akkoord (artikel 370 lid 2 Faillissementswet).

Artikel 73.3a.2 Leidraad Invordering 2008 geeft aan dat de ontvanger in kan stemmen met een akkoord als er nog een redelijke mogelijkheid is om een derde aansprakelijk te stellen. De ontvanger zal in dat geval geen kwijtschelding verlenen, maar aangeven dat hij geen verdere invorderingsmaatregelen zal nemen.

55.41 Checklist bij de beoordeling van een WHOA-verzoek

Voor de behandeling van een WHOA-verzoek, kan de volgende checklist worden gebruikt:

- Is het akkoord schriftelijk aangeboden en voldoet het aan dein artikel 375 Fw gestelde eisen (zie ook artikel 73.3a.2 LI)?
  In verband met de spoedeisendheid kunnen de ontvanger en de belastingschuldige afspreken dat het volledige verzoek daarnaast ook per e-mail wordt gestuurd.

  De belastingschuldige moet onder meer in het verzoek aangeven welk aanbod aan de andere schuldeisers is gedaan. Als aan bepaalde schuldeisers géén aanbod is gedaan, moet de belastingschuldige onderbouwen waarom die keuze is gemaakt.

- Is de ontvanger in een klasse ingedeeld waarin zijn wettelijke preferentie voldoende tot uiting komt (artikel 73.3a.2 LI)?

- Zijn de eventuele zekerheden op de juiste wijze en niet paulianeus gevestigd?

- Is het aannemelijk dat het aangeboden akkoord, afgezien van de daarvoor nog te verrichten formaliteiten, door de rechtbank zou worden gehomologeerd (artikel 73.3a.2 LI)?

- Bedraagt het te ontvangen deel van de belastingschuld ten minste het dubbele percentage van hetgeen aan concurrente schuldeisers op hun vorderingen zal worden uitgekeerd?
  De ontvanger kan onder omstandigheden medewerking verlenen aan een akkoord ondanks dat hij niet het dubbele percentage ontvangt. Dit is het geval wanneer de ontvanger rekening houdt met de zogenoemde 20%-regel (artikel 55.37.8 IIB).

- In het geval dat niet alle schuldeisers bij het akkoord betrokken zijn: Heeft de belastingschuldige een redelijke grond aangevoerd en aannemelijk gemaakt dat schuldeisers van gelijke rang en hoger niet benadeeld worden (artikel 73.3a.2 lid 3 LI)?
  Als belastingschuldige gekwalificeerde dwangcrediteuren buiten het akkoord laat, moet de ontvanger de beoordeling maken of sprake is van een dwangcrediteur (artikel 26.3.8 LI). Daarnaast kunnen vorderingen van pensioenfondsen en salarissen van werknemers buiten het akkoord gehouden worden (artikel 369 lid 4 Fw).

  Bij de verdeling moet de ontvanger ook kijken naar de schuldeisers aan wie het akkoord niet wordt aangeboden omdat zij volledig worden voldaan. Als de concurrente schuldeisers worden voldaan ten koste van de ontvanger en de belastingschuldige hier geen goede reden voor heeft (bijvoorbeeld dwangcrediteuren) moet de rechtbank de homologatie op verzoek van de ontvanger afwijzen (artikel 384, lid 4 aanhef en onder b Fw).

- Is er een redelijke mogelijkheid om een derde aansprakelijk te stellen (art 73.3a.2 lid 2 jo art 73.3a.3 LI)?

- Betreft het een aanbod in aandelen (art 73.3a.2 lid 4 LI)?

- Verkeert de belastingschuldige in een toestand waarin het redelijkerwijs aannemelijk is dat hij niet zal kunnen voortgaan met betalen?
  Deze toestand komt er op neer dat de belastingschuldige nog in staat is om zijn lopende verplichtingen te voldoen, maar tegelijkertijd voorziet dat er geen realistisch perspectief bestaat om een toekomstige insolventie af te wenden als zijn schulden niet worden geherstructureerd.

- Welk fixatiemoment is door belastingschuldige gekozen en wordt de Belastingdienst benadeeld door het gekozen fixatiemoment?
  De Belastingdienst kan bijvoorbeeld benadeeld zijn als sinds het fixatiemoment andere schuldeisers betaald zijn en de Belastingdienst niet.

- Is de stemtermijn van minimaal 8 dagen voldoende om een afgewogen beslissing te kunnen nemen, of is deze termijn onredelijk kort (zie artikel 381 Fw)?
  Indien de ontvanger niet voldoende gelegenheid heeft om een afgewogen beslissing te nemen, bespreekt hij met de indiener van het verzoek om een verlenging van deze termijn.

- Is de belastingschuld voor het juiste bedrag opgenomen in het akkoord (artikel 26.3.4. LI en artikel 42.4.1. IIB)?
  De ontvanger bekijkt onder andere of alle aangiften zijn ingediend, er lopende boekenonderzoeken zijn en niet afgehandelde bezwaren of beroepen. Maar bijvoorbeeld ook of er voorlopige aanslagen zijn, die nog niet zijn gevolgd door een definitieve aanslag.

- Is sprake van een onderdeel van een entiteit en zou de gehele entiteit of een groter deel daarvan in de WHOA betrokken moeten worden?
  De ontvanger onderzoekt of het voorgenomen WHOA-akkoord gevolgen heeft voor de andere onderdelen van de entiteit.

- Bij een fiscale eenheid omzetbelasting: is de gehele vordering van de fiscale eenheid omzetbelasting bij ieder onderdeel afzonderlijk volledig opgenomen?
  Als de belastingschuldige onderdeel is van een fiscale eenheid omzetbelasting, is hij hoofdelijke aansprakelijkheid voor de schuld van deze fiscale eenheid omzetbelasting.

  Elk onderdeel van de fiscale eenheid omzetbelasting die een WHOA-akkoord aanbiedt dient daarom de schuld van de fiscale eenheid omzetbelasting volledig in zijn akkoord mee te nemen.

- Is de reorganisatiewaarde juist en volledig vastgesteld? Is het aangeboden bedrag in overeenstemming met de reorganisatiewaarde of is er een redelijke grond waarom dit afwijkt?

- Is de liquidatiewaarde juist en volledig vastgesteld?

- Is de reorganisatiewaarde hoger dan de liquidatiewaarde?
  De ontvanger houdt hierbij ook rekening met eventuele bodemzaken.

- Is de onderneming na homologatie van het WHOA-akkoord levensvatbaar?
  De ontvanger beoordeelt aan de hand van de ingediende stukken of alle kosten van de bedrijfsvoering uit de te verwachten omzet kunnen worden betaald. Dit geldt ook voor de eventuele kosten van het levensonderhoud van de belastingschuldige en zijn gezin.

- Worden de nieuw opkomende verplichtingen tijdens het WHOA-verzoek bijgehouden?
  De belastingschuldige dient de nieuw opkomende verplichtingen vanaf het moment van het indienen van het WHOA-verzoek bij te houden. Indien de fixatiedatum vóór de indieningsdatum van het WHOA-verzoek ligt geldt deze eerdere datum als het moment waarop de lopende verplichtingen moeten worden bijgehouden.

- Zijn voorafgaand aan het WHOA-akkoord bodemzaken onttrokken aan het verhaal van de belastingschuldige (artikel 22bis IW)?

- Zijn voorafgaand aan het WHOA-akkoord schuldeisers grotendeels of volledig afgelost, waardoor benadeling van de overige schuldeisers heeft plaatsgevonden?

- Is de nakoming van het WHOA-akkoord door de belastingschuldige voldoende gewaarborgd?
  Dit speelt voornamelijk in de situatie dat het akkoordbedrag in termijnen wordt voldaan.

- Wordt in het WHOA-akkoord rekening gehouden met de vordering ex artikel 29 lid 7 Wet OB?
  Voor deze vordering moet tenminste hetzelfde percentage worden aangeboden als het percentage dat de Belastingdienst ontvangt op de geformaliseerde belastingschuld.

- Is de ondernemer te goeder trouw?
  De ontvanger onderzoekt of de belastingschuld, waarvoor de belastingschuldige een WHOA-verzoek doet, niet is ontstaan of onbetaald gebleven door het ernstig verwijtbaar handelen of nalaten van de belastingschuldige. De ontvanger raadpleegt hiervoor de Tijdelijke Instructie Saneringen.

- Is er sprake van een afwijzingsgrond genoemd in artikel 384 lid 2 tot en met 4 Fw (artikelen 56.39.1 en 55.39.2 IIB)?
  Indien de ontvanger een beroep doet op meerdere afwijzingsgronden, dan benoemt hij deze allemaal.

  N.B.
  Het opvragen en checken van akkoordverklaringen van andere schuldeisers is bij de WHOA geen vereiste.

55.42 Turboliquidaties

Als een rechtspersoon geen baten meer heeft, kan deze ontbonden worden middels een turboliquidatie. Het wel of niet hebben van schulden is in dat geval niet van belang. Turboliquidaties kunnen echter worden misbruikt om schuldeisers, en dan met name de Belastingdienst, te benadelen.

Bij een turboliquidatie is er geen sprake van een vereffening, maar wordt de ontbinding van de rechtspersoon enkel doorgegeven aan de KvK. Bij een turboliquidatie is er is dus ook geen sprake van een faillissement. De ontbinding en de opheffing vinden bij een turboliquidatie op hetzelfde moment plaats. Een turboliquidatie is alleen toegestaan als er geen baten aanwezig zijn, hadden kunnen zijn, of te verwachten zijn op het moment van ontbinding.

Bij een turboliquidatie moet er sprake zijn van een ontbindingsbesluit. Bij de meeste rechtspersonen komt dit besluit van de aandeelhouders, bij een stichting van het bestuur, zie ook artikel 2:19 van het Burgerlijk Wetboek. In het handelsregister is een turboliquidatie te herkennen aan de reden van ontbinding, namelijk een 'ontbindingsbesluit'.

*55.42.1 **Mogelijke indicaties voor misbruik van de turboliquidatie***

Een mogelijke aanwijzing voor misbruik is wanneer er in het jaar voorafgaand aan de turboliquidatie een aandeelhoudersvergadering heeft plaatsgevonden waarbij, bijvoorbeeld, de aandelen zijn overgedragen voor een te laag bedrag. Nog een indicatie is een bestuurderswisseling in het jaar voorafgaand aan de turboliquidatie.

*55.42.2 **Aandachtspunten***

Kijk of er baten aanwezig waren voorafgaand aan of na de turboliquidatie. Een rechtspersoon mag namelijk niet geliquideerd mogen worden indien er baten aanwezig zijn, hadden kunnen zijn, of te verwachten waren. Om dit te controleren kan gekeken worden naar de laatst gedeponeerde jaarrekening of naar de laatste VPB-aangifte. Ook staan er soms nog onroerende zaken of voertuigen op naam van de rechtspersoon. Indien er aanleiding toe bestaat kunnen ook bankgegevens worden opgevraagd. Dit kan je overleggen binnen je vaktechnische lijn. Overige aandachtspunten zijn:

- de rekeningcourant verhouding op moment van, of kort voorafgaand aan, de turboliquidatie;
- uitkeringen die de bestuurder aan zichzelf heeft gedaan voor de ontbinding;
- de aanwezigheid van een pensioenvoorziening in de BV op het moment voorafgaand aan de liquidatie;
- aanslagen opgelegd met een vergrijpboete. Dit kan een signaal zijn van kennelijk onbehoorlijk bestuur;
- Gelieerde ondernemingen in verband met een mogelijke sterfhuisconstructie;
- de aanwezigheid van een herinvesteringsreserve.

Als er niets bijzonders aan de hand is en er ook geen andere redenen zijn om over te gaan tot aansprakelijkstelling van derden, lijdt de aanslagen dan oninbaar.

55.42.3 ***Mogelijkheden bij oneigenlijk gebruik***

Indien je constateert dat de turboliquidatie oneigenlijk is toegepast dan zijn er verschillende mogelijkheden waaronder:

- beslaglegging op de (toch nog aanwezige) baten
- heropening van de vereffening
- actio pauliana
- aansprakelijkstelling van derden
- aanvragen van het faillissement van de ontbonden rechtspersoon. Dit is een optie als blijkt dat de onderneming nog baten heeft of de curator eventueel nog baten kan verwerven.

56 Faillissement, surseance en WSNP BDW

Een faillissement, surseance van betaling en schuldsanering natuurlijke personen brengen werkzaamheden voor de belastingdeurwaarder met zich mee.

56.1 Faillissement

Zodra het de belastingdeurwaarder bekend is dat een belastingschuldige in staat van faillissement is verklaard, neemt hij direct contact op met de ontvanger. De ontvanger kan de belastingdeurwaarder verzoeken:

- de dwangbevelen in zijn bezit terug te sturen
- beslag roerende zaken op bodemzaken te leggen voor de faillissementschuld
- beslag te leggen op vermogensbestanddelen voor boedelschuld in het faillissement

Als het faillissement wordt beëindigd, herleven de vóór het faillissement gelegde beslagen die door de faillietverklaring vervielen. De ontvanger kan de belastingdeurwaarder opdragen om de herleving van het beslag voor registergoederen in te schrijven in de openbare registers.

56.1.1 Opheffen of beëindigen faillissement

Als het faillissement van een belastingschuldige wordt beëindigd door vernietiging of wordt opgeheven wegens gebrek aan baten, herleven de vóór het faillissement gelegde beslagen die door de faillietverklaring zijn vervallen. Dit geldt echter alleen als het beslagen goed dan nog tot de boedel behoort.

Voor registergoederen zal de ontvanger de belastingdeurwaarder opdracht geven om binnen 14 dagen na de herleving van het beslag een exploot in te schrijven in de openbare registers. Van dit exploot laat de belastingdeurwaarder een afschrift aan de belastingschuldige. De herleving van het beslag vervalt als de belastingdeurwaarder de verklaring aan de belastingschuldige van de herleving van het beslag, niet binnen 14 dagen na de herleving ter inschrijving aanbiedt.

De belastingdeurwaarder laat de verklaring van de herleving van het beslag aan de belastingschuldige inschrijven in de openbare registers van het kantoor van de Dienst voor het Kadaster en de openbare registers waar het beslag eerder is doorgehaald. Bij de inschrijving overhandigt de belastingdeurwaarder aan de bewaarder van het Kadaster het origineel van de verklaring, de Hypotheken 3 en eventuele vervolgbladen Hypotheken 3/4.

Op het origineel van de verklaring vermeldt de bewaarder datum, tijdstip, deel en nummer van het register waarin hij de verklaring heeft ingeschreven. Na inschrijving in de registers stuurt de bewaarder het origineel terug naar de belastingdeurwaarder. De belastingdeurwaarder stuurt het origineel vervolgens naar de ontvanger.

56.2 Surseance van betaling

Zodra het de belastingdeurwaarder bekend is dat een belastingschuldige in surseance van betaling verkeert, neemt hij direct telefonisch contact op met de ontvanger. De ontvanger kan de belastingdeurwaarder verzoeken:

- de dwangbevelen in zijn bezit terug te sturen
- beslag roerende zaken te leggen; dit kan ook in de afkoelingsperiode

*56.2.1 **Afkoelingsperiode bij surseance van betaling***

De rechter-commissaris kan in een surseance van betaling een afkoelingsperiode vaststellen. Dit houdt in dat derden niet hun bevoegdheid kunnen uitoefenen om zich te verhalen op goederen die tot de boedel behoren, of om goederen op te eisen. Deze afkoelingsperiode duurt maximaal 1 maand, met de mogelijkheid van verlenging van nog 1 maand.

De afkoelingsperiode geldt ook voor die schuldeisers voor wie de surseance niet geldt, zoals de Belastingdienst. Als de belastingdeurwaarder een dwangbevel voor tenuitvoerlegging heeft en hij weet dat er sprake is van een afkoelingsperiode, neemt hij contact op met de ontvanger en overlegt over de te verrichten werkzaamheden.

De belastingdeurwaarder kan beslag leggen in de periode van surseance van betaling. Dit kan ook in de afkoelingsperiode. Hij mag de in beslag genomen zaken echter niet afvoeren of executoriaal verkopen.

56.3 Wettelijke schuldsanering natuurlijke personen (WSNP)

Zodra het de belastingdeurwaarder bekend is dat een belastingschuldige valt onder de wettelijke schuldsanering natuurlijke personen, neemt hij direct telefonisch contact op met de ontvanger. De ontvanger kan de belastingdeurwaarder verzoeken:

- de dwangbevelen in zijn bezit terug te sturen
- beslag roerende zaken op bodemzaken te leggen

57 Faillissementsfraude

Jaarlijks loopt de Belastingdienst honderden miljoenen euro mis door faillissementen. Het belang om faillissementen en faillissementsfraude tijdig te signaleren is dus groot. Invorderaars ontvangen vaak de eerste signalen van een aankomend faillissement: aanslagen worden niet meer betaald, verzoeken om betalingsregelingen worden ingediend of uiteindelijk volgt er zelfs een melding betalingsonmacht.

Voor of tijdens een faillissement kan er sprake zijn van strafbare handelingen die het faillissement tot gevolg hebben. Dit wordt faillissementsfraude genoemd. Het woord 'faillissementsfraude' komt niet in het Wetboek van Strafrecht voor. Het is een verzamelnaam voor eenvoudige en bedrieglijke bankbreuk. Bedrieglijke bankbreuk is onder te verdelen in:
- lasten verdichten, baten niet verantwoorden of goederen aan de boedel onttrekken
- een goed om niet of beneden de waarde vervreemden
- een of meer schuldeisers bevoordelen
- niet voldoen aan de administratieverplichtingen

Onderzoek heeft uitgewezen dat er in ongeveer 25% van de faillissementen sprake is van faillissementsfraude (Fraude en misbruik bij faillissement: een onderzoek naar hun aard en omvang en naar de mogelijkheden van bestrijding [WODC-onderzoek], R. Knegt et al., Amsterdam: Hugo Sinheimer Instituut; Den Haag: WODC, 2005, 142 p).

Niet alleen de failliete (rechts)persoon kan strafbare handelingen verrichten, ook derden kunnen handelingen ten nadele van crediteuren verrichten.

Verder kan er bij een faillissement sprake zijn van andere vormen van fraude, zoals flessentrekkerij.

Faillissementsfraude kan alleen worden gepleegd in het zicht van een faillissement of tijdens een faillissement. Handelingen die meer dan 1 jaar voor faillissementsdatum worden verricht, zullen niet snel als faillissementsfraude worden aangemerkt. Een aantal signalen in het jaar voorafgaand aan het faillissement kunnen een aanwijzing zijn voor faillissementsfraude. Hierbij kan onderscheid gemaakt worden tussen signalen die wijzen op:
- onregelmatigheden met betrekking tot de boedel
- faillissementsfraude met behulp van rechtspersonen

Een belangrijke bron van signalen voor faillissementsfraude is het boekenonderzoek, al dan niet naar aanleiding van een melding betalingsonmacht.

Een curator kan in voorkomende gevallen kiezen voor een 'doorstart' van de failliete onderneming. Ook bij een doorstart kan er sprake zijn van strafbare feiten, zelfs al is de hoogste opbrengst voor de boedel behaald. Daarnaast kan er sprake zijn van misbruik van bevoegdheden, wat kan leiden tot bestuurdersaansprakelijkheid.

Een failliet is verplicht om alle inlichtingen inzake het faillissement te verschaffen. Bij een vermoeden van strafbare feiten is er echter sprake van tegenstrijdigheid tussen deze inlichtingenplicht en het zwijgrecht. Bij faillissementsfraude bestaat er een taakverdeling tussen de politie en de FIOD. Globaal gesproken is deze als volgt:

- Bedrieglijke bankbreuk is een zaak voor de FIOD en/ of voor de Bovenregionale Recherche van de Politie.
- Eenvoudige bankbreuk is een zaak voor de politie.
- De FIOD doet de middelzware en zware faillissementszaken.

De Belastingdienst kan bijdragen aan de bestijding van faillissementsfraude. Hierbij is onderscheid te maken tussen de fase vóór een faillissement en tijdens en na het faillissement.

Vermoedens van fraude moeten worden kortgesloten met de Boetefraudecoördinator en de curator. Het taakaccent faillissementsfraude van de FIOD kan hierbij een adviserende rol spelen. Meer informatie over (het taakaccent) faillissementsfraude is te vinden op FIODnet/ Kennis en informatie/ Kennisgroepen/ Faillissementsfraude. Tips of vragen kunnen gemeld worden via: faillissementsfraude@belastingdienst.nl.

57.1 Faillissementsfraude - eenvoudige en bedrieglijke bankbreuk

Het woord ‘faillissementsfraude’ komt niet in het Wetboek van Strafrecht voor. De benadeling van schuldeisers of rechthebbenden is beschreven als zogenaamde bankbreukdelicten (Wetboek van Strafrecht, titel XXVI, artikel 340-345).

Het Nederlandse Wetboek van Strafrecht bepaalt in welke gevallen er aan mensen of rechtspersonen een straf kan worden opgelegd wat de strafbare feiten zijn en welke straffen ervoor kunnen uitgesproken worden (materieel strafrecht). Het Wetboek van Strafrecht beschrijft niet hoe de strafrechtelijke procedure verloopt. Dit wordt beschreven in het Wetboek van Strafvordering. Het Wetboek van Strafvordering bepaalt hoe strafbare feiten vervolgd worden (formeel strafrecht). Deze 2 wetboeken vormen de basis van het Nederlandse strafrecht.

Faillissementsfraude is de ongeoorloofde gedraging vóór of tijdens een faillissement (of schuldsanering), zoals strafbaar gesteld in artikel 340-343 van het Wetboek van Strafrecht onder de noemer ‘eenvoudige of bedrieglijke bankbreuk’.

Voor eenvoudige bankbreuk is grove onvoorzichtigheid (schuld) voldoende. Er is geen opzet vereist ten aanzien van het gevolg. De strafbare gedragingen moeten wel opzettelijk zijn verricht.

Bij bedrieglijke bankbreuk is er sprake van opzet bij het benadelen van de schuldeisers. Jurisprudentie wijst uit dat ook de wetenschap dat schuldeisers benadeeld (kunnen) worden, aangemerkt kan worden als bedrieglijke bankbreuk. Het is niet noodzakelijk dat **alle** schuldeisers benadeeld worden. Volgens een uitspraak van de Hoge Raad (HR 1-6-1891, W 6044) kan er al sprake zijn van bedrieglijke bankbreuk, als slechts één van de schuldeisers in zijn belangen is geschaad.

- Artikel 340 van het Wetboek van Strafrecht ziet op eenvoudige bankbreuk door gedragingen van natuurlijke personen vóór of tijdens het faillissement (of schuldsanering).
- Artikel 341 van het Wetboek van Strafrecht ziet op bedrieglijke bankbreuk door gedragingen van natuurlijke personen.
- Artikel 342 van het Wetboek van Strafrecht ziet op eenvoudige bankbreuk door handelingen van bestuurders of commissarissen vóór of tijdens het faillissement van rechtspersonen.
- Artikel 343 van het Wetboek van Strafrecht ziet op bedrieglijke bankbreuk bij rechtspersonen. Er wordt geen onderscheid gemaakt tussen Nederlandse rechtspersonen en buitenlandse.

In de artikelen 344 en 345 van het Wetboek van Strafrecht zijn bepaalde gedragingen van derden strafbaar gesteld, zoals crediteuren of gelieerde ondernemingen in een faillissement.

57.1.1 ***Eenvoudige bankbreuk bij natuurlijke personen***

Er zijn verschillende gedragingen van een natuurlijk persoon vóór een faillissement die kunnen leiden tot vermogensvermindering, zoals:

- onredelijk hoge uitgaven die niets met de uitoefening van het bedrijf of beroep van de failliet te maken hebben
- het aangaan van leningen en verplichtingen terwijl al duidelijk was dat een faillissement niet meer te voorkomen was

Van belang hierbij is dat er een oorzakelijk verband bestaat tussen de gedraging en de vermogensvermindering.

Maar ook als de administratie niet (volledig) overhandigd wordt, is er sprake van eenvoudige bankbreuk.

57.1.2 ***Eenvoudige bankbreuk bij rechtspersonen***

Of er sprake is van eenvoudige bankbreuk bij rechtspersonen, wordt beoordeeld aan de hand van de gedragingen van de bestuurders en/of commissarissen van de rechtspersoon. De gedragingen moeten geleid hebben tot vermogensvermindering van de rechtspersoon. Hiervan kan sprake zijn als:

- er is gehandeld in strijd met wettelijke bepalingen, statuten of reglementen
- als leningen en verplichtingen zijn aangegaan terwijl men wist dat daardoor het faillissement niet te voorkomen was

Een bestuurder of commissaris kan worden vervolgd voor eenvoudige bankbreuk, als aan hem te wijten is dat de administratie niet wordt overhandigd aan de curator.

57.1.3 ***Bedrieglijke bankbreuk bij natuurlijke personen en rechtspersonen***

Er is sprake van bedrieglijke bankbreuk door de volgende gedragingen voor of tijdens het faillissement of schuldsanering:

- Er zijn lasten verdicht, baten niet verantwoord of goederen aan de boedel onttrokken.
  Het verdichten van lasten is het verzinnen van een schuld. Ook als onverplicht een schuld op zich genomen wordt, is er sprake van ‘lasten verdichten’. Voorbeeld van verdichten van lasten: de failliet betaalt een niet opeisbare schuld, zoals een managementfee aan

een bestuurder.

Onder het niet verantwoorden van baten kan zowel het verzwijgen van een actief worden verstaan, als het niet afdragen van een bate aan de curator. Voorbeelden: het verzoek aan debiteuren hun betalingen te verrichten op een andere bankrekening dan die van de failliet, inkomen dat een failliet geniet, of een vermogensbestanddeel dat verzwegen wordt voor de curator. Het onttrekken van enig goed aan de boedel is zeer ruim te interpreteren. Hierbij is te denken aan geld, inventaris, voorraden, voertuigen, waardepapieren, maar ook goodwill.

Een curator kan op grond van artikel 42 van de Faillissementswet de 'faillissementspauliana' inroepen. De onverplichte rechtshandeling van de failliet kan hierdoor vernietigd worden. Dit zal ertoe leiden dat de wederpartij van de failliet weer aan de boedel zal teruggeven wat die door de onverplichte rechtshandeling van de failliet heeft gekregen. Per saldo is de boedel dan niet of nauwelijks benadeeld. Strikt genomen is er wel sprake van het plegen van bedrieglijke bankbreuk - er zijn immers wel door een onverplichte rechtshandeling van de failliet goederen of gelden aan de boedel onttrokken.

- Er is een goed om niet of beneden de waarde vervreemd.
  Deze handeling vindt plaats voor het uitspreken van het faillissement. Vervreemden van enig goed om niet betekent het overdragen van een goed door de failliet (of de bestuurder van de failliete vennootschap) aan een derde, zonder dat daar een betaling tegenover staat. Het goed is 'beneden de waarde' vervreemd als onmiskenbaar duidelijk moest zijn dat het goed tegen een lagere prijs dan de gangbare waarde is verkocht.
- Een van de schuldeisers is bevoordeeld.
  Onder het bevoordelen van één van de schuldeisers wordt onder meer verstaan het voldoen van schulden aan:
  - de directeur-grootaandeelhouder zelf, door het aflossen van de (rekening-courant)schuld aan hem
  - familieleden
  - specifieke crediteuren, bijvoorbeeld omdat die bij een eventuele doorstart van pas zouden komen
  - gelieerde ondernemingen, zoals het aflossen van een rekening-courantschuld aan de moedermaatschappij
- Er is niet voldaan aan de administratieverplichtingen.
  Hierbij zijn 3 soorten gedragingen te onderscheiden:
  - het niet voldoen of niet hebben voldaan aan het voeren van een administratie, zoals gesteld in artikel 2:10 en artikel 3:15i van het Burgerlijk Wetboek
  - het niet bewaren van deze administratie
  - het niet of niet in ongeschonden staat tevoorschijn brengen van deze administratie

Onder het voeren van een administratie en de daartoe behorende boeken, bescheiden en gegevendragers wordt ook begrepen de eigenlijke boekhouding, grootboek, journaalposten en balans en resultatenrekening.

Een kasadministratie moet aan de volgende eisen voldoen, wil deze als deugdelijk worden aangemerkt:
- De (klad)kasadministratie moet regelmatig worden bijgewerkt en afgesloten.
- De kas moet periodiek worden geteld en aangesloten worden met het boeksaldo volgens de (klad)administratie. De geconstateerde verschillen moeten (zichtbaar) zijn geanalyseerd.
- De kassaldi van de verschillende perioden (jaren/maanden/dagen) moeten op elkaar aan sluiten.
- De tellingen in het kasboek moeten juist zijn.
- De ontvangsten en uitgaven moeten juist, volledig en op de juiste datum in het (klad)kasboek zijn vastgelegd.
- De primaire bescheiden (dagtellijsten, kasafslagen, afstortingsbewijzen, kasstukken, et cetera) moeten worden bewaard.
- De (klad)kasadministratie moet ten minste 7 jaar worden bewaard.

Als de administratie niet wordt uitgeleverd, kan dit ook voor het opsporingsonderzoek grote problemen opleveren. Het wordt dan vooral moeilijk om bewijs te leveren voor bedrieglijke bankbreuk in het faillissement, in de vorm van het onttrekken van goederen aan de boedel, het verdichten van lasten en het bevoordelen van bepaalde schuldeisers. Het Openbaar Ministerie wil het niet uitleveren van de administratie vaker gaan vervolgen. Het OM wil een signaal afgeven dat het vernietigen van de administratie door een failliet niet onbestraft blijft.

Als de failliet niet binnen een redelijke termijn op de sommatie van de curator reageert, pleegt hij het delict zoals omschreven in artikel 340, lid 3, artikel 342, lid 3, artikel 341, lid 4 en artikel 343, lid 4 van het Wetboek van Strafrecht.

57.1.4 ***Faillissementsfraude en handelingen van derden ten nadele van crediteuren***

Bij een faillissement kan er ook sprake zijn van strafbare handelingen door een derde, zoals een schuldeiser of een gelieerde onderneming. Zo kan een bank kort voor het faillissement verschillende overboekingen doen om op die wijze geld veilig te stellen. Andere debiteuren worden daardoor echter benadeeld. Ook kan een insolventiespecialist die optreedt als adviseur van een van de crediteuren zoals een bank bijvoorbeeld, er voor zorgen dat zijn cliënt wordt betaald ten koste van andere crediteuren.

Een derde pleegt strafbare handelingen als hij:
- een goed aan de boedel onttrekt
- een betaling aanneemt van een niet opeisbare schuld
- een betaling aanneemt van een opeisbare schuld, terwijl hij wist dat het faillissement was aangevraagd of naar aanleiding van overleg met de schuldenaar
- aan de curator een niet bestaande vordering opgeeft, of een bestaande vordering opgeeft tot een te hoog bedrag

Het is niet vereist dat de faillissementscrediteuren door deze gedraging daadwerkelijk benadeeld zijn; het is voldoende dat zij er door benadeeld **kunnen** worden.

57.1.5 ***Andere vormen van fraude bij faillissement, zoals flessentrekkerij***

Bij een faillissement kan er ook sprake zijn van flessentrekkerij. Dit is een vorm van bedrog waarbij iemand zich een dienst laat verlenen, wetende dat hij daarvoor niet zal (kunnen) betalen. Klassieke voorbeelden zijn: het zonder betaling nemen van een taxi, voltanken van een auto, logeren in een hotel of eten in een restaurant. In tegenstelling tot bij een gewone verkoop, kan de verkoper de levering dan niet terughouden of terugnemen.

Wie zijn rekeningen niet kan betalen is op zich niet strafbaar - men kan per vergissing te weinig geld bij zich hebben, of de betaalkaart kan het laten afweten. Alleen de opzettelijke flessentrekker is strafbaar. Flessentrekkerij is een ander misdrijf dan diefstal, omdat de dader niets wegneemt: hij krijgt iets aangeboden. Een onderneming kan bijvoorbeeld bedrijfsmiddelen inkopen en onmiddellijk weer doorverkopen, zonder de leverancier te betalen.

57.2 Signalen voor faillissementsfraude

Faillissementsfraude kan alleen worden gepleegd in het zicht van het faillissement of tijdens het faillissement. Handelingen die meer dan 1 jaar voor de faillissementsdatum worden verricht, zullen niet snel als faillissementsfraude worden aangemerkt. Een aantal signalen in het jaar voorafgaand aan het faillissement kunnen een aanwijzing zijn voor faillissementsfraude waarbij onderscheid gemaakt wordt in:

- onregelmatigheden met betrekking tot de boedel
- faillissementsfraude met behulp van rechtspersonen

Een belangrijke bron van signalen voor faillissementsfraude is het boekenonderzoek, al dan niet naar aanleiding van een melding betalingsonmacht.

57.2.1 ***Faillissementsfraude en onregelmatigheden met betrekking tot de boedel***

Voorbeelden van onregelmatigheden met betrekking tot de boedel zijn:

- een ondernemer die het hoofd niet meer boven water kan houden en, vlak voor het faillissement wordt uitgesproken, activa onttrekt aan de boedel
- voldoening van niet opeisbare schulden
- inbetalinggeving of verkoop van activa ten behoeve van verrekening
- verkoop van activa tegen een te lage prijs of via gefingeerde nota's
- transacties met familie of andere gelieerde partijen
- onrechtmatige transacties tussen de bv en haar bestuurders (bijvoorbeeld via het overwaarderen van de inbreng van kapitaal)
- uitgaven in strijd met het doel van de gefailleerde rechtspersoon
- 'buitensporige verteringen' of privé-onttrekkingen

In deze gevallen van onregelmatigheden met betrekking tot de boedel kan natuurlijk sprake zijn van opzet. Daarnaast kan sprake zijn van zogeheten paulianeuze handelingen. Een ondernemer of bestuurder handelt paulianeus wanneer hij binnen 1 jaar vóór de faillietverklaring

een onverplichte rechtshandeling verricht, waarvan hij wist of behoorde te weten dat de schuldeisers daardoor zouden worden benadeeld.

Signalen voor onregelmatigheden met betrekking tot de boedel zijn:
- Er hebben transacties plaatsgehad tussen de bv en haar bestuurders waarvan de curator in zijn rapportage aangeeft dat deze mogelijk onrechtmatig zijn. De curator heeft bijvoorbeeld aanwijzingen dat privé-uitgaven ten laste van de bv zijn gebracht.
- Er hebben (mogelijk) transacties plaatsgehad tussen de bv en andere ondernemingen of personen tegen zodanige condities dat de curator in zijn rapportage aangeeft dat deze mogelijk onrechtmatig zijn:
    - Er zijn kort voor het faillissement substantiële activa verkocht.
    - De curator heeft aanwijzingen voor gefingeerde nota's.
    - De curator heeft aanwijzingen dat in het zicht van het faillissement betalingen zijn verricht die de andere crediteuren benadelen.
    - De curator heeft aanwijzingen dat activa onder de marktwaarde zijn vervreemd.
    - De curator overweegt nader boekenonderzoek of stelt dat in.
- De curator heeft aanwijzingen dat er activa aan de boedel worden onttrokken, of dat daartoe pogingen worden gedaan:
    - De curator ontdekt pas in de loop van zijn werk het bestaan van bepaalde activa.
    - De curator overweegt Actio Pauliana of stelt die in.
    - De curator overweegt een onrechtmatige daadsactie of stelt die in.
    - De curator overweegt aangifte of doet die.
- De administratie van de bv ontbreekt of is onvolledig.
- De jaarrekeningen zijn niet gedeponeerd.
- De curator heeft in het kader van het beheer van de boedel acties ondernomen waarvoor hij geen medewerking heeft gekregen van een of meer van de bestuurders.

*57.2.2 **Faillissementsfraude met behulp van rechtspersonen***

Faillissementsfraude met behulp van rechtspersonen krijgt doorgaans de meeste publiciteit. Het gaat vaak om grootschalige gevallen waarbij sprake is van kwade opzet of waarbij bedrijven zijn opgekocht door handelaren in vennootschappen ('bedrijvendokters'), al dan niet met behulp van zogeheten katvangers. Het zijn bedrijven die bijvoorbeeld aanbetalingen vragen op nog te leveren producten of diensten, maar failliet gaan nog voordat het tot levering komt. Het geld is veelal op slinkse wijze doorgesluisd en niet meer te traceren. Ook wordt vaak gebruik gemaakt van een ondoorzichtig kluwen van bv's, waarbij zuster-bv's gebruik maken van elkaars diensten die veel te hoge of juist te lage vergoedingen doorberekenen, waardoor de ene bv veel winst maakt en de andere failliet gaat. Dit is de meest vergaande vorm van faillissementsfraude, waarbij het opzetten en failliet laten gaan van een bv deel uitmaakt van een vooropgezet plan om boedelcrediteuren door middel van faillissement te benadelen.

De volgende signalen kunnen duiden op faillissementen waarbij mogelijk sprake is van opzet of fraude door middel van vennootschappen:
- Het kapitaal van een bv is in sterke mate anders dan in contanten ingebracht.

    - De aandelen zijn niet volgestort.
    - Er is geen accountantsverklaring aanwezig.
    - De curator vermoedt dat de activa te hoog zijn gewaardeerd. Als het kapitaal van een bv is volgestort met inbreng van bijvoorbeeld een andere vennootschap, kan de hele balans overgewaardeerd zijn of het vermogen van die ingebrachte vennootschap. Het kan daarbij gaan om immateriële activa, maar bijvoorbeeld ook om vorderingen die (gedeeltelijk) niet reëel zijn, om voorraden die te hoog gewaardeerd maar feitelijk grotendeels incourant of niet aanwezig zijn, et cetera. Bij faillissementsfraude met behulp van rechtspersonen is de essentie dat er wordt geschoven met vennootschappen, activa en passiva om uiteindelijk moedwillig een vennootschap te laten klappen.
- De bv is voortgekomen uit een (af)splitsing van een andere bv.
    - De verdeling van de activa die daarbij heeft plaatsgehad, is onevenwichtig.
    - De verdeling van de passiva die daarbij heeft plaatsgehad, is onevenwichtig.
    - De verdeling van het personeel over de bv's was onevenwichtig.
    - De bv heeft maar kort bestaan.
    - De bv maakt deel uit van een netwerk van rechtspersonen.
- Er zijn aanwijzingen dat de bv zichzelf heeft voorbereid op haar ondergang:
    - De bv heeft zelf haar faillissement aangevraagd (alleen in combinatie met andere indicatoren).
    - Er is een bestuurderswisseling geweest kort voor het faillissement.
    - Er is een directiewisseling geweest kort voor het faillissement.
    - Er is een statutenwijziging geweest niet lang voor het faillissement.
    - Er heeft een zetelverplaatsing plaatsgevonden vlak voor faillissement.
    - Er is een wijziging geweest van de vestigingsplaats naar een ander deel van het land.
- Een of meer bestuurder(s) van de bv zijn eerder betrokken geweest bij faillissementen van zichzelf of van andere rechtspersonen. Hoewel betrokkenheid bij een faillissement iemand nog niet tot een beroepsfraudeur maakt, zullen beroepsfraudeurs wél regelmatig bij een faillissement betrokken zijn.
  Over de 'loopbaan' van de bestuurder (van welke ondernemingen is hij bestuurder geweest, in welke branches, met welke faillissementen, etcetera) kan informatie worden opgevraagd bij de infodesk van de FIOD in Haarlem.
- De curator maakt in zijn rapport melding van feiten of omstandigheden die hem reden geven van 'misbruik' te spreken.
    - De curator heeft nader onderzoek ingesteld of doen instellen.
    - De curator heeft overwogen bestuurders aansprakelijk te stellen of heeft dat gedaan.
    - De curator heeft aangifte overwogen of heeft dat gedaan.
- De administratie van de bv ontbreekt of is onvolledig.
- De jaarrekeningen zijn niet gedeponeerd.
- De curator heeft in het kader van het beheer van de boedel acties ondernomen waarvoor hij geen medewerking heeft gekregen van een of meer van de bestuurders.

57.2.3 ***Faillissementsfraude en boekenonderzoek***

Een belangrijke bron van signalen voor faillissementsfraude is het boekenonderzoek, al dan niet naar aanleiding van een melding betalingsonmacht. Voor het onderkennen van signalen in verband met faillissementsfraude is de branche waarin de onderneming werkzaam is relevant. Elke bedrijfstak heeft specifieke kenmerken inzake bijvoorbeeld de administratie die gevoerd wordt en de hoogte van personeelskosten of representatiekosten in relatie tot de omzet.

Voorbeeld

Bij horecagelegenheden wordt veel contant betaald. De (klad)kasadministratie is hier een essentieel onderdeel van de administratie. De (klad)kasadministratie moet regelmatig worden bijgewerkt en afgesloten. Als een (volledige) (klad)kasadministratie ontbreekt is dat een signaal dat onderzocht zal moeten worden. Ook de verschuldigde pacht in relatie tot de omzet kan een indicatie geven voor een naderend faillissement.

Bij een aannemersbedrijf is een projectadministratie een van de belangrijkste onderdelen van de administratie. Het is de basis voor de urenverantwoording, de nacalculatie en het maken van de deelfacturen. Achterstand in deze administratie is risicovol voor de onderneming. Als deze administratie 'verdwenen' is op het moment van een (naderend) faillissement, is dat een indicatie voor faillissementsfraude.
Het is van belang om tijdens boekenonderzoeken voorafgaand aan of na een faillissement, alert te zijn op signalen die kunnen duiden op faillissementsfraude. De volgende vragen kunnen worden gesteld:

- Is de administratie/boekhouding volledig en tijdig bijgehouden?
- Is de jaarrekening gedeponeerd?
- Passiva:
  - Is er sprake van onverantwoorde aankopen of uitgaven?
  - Is er sprake van verzonnen schulden?
  - Is er sprake van dubieuze betalingen/facturen?
  - Worden schulden aan familieleden (vervroegd) afgelost?
  - Zijn er aanwijzingen dat in het zicht van het faillissement betalingen zijn verricht die andere crediteuren benadelen? Zo ja, welke crediteuren, tot welke bedragen, wanneer en welke reden is daarvoor gegeven door de ondernemer?
  - Heeft de rechtspersoon afstand gedaan van haar 'perspectieven' ten gunste van een derde?
- Activa:
  - Wat is het debiteurensaldo per datum melding en per datum onderzoek?
  - Zijn er activa voor een laag bedrag of om niet vervreemd?
  - Is er sprake van verkoop van substantiële activa kort voor het faillissement?
  - Zijn er aanwijzingen dat activa onder de marktwaarde zijn vervreemd?
  - Zijn de activa volledig? (bijvoorbeeld de onderhandenwerk-administratie bij een aannemer.)
- Is er sprake van omzet die niet is verantwoord?
- Privé-rekening en rekening-courant van de directeur of bestuurder:
  - Zijn er hoge, niet verklaarbare privé-opnamen?

    - Staat het salaris van de directeur in redelijke verhouding tot zijn werk/bedrijf?
    - Genieten de partner en/of de kinderen van de directeur/bestuurder ook inkomsten uit de rechtspersoon? Zo ja, staan die inkomsten in redelijke verhouding tot de verrichte werkzaamheden?
    - Bestaat er een rekening-courantverhouding tussen de rechtspersoon enerzijds en de directeur(en)/aandeelhouder(s) anderzijds? Zo ja, wat is het verloop, het saldo en wat zijn de zekerheden (per datum onderzoek)?
    - Is er sprake van een oplopende rekening-courant met de directeur?
    - Worden in belangrijke mate gelden of goederen aan de bv voor privé-doeleinden van de directeur onttrokken?
- Zijn er intercompany-verschuivingen van gelden en goederen?
    - Treden er belangrijke winstverschuivingen op tussen gelieerde ondernemingen?
    - Verstrekt de bv belangrijke kredieten aan gelieerde ondernemingen?
    - Is er sprake van een hoge/oplopende beheersvergoeding?
- Is er sprake van hoge of oplopende management fees (bijvoorbeeld aan de beheersmaatschappij)?
- Belastingen:
    - Is er sprake van (oplopende) negatieve aangiften BTW?
    - Is er nog BTW verschuldigd of te innen op basis van artikel 29, lid 7 Wet OB?
    - Hoe is het aangiftepatroon van BTW en LB (in relatie tot de administratie)?
    - Tot welk jaar zijn de aangiften IB/VPB ingediend?
    - Moeten er nog ambtshalve aanslagen worden opgelegd of verminderd?

Het is verder van belang te letten op:
- valse facturen (let daarbij op de opmaak, de datum en de nummering)
- facturen die vlak voor de faillissementsdatum bij de failliet zijn ingediend, zoals management fees, facturen van de bestuurders, facturen van aan de failliet gelieerde ondernemingen
- notariële akte van aandelenoverdracht (verkoop van aandelen voor € 1 kort voor de faillissementsdatum), aanwezigheid van een overdrachtsbalans, stukken waaruit eventuele decharge van de ex-bestuurders blijkt en waaruit blijkt dat schulden zijn kwijtgescholden in de rekening-courant van de ex-bestuurders
- brieven waaruit blijkt dat kort voor het faillissement aan debiteuren is gevraagd om facturen op een ander rekeningnummer dan dat van de failliet te betalen
- signalen van faillissementsfraude met behulp van rechtspersonen

De behandelaar kan een EDP-auditmedewerker vragen om de (relevante onderdelen van de) administratie veilig te stellen. Het niet uitleveren van administratie is een sterke indicatie voor een bankbreukdelict. Als de curator aangifte doet van het plegen van bankbreuk, zal de administratie doorgaans niet of niet volledig aan de curator zijn uitgeleverd, of niet voldoen aan de wettelijke vereisten die voor de administratie van toepassing zijn. De ‘uitvluchten’ hiervoor zijn divers. Het is voor de

Belastingdienst, voor de curator en voor een eventueel strafrechtelijk onderzoek tot groot voordeel als de administratie al voorafgaand aan het faillissement is zeker gesteld.

57.3 Doorstart van een failliete onderneming

De curator kan in het belang van de boedel kiezen voor een 'doorstart' van de failliete onderneming. De boedel kan namelijk zeer gebaat zijn bij de verkoop van een of meer onderdelen van een bedrijf. Ook zou de werkgelegenheid van een deel van het personeel van de failliet bij een doorstart kunnen worden zeker gesteld.
Al is bij de doorstart de hoogste opbrengst voor de boedel behaald, toch kan er sprake zijn van strafbare feiten. Bij een doorstart zijn echter vooral de mogelijkheden van belang om bestuurders aansprakelijk te stellen op grond van misbruik van hun bevoegdheid (Burgerlijk Wetboek, artikel 3:13).

Wanneer een onderneming in betalingsmoeilijkheden verkeert, kan het voor de schuldenaar aantrekkelijk zijn om de onderneming via een faillissement in afgeslankte vorm voort te zetten. Het voordeel van zo'n doorstart is dat duurovereenkomsten op een eenvoudige wijze kunnen worden beëindigd. De opzegtermijnen voor huur- en arbeidsovereenkomsten zijn veel korter dan buiten faillissement en werknemers genieten minder bescherming tijdens het faillissement.

Het is echter ook denkbaar dat de werkgever het faillissement gebruikt om de ontslagbescherming te omzeilen. Artikel 40 van de Faillissementswet kent kortere opzegtermijnen en de curator hoeft geen toestemming te vragen aan het Centrum voor Werk en Inkomen (BBA, artikel 6, lid 2, sub c). Ook ontloopt de werkgever zo de met het ontslag gepaard gaande kosten, zoals vergoedingen op grond van de cao of van een sociaal plan, of de vergoeding die de kantonrechter bij ontbinding van de arbeidsovereenkomst (BW, artikel 7:685) zou hebben opgelegd. Het omzeilen van de arbeidsrechtelijke bescherming kan onder omstandigheden misbruik van bevoegdheid (BW, artikel 3:13) opleveren. Een bevoegdheid kan onder meer worden misbruikt door haar uit te oefenen met geen ander doel dan een ander te schaden, of met een ander doel dan waarvoor zij is verleend.

Er is alleen sprake van misbruik als het faillissement met geen ander doel is aangevraagd. Als een schuldenaar in een reële faillissementssituatie verkeert, kan er geen sprake zijn van misbruik van faillissement.

De volgende signalen duiden op misbruik van faillissement.

- De bv heeft haar faillissement zelf aangevraagd.
    - Dit is gebeurd na overleg met of op aandringen van de kredietverstrekker.
    - De curator maakt melding van een overschot aan personeel als een van de oorzaken van het faillissement.
    - Voormalige bestuurders hebben zich bij de curator gemeld als kandidaten voor overname van een deel van de boedel.
    - De curator maakt melding van een voornemen tot 'doorstart'.
- Over voortzetting van de onderneming is overleg gevoerd of zijn afspraken gemaakt tussen bestuurders van de gefailleerde bv en kredietverschaffers (crediteuren van de oude, of investeerders in de

nieuwe bv). De curator meldt dat deze afspraken ertoe strekken zijn mogelijkheden als bewindvoerder in te perken.
- De activiteiten van (een deel van) de onderneming zijn voortgezet:
  - door een 'verwante' rechtspersoon
  - via verkoop aan een of meer van de bestuurders van de failliete bv. (Bij onderhandse verkoop is niet direct duidelijk wie uiteindelijk koopt.)
  - met overname van de handelsnaam
- Een korte tijd voor de faillissementsaanvraag is zonder succes geprobeerd voor een deel van het personeel een ontslagvergunning of ontbindingsbeschikking te verkrijgen.

57.4 Inlichtingenplicht failliet versus zwijgplicht

De curator heeft veel bevoegdheden die van belang kunnen zijn om de juiste informatie te verzamelen voor het innen van de belastingvordering en voor het eventueel vaststellen van strafbare feiten.

De failliet is verplicht mee te werken aan een goed verloop van het faillissement. Hij is verplicht alle inlichtingen inzake het faillissement te verschaffen. Als hij weigert, kan hij in verzekerde bewaring worden gesteld (Faillissementswet, artikel 87). Opzettelijk wegblijven of verkeerde inlichtingen geven is bovendien strafbaar (Wetboek van Strafrecht, artikel 194).

Als de failliet verdacht wordt van het delict ex artikel 194 van het Wetboek van Strafrecht, kan hij zich beroepen op zijn zwijgrecht (Wetboek van Strafvordering, artikel 29). Als verdachte is de failliet niet verplicht tot het geven van antwoorden. Deze tegenstrijdigheid tussen inlichtingenplicht en zwijgrecht kan problemen geven voor een strafrechtelijk onderzoek.

57.5 Faillissementsfraude - hoe bijdragen aan bestrijding?

Voor een effectieve bestrijding van faillissementsfraude is het voor de FIOD van belang dat de Belastingdienst signalen en vermoedens meldt. De FIOD kan niet alle faillissementsfraude opsporen. Ook het Openbaar Ministerie moet keuzes maken in de vervolging. Daarom wordt gestreefd naar een optimale informatiepositie om in ieder geval de 'goede' onderzoeken te kunnen selecteren. Als meerdere regio's signalen van faillissementsfraude afgeven over subject X en die naam bijvoorbeeld ook al door meerdere curatoren is genoemd, is dat een extra reden om subject X in onderzoek te nemen.

De Belastingdienst kan vooral bijdragen aan de bestrijding van faillissementsfraude door het signaleren en melden van fraudevermoedens. Hierbij is onderscheid te maken tussen het signaleren van faillissementsfraude vóór faillissement en tijdens en na faillissement.

Deze bijdrage aan de bestrijding van faillissementsfraude valt onder de maatschappelijke taak van de Belastingdienst. De Belastingdienst is namelijk bij uitstek de instantie die een faillissement kan zien aankomen. Daarnaast heeft de Belastingdienst in veel gevallen ook een eigen belang, namelijk de vordering op de failliet.

57.6 Faillissementsfraude - hoe om te gaan met signalen vóór

faillissement?
Strafrechtelijk gezien is er pas sprake van faillissementsfraude als er ook echt een faillissement is. Dat is een bijkomende voorwaarde voor strafbaarheid. Concrete signalen die wijzen op faillissementsfraude vormen dus nog geen strafbare feiten in de fase vóór het faillissement. In de fase vóór faillissement kan er dan ook nog geen strafrechtelijke aangifte worden gedaan.

Wat kan de Belastingdienst dan wel met signalen in de fase waarin er (nog) geen faillissement is? Vooropgesteld moet worden dat de Belastingdienstmedewerker zijn controlebevoegdheden niet mag overschrijden. Omdat hij geen strafrechtelijke bevoegdheden heeft, moet hij voorkomen informatie te verzamelen die alleen voor een eventueel strafrechtelijk onderzoek zal worden gebruikt.

In de fase voor het faillissement kan wel informatie verzameld worden waarvan, in geval het leidt tot een strafrechtelijk onderzoek, gebruik gemaakt kan worden:
- informatie over voorraden, inventaris, debiteuren en crediteuren (hoogte en samenstelling). Als de failliet 'enig goed aan de boedel heeft onttrokken', kan met zulke informatie worden vastgesteld dat dit goed er vóór het faillissement wel was.
- de administratie in zijn geheel (opmaak, systeem, EDP-download, et cetera). Als de administratie is verdwenen, is het zeer wenselijk helder te hebben welke administratie er vóór het faillissement wel was.

Deze informatie vormt een soort 'foto' van de onderneming in de fase voor het faillissement. Bij een onderzoek naar faillissementsfraude kan zo'n foto heel waardevol vergelijkingsmateriaal (bewijs) blijken te zijn. Het is dus van belang dat die informatie volledig en juist wordt vastgelegd.

57.7 Faillissementsfraude - hoe om te gaan met signalen tijdens en na faillissement?

Tijdens een boekenonderzoek dat na het uitspreken van een faillissement wordt ingesteld, kunnen zich signalen voordoen die wijzen op een vermoeden van faillissementsfraude. In tegenstelling tot de situatie vóór een faillissement, kunnen deze signalen daadwerkelijk direct een (strafrechtelijk) vermoeden van faillissementsfraude vormen.

De Belastingdienst kan voor deze vorm van fraude een belangrijke signaleringsfunctie vervullen. Gezien haar unieke (fiscale) informatiepositie is de Belastingdienst (naast de curator) bij uitstek de instantie die kan beoordelen hoe de onderneming er voor staat en of er vermoedelijk sprake is van faillissementsfraude.

De Belastingdienst moet signalen van faillissementsfraude tijdens een faillissement primair melden aan de boetefraudecoördinator. Als het nog onduidelijk is of de signalen daadwerkelijk duiden op faillissementsfraude, kan vooraf (eventueel door de BFC-er) contact worden opgenomen met het taakaccent faillissementsfraude van de FIOD faillissementsfraude@belastingdienst.nl).

Nadat het taakaccent het signaal heeft beoordeeld, zal er afstemming met de curator moeten plaatsvinden, voor zover dat over de fraudevermoedens nog niet heeft plaatsgevonden. Ook dit kan in samenspraak met het taakaccent. Als de curator zelf geen reden heeft om strafrechtelijk aangifte te doen, terwijl de signalen van de Belastingdienst daar wel op wijzen, kan de BFC-er melding doen bij de contactambtenaar. Deze functionaris kan van de vermoedens van faillissementsfraude zelfstandig aangifte doen bij het Functioneel Parket van het Openbaar Ministerie. Hoewel de curator dan geen actieve rol speelt in het aan de kaak stellen van de fraude, verdient het wel aanbeveling hem hierover in te lichten. Hij zal namelijk als getuige worden gehoord als er een strafrechtelijk onderzoek volgt.

In zo'n situatie is het daarom beter dat de curator het faillissement nog niet opheft, zodat hij de failliet nog vertegenwoordigt en zich als partij kan voegen in de strafzaak. Als in de casus ook fiscale strafbare feiten aan de orde zijn, kan de contactambtenaar volstaan met het melden van een vermoeden van faillissementsfraude op het Tripartiete Overleg (TPO) tussen Belastingdienst, FIOD en Functioneel Parket.

Wanneer de Belastingdienst een faillissementsfraudezaak aandraagt, zal het taakaccent faillissementsfraude van de FIOD ook zorg dragen voor de afstemming met de Fraudemeldpunten van het Openbaar Ministerie. Dit zijn meldpunten die vaak direct verbonden zijn aan een Politieregio en waar alle meldingen op fraudegebied worden verzameld. In totaal telt Nederland 5 Fraudemeldpunten, die ook bij faillissementsfraude een centrale rol vervullen. Zaken die zich lenen voor opsporing door de FIOD worden in het TPO besproken.

Meer informatie over (het taakaccent) faillissementsfraude is te vinden op http://fenster.belastingdienst.nl onder primair proces, taakaccenten, faillissementsfraude.

57.8 Vergoedingsregeling doen van aangifte faillissementsfraude

Diverse onderzoeken hebben uitgewezen dat in een significant deel van de faillissementen sprake is van fraude. Het is zeer gewenst dat alle vermoedens van fraude worden gemeld, zodat voor de strafrechtelijke vervolging de juiste keuzes kunnen worden gemaakt. Dit houdt echter niet in dat van elk fraudevermoeden aangifte gedaan moet worden. Veelal kan worden volstaan met het vormvrij melden van fraudevermoedens. De melding moet tenminste bevatten:

- naam, datum en nummer van het faillissement
- de NAW-gegevens van betreffende subjecten (bestuurders/ aandeelhouders/ commissarissen)
- een beschrijving van de frauduleuze handelingen (wat is er, wanneer en door wie ondernomen)
- hoe u die informatie bekend is
- eventuele bijzonderheden (omvangt schade voor de boedel, etc.).

De melding kan gedaan worden bij één van de fraudemeldpunten van het OM of bij de FIOD. Een fraudemelding door een curator kan voor het Fraudemeldpunt reden zijn om de curator te vragen alsnog aangifte te doen omdat er meer informatie met betrekking tot de betreffende (bestuurders van) failliet voorhanden is.
Kortom:

1. Bij vermoedens van faillissementsfraude altijd melding doen aan één van de Fraudemeldpunten of bij het taakaccent van de FIOD. Indien aangifte gewenst is, krijgt de curator dat te horen. Uiteraard beslist de curator zelf of hij aangifte doet.
2. Bij meer concrete en bewijsbare vermoedens van faillissementsfraude kan de curator direct (elektronisch) aangifte doen bij één van de Fraudemeldpunten.

57.8.1 ***Vergoedingsregeling***

De FIOD wil de opsporing faillissementsfraude op een hoger plan brengen. Het melden van fraudevermoedens cq. het doen van aangifte van faillissementsfraude verbetert de informatiepositie van de opsporingsinstanties. Hierdoor kan efficiënter en effectiever strafrechtelijk opgetreden worden.

Een faillissementsboedel waarin gefraudeerd is, is veelal leeg. Dit kan in de praktijk één van de drempels zijn voor het doen van aangifte van faillissementsfraude door curatoren. In dat kader is in overleg met het ministerie van Financiën een vergoedingsregeling ontworpen om deze drempel weg te nemen.

De bestaande proceskostengarantie (Belastingdienst) en garantstellingsregeling (Justitie) blijft gewoon gehandhaafd. De nieuwe vergoedingsregeling ziet slechts op een vergoeding van de kosten voor het doen van strafrechtelijke aangifte (uren voor het doen van aangifte ad
€ 180, reis-en parkeerkosten) bij een ontoereikende boedel. Overigens draagt de regeling een tijdelijk karakter: het ministerie van Justitie is bezig met het herontwerpen van de garantstellingsregeling voor curatoren. Een vergoeding voor de kosten van het melden van fraude wordt daarin meegenomen.

57.8.2 ***Contactgegevens***

Voor inhoudelijke/vaktechnische vragen kunt u contact opnemen met de taakaccenthouder faillissementsfraude van de FIOD:
Belastingdienst/ FIOD/ Kantoor Zwolle
Taakaccent faillissementsfraude
Postbus 40085
8004 BD ZWOLLE
telefoon: 038-467 6300
fax: 038-467 6371
e-mail: faillissementsfraude@belastingdienst.nl

Voor het doen van melding of aangifte van faillissementsfraude kunt u terecht bij de Fraudemeldpunten van het Openbaar Ministerie:
Fraudemeldpunt Noord-Oost Nederland, Postbus 611, 8000 AP Zwolle, 038- 4270038
fraudemeldpunt@om.nl

Fraudemeldpunt Zuid-West Nederland, Postbus 70023, 3000 LD Rotterdam, 010-2742421
fraudemeldpuntzwned@easynet.nl

Fraudemeldpunt Midden-West Nederland, Postbus 84500, 1080 BN Amsterdam, 020-5412630 fraudemeldpunt.amsterdam@om.nl

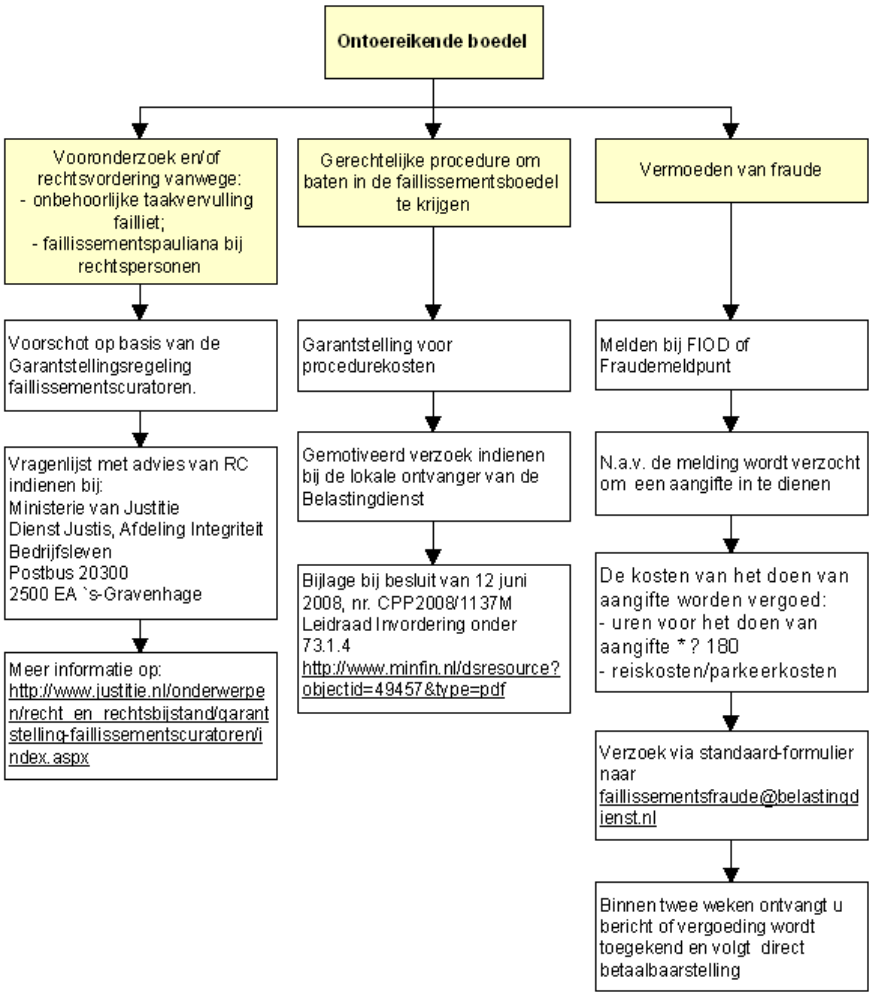
Fraudemeldpunt Noord-West Nederland, Postbus 57, 2000 AB Haarlem, 025-1207281
fraudemeldpunt@kennemerland.politie.nl

Fraudemeldpunt West Nederland, Postbus 20302, 2500 EH Den Haag, 070- 3813335 fraudemeldpuntdenhaag@om.nl

Fraudemeldpunt Zuid -Oost Nederland, Postbus 528, 5600 AM Eindhoven, 040-2333312
fraudemeldpunt@brabant-zo-politie.nln

57.8.3 ***Schema ontoereikende boedel***

Schematisch zijn er de volgende mogelijkheden om in geval van een ontoereikende boedel toch de vereiste werkzaamheden vergoed te krijgen.



Schematische afbeelding

57.8.4 ***Formulier voor vergoeding voor het doen van aangifte faillissementsfraude***

Gegevens curator/ faillissement:

Curator	
Kantoor	
Straat	
Plaats	
Faillissement2	
Datum aangifte faillissementsfraude	
Rekeningnummer	
Bedrag	Uren: …. uur X € 180 = € Reiskosten: € Parkeerkosten: € Totaal: €

Dit formulier digitaal zenden aan:

B/FIOD/taakaccent faillissementsfraude Zwolle via:
faillissementsfraude@belastingdienst.nl

==========

In te vullen door FIOD:

Op verzoek van: Datum:

Eenheid	
Contactpersoon	
Adres/Postbus	
Postcode/Plaats	

Eenheidsnummer	
Telefoonnummer	

(Dit formulier moet volledig ingevuld worden. Onvolledig en/of onjuist ingevulde formulieren worden per omgaande geretourneerd)

2 Indien aangifte van faillissementsfraude is gedaan in meerder faillissementen, het oudste faillissement noemen.

58 Boedelschuld en motorrijtuigenbelasting

De motorrijtuigenbelasting ziet op het houden van een motorrijtuig.

De motorrijtuigenbelasting is door de wetgever niet gekwalificeerd als boedelschuld. De motorrijtuigenbelasting is een boedelschuld als deze is ontstaan door toedoen van de curator (bijvoorbeeld als de auto wordt aangehouden om de onderneming voort te zetten), of door toedoen van de failliet. Een failliet kan bijvoorbeeld - dankzij het gebruik van de auto - in staat zijn een inkomen te verwerven, waarbij de boedel gebaat is.

In sommige gevallen is de motorrijtuigenbelasting na faillissementsdatum een boedelschuld, in andere gevallen niet.

De motorrijtuigenbelasting is geen boedelschuld, maar een post-faillissementschuld.

Bij het vaststellen of motorrijtuigenbelasting boedelschuld is bij de WSNP gelden een aantal bijzonderheden.

58.1 Motorrijtuigenbelasting na faillissementsdatum

In de volgende situaties is de motorrijtuigenbelasting (MB) een boedelschuld:

1. De MB is verschuldigd voor een auto die hetzij gebruikt wordt in de (voortgezette)onderneming of in verband met andere werkzaamheden van de failliet waarbij de boedel is gebaat.
2. De MB is verschuldigd voor een auto die de curator om humanitaire redenen niet wil verkopen (bijvoorbeeld de failliet heeft de auto nodig in verband met zijn ziekte).

In de volgende situaties is de motorrijtuigenbelasting (MB) geen boedelschuld:

1. De MB is verschuldigd voor een auto waarvan de curator het bestaan niet wist of behoorde te weten.
2. De MB is verschuldigd voor een auto die de curator wil verkopen en waarover hij ook de beschikking heeft en heeft betrekking op de periode vanaf de datum van het faillissement tot datum van de verkoop.
3. De MB is verschuldigd voor een auto die de curator wil verkopen, maar die hij niet in zijn macht heeft. Hij heeft zich voldoende ingespannen de auto in zijn macht te krijgen.
4. De MB is verschuldigd voor een auto die de curator niet wil verkopen omdat die nauwelijks waarde heeft, onverkoopbaar is of waarvan de opbrengst niet opweegt tegen de kosten.

*58.1.1 **Post-faillissementschuld***

Als de MB beschouwd kan worden als een post-faillissementschuld ontstaat er een bijzondere situatie. Aan de ene kant behoort de auto tot de failliete boedel waarop tenuitvoerlegging niet mogelijk is (Faillissementswet, artikel 33), terwijl aan de andere kant schulden ontstaan die de ontvanger niet op dat boedelbestanddeel kan verhalen.

Tijdens het faillissement kan beslag worden gelegd door hen die tijdens het faillissement schuldeiser van de failliet worden, op het vermogen van de schuldenaar dat buiten het faillissement blijft (Hof Amsterdam). Door de beslissing van de curator dat hij de auto niet te gelde wil maken behoort die auto vervolgens ook niet meer tot de faillissementsboedel. Verhaal door de ontvanger daarop is dan ook mogelijk.

In de praktijk plegen curatoren in deze situatie expliciet vaak akkoord te gaan met executie door de ontvanger, hetgeen uiteraard de voorkeur verdient boven een executie zonder voorafgaand overleg met de curator.

59 Paspoortsignalering

Een debiteur kan zich aan zijn verplichting tot betaling onttrekken door zich in het buitenland te vestigen. Onder voorwaarden kan de ontvanger dan op grond van de Paspoortwet (artikel 22) een verzoek indienen om persoonsgegevens van de debiteur op te laten nemen in het Register paspoortsignaleringen (hierna: RPS).

Dit verzoek tot opname moet de ontvanger indienen bij de Rijksdienst voor Identiteitsgegevens (hierna: RvIG), vallende onder het ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties. De beslissing om het verzoek in te dienen is een voor bezwaar vatbaar besluit van de ontvanger. Dit geldt ook voor het verzoek tot handhaving of verwijdering van een signalering in het RPS. De betrokkene moet over het besluit en de mogelijkheid van bezwaar geïnformeerd worden. De procedure voor het opvoeren of verwijderen van een paspoortsignalering is te vinden op de website www.rvig.nl, evenals het daartoe bestemde formulier.

De paspoortsignalering beperkt zich niet tot het 'normale' paspoort. Onder de Paspoortwet kunnen ook de volgende reisdocumenten worden gesignaleerd: een diplomatiek paspoort, dienstpaspoort, nooddocument of reisdocument voor vluchtelingen of vreemdelingen. Ten aanzien van de Nederlandse identiteitskaart kan geen verzoek tot paspoortsignalering worden gedaan. Een persoon moet namelijk een legitimatiebewijs hebben om zich te kunnen identificeren.

Bij passieve paspoortsignalering kan, direct nadat de gegevens van een betrokkene in het RPS zijn opgenomen, door een reisdocument uitgevende instantie de afgifte van een reisdocument worden geweigerd. Bij actieve paspoortsignalering kan een reisdocument ook worden ingehouden door bijvoorbeeld de Koninklijke Marechaussee.

Een persoon wiens gegevens staan opgenomen in het RPS kan geen bezwaar of beroep aantekenen tegen de opname in het register zelf. Wel kan hij een overeenstemmingsprocedure met de ontvanger starten om een (tijdelijk en/of beperkt) reisdocument te verkrijgen. Ook kan hij de ontvanger vragen om verwijdering van de paspoortsignalering. Als de ontvanger dit weigert is dit een voor bezwaar vatbaar besluit. Als betrokkene naar aanleiding van een aanvraag bezwaar wil maken tegen de weigering van afgifte of teruggave van een reisdocument, dan moet dit bij de weigerende instantie.

59.1 Voorwaarden paspoortsignalering

Aan het doen van een verzoek tot paspoortsignalering zijn voorwaarden verbonden:

- Er moet sprake zijn van nalatigheid in nakomen betalingsverplichting.
- Er moet een gegrond vermoeden zijn van onttrekking aan invordering door verblijf buiten het Koninkrijk der Nederlanden.
- De minimaal invorderbare schuld moet € 5.000 (passieve paspoortsignalering) of € 45.000 (actieve paspoortsignalering) zijn.

59.1.1 ***Nalatigheid***

Paspoortsignalering kan plaatsvinden ten laste van de persoon die nalatig is in het nakomen van zijn betalingsverplichting aan de fiscus. Dit betekent dat van de persoon al op andere wijze nakoming van de betalingsverplichting moet zijn gevorderd, voordat tot paspoortsignalering kan worden overgegaan. Nalatigheid in de betaling zal in de regel blijken uit herhaalde aanmaningen en andere vormen van in gebreke stelling.

59.1.2 ***Vermoeden onttrekking bij verblijf in buitenland***

Er moet een gegrond vermoeden zijn dat de betrokkene zich door zijn verblijf buiten het Koninkrijk der Nederlanden aan de mogelijkheid tot invordering onttrekt of zal onttrekken. Er is sprake van een dergelijk gegrond vermoeden als de ontvanger minstens één van de volgende zaken aannemelijk kan maken:

- De invordering van de verschuldigde gelden in het buitenland kan niet plaatsvinden, bijvoorbeeld door het ontbreken van een bekend adres.
- De ontvanger heeft geprobeerd de verschuldigde gelden in het buitenland in te vorderen, maar dit heeft niet tot resultaat geleid.

59.1.3 ***Vermoeden onttrekking en vertrek uit Nederland***

Een gegrond vermoeden dat de betrokkene zich aan de mogelijkheid tot invordering onttrekt of zal onttrekken, kan ook bestaan als er een gegrond vermoeden bestaat dat de betrokkene naar het buitenland zal vertrekken om zijn belasting niet te betalen. Het vertrek zal moeten blijken uit zijn gedragingen, zoals:

- verkoop van woning en/of inboedel
- het opzeggen van de huur
- het niet opgeven van woon- of verblijfplaats

Een gegrond vermoeden is in die gevallen in ieder geval aanwezig als de ontvanger het volgende kan aantonen:

Situatie belastingschuldige	**Voorwaarde verzoek om paspoortsignalering**
De belastingschuldige woont nog op een bekend adres in Nederland, maar de ontvanger vermoedt dat hij zich door vertrek naar het buitenland zal gaan onttrekken aan zijn verplichtingen.	De ontvanger moet kunnen aantonen dat de belastingschuldige daadwerkelijk handelingen verricht waaruit zijn aanstaande vertrek blijkt of dat het gaat om een fictief adres.
De belastingschuldige is een zeevarende, een binnenschipper in internationaal verkeer, of een andere persoon die in het buitenland werkzaam is.	De ontvanger moet kunnen aantonen dat de belastingschuldige niet als ingezetene in de Basisadministratie Persoonsgegevens van een gemeente is ingeschreven. De ontvanger gaat dit na bij de laatstbekende woongemeente als betrokkene na 1 oktober 1994 Nederland heeft verlaten. Heeft betrokkene voor die datum Nederland verlaten, dan moet de ontvanger altijd navraag doen bij het Bureau Vestigingsregister.

59.1.4 ***Minimumbedrag paspoortsignalering***

Paspoortsignalering kan plaatsvinden voor de aan de Belastingdienst verschuldigde belastingen of premies inzake sociale verzekeringen (blauwe schulden) of terugvorderingsbeschikkingen toeslagen (gele

schulden). Hieronder vallen ook alle andere gelden, inclusief boetes, kosten en rente, waarvan de invordering aan de ontvanger is opgedragen. Paspoortsignalering kan ook plaatsvinden voor een persoon die op grond van een aansprakelijkheidsbepaling een betalingsverplichting heeft.

Passieve paspoortsignalering kan alleen plaatsvinden wanneer het verschuldigde € 5.000 of meer is. Blauwe en gele schulden mogen niet bij elkaar opgeteld worden omdat de paspoortsignalering op grond van een andere wettelijke bepaling plaatsvindt; blauwe schulden op grond van artikel 22, aanhef en onder a, van de Paspoortwet en gele schulden op grond van artikel 22, aanhef en onder d van diezelfde wet. Voor actieve paspoortsignalering moet de schuld minimaal € 45.000 zijn.

De schuldbedragen moeten onherroepelijk vast staan en in redelijkheid materieel verschuldigd zijn. Ze mogen ook niet oninbaar geleden zijn.

59.1.5 ***Geen paspoortsignalering***

Paspoortsignalering vindt uitsluitend plaats als er aanwijzingen zijn dat de signalering tot succes kan leiden. Signalering blijft achterwege als:
- blijkt dat de betrokkene niet in staat is zijn schuld te voldoen, of
- de betrokkene geen Nederlands reisdocument nodig heeft; signalering is dan zinloos

Van paspoortsignalering wordt ook geen gebruik gemaakt als de signalering bedoeld is om een belastingschuldige te dwingen om heffingsgegevens aan de inspecteur te verstrekken.

59.2 Indienen verzoek paspoortsignalering

Als de ontvanger een verzoek tot paspoortsignalering wil doen, moet hij in het verzoek bepaalde gegevens opnemen. Hij maakt daarbij gebruik van het daartoe bestemde formulier dat te vinden is op de website van de RvIG: www.rvig.nl.

De ontvanger richt het verzoek tot paspoortsignalering aan het volgende adres:
Rijksdienst voor Identiteitsgegevens
Register Paspoortsignaleringen
Postbus 10451
2501 HL Den Haag

59.2.1 ***Passieve of actieve paspoortsignalering***

De ontvanger geeft bij het verzoek tot paspoortsignalering aan of de persoonsgegevens van betrokkene alleen opgenomen moeten worden in het RPS (passieve paspoortsignalering) of dat de Minister van Justitie ook uitgenodigd wordt om de persoonsgegevens op te nemen in het systeem Executie en Signalering (hierna: E&S) (actieve paspoortsignalering).

Als de RvIG het verzoek tot passieve paspoortsignalering inwilligt, wordt de betrokkene met de signalering geconfronteerd op het moment dat hij een reisdocument aanvraagt. Hij krijgt dan van de instantie die tot afgifte bevoegd is te horen dat de aanvraag niet wordt ingewilligd. Dit betekent niet alleen dat betrokkene in zijn bewegingsvrijheid wordt beperkt, maar ook dat een aantal landen hem geen (nieuwe) werk- of verblijfsvergunning verstrekt.

Bij actieve paspoortsignalering kan na opname van de persoonsgegevens in het systeem E&S ook onmiddellijke inhouding van het reisdocument plaatsvinden. Actieve paspoortsignalering is dan ook met name doeltreffend als de betrokkene regelmatig deelneemt aan het grensverkeer. Onder andere de Koninklijke Marechaussee is bevoegd tot het inhouden van het reisdocument bij vertrek van betrokkene uit Nederland of bij terugkomst uit het buitenland. Het ingehouden reisdocument wordt gezonden aan de instantie die bevoegd is tot het verstrekken van een reisdocumenten.

59.2.2 ***Besluit tot het doen van een verzoek tot paspoortsignalering en bezwaar***

De beslissing van de ontvanger om een verzoek te doen tot opname, handhaving of verwijdering van persoonsgegevens in het RPS wordt aangemerkt als een voor bezwaar vatbaar besluit in de zin van artikel 1:3 van de Awb. De RvIG neemt het verzoek tot paspoortsignalering, het handhavingsverzoek of het verwijderingsverzoek alleen in behandeling als dit besluit aan betrokkene kenbaar is gemaakt. Voordat een verzoek om paspoortsignalering bij de RvIG wordt ingediend, moet daarom eerst aan belastingschuldige kenbaar worden gemaakt dat er een verzoek tot paspoortsignalering, handhaving of verwijdering van de paspoortsignalering wordt gedaan en dat tegen die beslissing bezwaar kan worden gemaakt. Tegen de beslissing op bezwaar kan beroep worden ingesteld bij de algemene bestuursrechter.

59.2.3 ***Dossiervorming en -bewaring paspoortsignalering***

De ontvanger hoeft bij het verzoek tot paspoortsignalering geen bijlagen mee te sturen. De dossiervorming en -bewaring ten aanzien van de paspoortsignalering is een verantwoordelijkheid van de ontvanger. Bij documenten die onderdeel van het dossier zijn, valt te denken aan:

- een uittreksel uit de Basisregistratie Personen c.q. adreshistorie aan de hand van interne systemen
- onderliggende stukken waaruit blijkt dat aan de voorwaarden voor paspoortsignalering is voldaan, denk aan:
    - kopie van de aanslag(en) of terugvorderingsbeschikking(en) c.q. schuldoverzicht
    - verklaring van de inspecteur over onherroepelijkheid en materiële verschuldigdheid van de schuld.
    - kopie van stukken waarin van betrokkene nakoming is gevorderd (bijvoorbeeld aanmaning, dwangbevel).
    - bewijsstukken met betrekking tot ondernomen invorderingsactiviteiten (bijvoorbeeld bericht van CLO naar aanleiding van verzoek wederzijdse bijstand).
    - bewijsstukken met betrekking tot de motivering van vermoedelijk vertrek uit Nederland.
    - een kopie van het aan belanghebbende bekendgemaakte besluit tot het doen van een verzoek tot paspoortsignalering.
    - kopie van het modelformulier waarmee het verzoek om paspoortsignalering is ingediend.

59.2.4 ***Beoordelen verzoek RvIG***

Het RvIG beoordeelt het verzoek om paspoortsignalering.

Mogelijke beoordeling	Opvolging
Het verzoek wordt afgewezen	Het RvIG stuurt het verzoek en de bijlagen naar de ontvanger terug. In een begeleidende brief wordt de reden van afwijzing vermeld. Een reden voor afwijzing kan zijn dat het verzoek te weinig gegevens bevat om het te kunnen beoordelen.
Het verzoek wordt toegewezen	De belastingschuldige wordt op de lijst van gesignaleerden geplaatst. Bij een aanvraag tot verstrekking van een reisdocument gaat de tot verstrekking van reisdocumenten bevoegde autoriteit (veelal zal de aanvraag in het buitenland gedaan worden) na of de persoon op deze lijst voorkomt.

59.3 Bewaken paspoortsignalering

Als het RvIG het verzoek tot paspoortsignalering inwilligt, brengt het RvIG een signalering aan voor de duur van 2 jaren. De verantwoordelijkheid voor de verlenging van de signalering ligt bij de regionale ontvanger die het verzoek om signalering deed. Als hij daartoe reden ziet, zal de ontvanger binnen een termijn van 2 jaar om handhaving van de signalering moeten verzoeken. Dit verzoek is een voor bezwaar vatbaar besluit. Tegen de beslissing op bezwaar kan beroep worden ingesteld bij de algemene bestuursrechter. De ontvanger gaat niet over tot oninbaar lijden van een schuld waarvoor hij om signalering heeft gevraagd. Hij waakt ook voor verjaring van de schuld.

59.3.1 Wijziging gegevens en intrekking paspoortsignalering

Gedurende de paspoortsignalering beoordeelt de ontvanger of er wijzigingen zijn die van belang zijn voor de lopende paspoortsignalering. Bij wijzigingen kan gedacht worden aan:

- een adreswijziging
- een wijziging van de omvang van de belastingschuld (bijvoorbeeld door voldoening, verjaring, oninbaarheid)
- het treffen van een regeling
- overlijden van betrokkene

Als de ontvanger van oordeel is dat vanwege de wijzigingen de paspoortsignalering moet worden ingetrokken, dan meldt hij dit aan de RvIG onder opgaaf van redenen. Hij maakt daarbij gebruik van het daartoe bestemde formulier op www.rvig.nl en stelt belanghebbende op de hoogte bij een voor bezwaar vatbaar besluit..

59.3.2 Contact andere instanties

De ontvanger onderhoudt rechtstreeks de contacten met de instanties die bij een signalering zijn betrokken. Het is echter niet de bedoeling dat de ontvanger een rechtstreeks contact onderhoudt met de consulaten in het buitenland.

Contacten met buitenlandse vertegenwoordigingen gaan via het volgende adres:
Ministerie van Buitenlandse Zaken
DPC/CI
Postbus 20061
2500 EB Den Haag

59.4 Paspoortsignalering en aanvraag reisdocument

Het is mogelijk dat een persoon wiens gegevens zijn opgenomen in het RPS contact opneemt met de ontvanger om tot overeenstemming te komen over de afwikkeling van zijn schuld of om de ontvanger te verzoeken om de paspoortsignalering in te trekken. Het is ook mogelijk dat een instantie die reisdocumenten uitgeeft, tijdens de behandeling van de aanvraag voor een reisdocument of teruggave van een ingehouden reisdocument, contact opneemt met de ontvanger.

*59.4.1 **Overeenstemmingsprocedure***

Een persoon wiens gegevens opgenomen staan in het RPS kan een nieuw reisdocument aanvragen of om teruggave van een ingehouden reisdocument verzoeken. Als de reisdocument uitgevende instantie de afgifte van het reisdocument wil weigeren vanwege de paspoortsignalering, dan ontvangt betrokkenen eerst een voornemen van die weigering. Betrokkene kan vervolgens binnen 2 weken verzoeken om de beslissing tot weigering aan te houden. In de periode van 8 weken waarin de beslissing aangehouden wordt, kan betrokkene vervolgens proberen om tot overeenstemming te komen met de ontvanger.

Het doel van die overeenstemming is verkrijging van een (tijdelijk en/of territoriaal beperkt) reisdocument. De overeenstemming kan zien op:

- de volledige betaling van de openstaande schuld
- het treffen van een betalingsregeling

Als de ontvanger met betrokkene zodanige overeenstemming bereikt dat tot verstrekking of teruggave van een reisdocument kan worden overgegaan, meldt hij dat aan de instantie die de aanvraag of teruggave van het reisdocument behandelt. Zo nodig kan de geldigheidsduur en/of het aantal landen waarvoor het reisdocument kan worden gebruikt, worden beperkt. Dit zal met name gebeuren als de ontvanger zekerheid wenst dat de betrokkene zijn toezeggingen nakomt.

Als de ontvanger geen overeenstemming bereikt, hoeft hij de behandelende instantie daarover niet in te lichten. De behandelende instantie zal na het verstrijken van de periode van 8 weken in beginsel het nieuwe reisdocument of de teruggave van het ingehouden reisdocument weigeren. Dit gebeurt ook als de betrokkene niet reageert op het voornemen van de behandelende instantie.

*59.4.2 **Verzoek verwijderen paspoortsignalering en bezwaar***

Als de gronden voor paspoortsignalering ten aanzien van een betrokkene zijn vervallen, dan geeft de ontvanger hiervan kennis aan het RvIG. De betrokkene kan de ontvanger ook vragen om dit te doen. Bijvoorbeeld omdat hij vindt dat de paspoortsignalering te grote gevolgen heeft of omdat de schuld volgens hem niet bestaat. Er is dan sprake van een aanvraag in de zin van artikel 1:3, derde lid, van de Awb. De afwijzing van deze aanvraag door de ontvanger, is een besluit in de zin van de Awb, waartegen de betrokkene middels bezwaar en beroep bij de algemene bestuursrechter op kan komen.

59.4.3 ***Persoonlijke situatie***

Als een reisdocument uitgevende instantie toch een reisdocument wil verstrekken aan een persoon wiens gegevens opgenomen staan in het RPS, dan neemt de behandelende instantie contact op met de ontvanger. Deze situatie kan zich voordoen als de behandelende instantie van oordeel is dat er omstandigheden zijn waarbij het privébelang van de gesignaleerde boven het belang van de ontvanger gaat of als zij twijfelt aan de rechtmatigheid van de paspoortsignalering
De ontvanger zal altijd instemmen met de afgifte van een tijdelijk paspoort als dringende familieomstandigheden daartoe aanleiding geven, ondanks eventuele verdere bezwaren.

De reisdocument afgevende instantie licht het RvIG in bij afgifte van het reisdocument en vermeldt daarbij het oordeel van de ontvanger over de genomen beslissing.

59.5 Bezwaar tegen weigering afgifte of teruggave reisdocument

Op het moment dat een persoon wiens gegevens opgenomen zijn in het RPS bij de ontvanger bezwaar maakt tegen de beschikking om hem een reisdocument te weigeren, zendt de ontvanger dit bezwaar door aan degene die deze beslissing heeft genomen.

60 Buitenlandse invordering belastingschuld

Buitenlandse invordering gaat over de bijstand bij de invordering in een andere staat op verzoek van Nederland en vice versa. Aan deze bijstand moet een internationale regeling of verdrag ten grondslag liggen. Zo kent de Europese Unie (EU) diverse regelingen op grond waarvan een beroep op de wederzijdse bijstand bij de invordering kan worden gedaan. Ook buiten Europees verband heeft Nederland verdragen gesloten waarin een afspraak is gemaakt over het verlenen van bijstand bij de invordering.

Als er geen verdrag is gesloten, kan paspoortsignalering en/of lijfsdwang worden overwogen. Mede vanwege de hoge kosten, zal civiele invordering slechts in zeer bijzondere gevallen in het buitenland worden toegepast. Hiervoor is toestemming van het ministerie van Financiën nodig.

Wederzijdse bijstand bij de invordering is niet alleen mogelijk voor de belastingschuldige zelf, maar ook voor een aansprakelijkgestelde.

Er wordt een onderscheid gemaakt tussen internationale regelingen voor:
- de invordering van belastingen
- de invordering van premies sociale verzekeringen (incl. Toeslagen excl. Huurtoeslag)

Er zijn 4 vormen van wederzijdse bijstand:
- Notificatie (het betekenen of uitreiken van stukken).
  Daarbij gaat het om verzoeken om notificatie aan een andere staat en verzoeken om notificatie van een andere staat.
- Het uitwisselen van inlichtingen.
  Daarbij gaat het om verzoeken om inlichtingen aan een andere staat en verzoeken om inlichtingen van een andere staat.
- Het nemen van conservatoire maatregelen. Daarbij gaat het om verzoeken om conservatoire maatregelen aan een andere staat en verzoeken om conservatoire maatregelen van een andere staat.
- Het nemen van invorderingsmaatregelen. Daarbij gaat het om verzoeken om bijstand bij de invordering aan een andere staat en verzoeken om bijstand bij de invordering van een andere staat.

Alvorens te verzoeken om bijstand moet de ontvanger weten:
- wanneer het mogelijk of nuttig is om bijstand in een andere staat te vragen
- wat de betrokken instanties zijn
- het minimumbedrag dat bij een verzoek om wederzijdse bijstand wordt gehanteerd.

Andersom kan de ontvanger - wanneer hij voor een andere staat een verzoek om bijstand ontvangt - met vragen worden geconfronteerd:
- Hoe te handelen in geval van faillissement of WSNP van de belastingschuldige?
- Kan het faillissement ook voor een buitenlandse belastingschuld van de belastingschuldige worden aangevraagd?

Belastingnet biedt toegang tot de plaza Internationaal met standaard documenten en een overzicht van de internationale regelingen en diverse syllabi.

- Onder Regelgeving is een overzicht opgenomen van internationale regelingen. Middels dit overzicht kan de ontvanger op eenvoudige wijze zien of er met een bepaalde staat een regeling is gesloten, op basis waarvan hij een verzoek om wederzijdse bijstand kan doen.
- Per land is aangegeven welke vorm van wederzijdse bijstand mogelijk is en voor welke schuldvordering(en) en wat het minimumbedrag is waarvoor bijstand kan worden gevraagd. Daarbij is van belang op welke internationale regeling het verzoek moet worden gebaseerd, als er ten aanzien van een bepaald land meerdere regelingen van kracht zijn.

60.1 Bijstand bij invordering in andere staat

Bijstand bij de invordering in een andere staat komt in het algemeen pas aan de orde als kan worden aangenomen dat het treffen van invorderingsmaatregelen in Nederland zelf niet - of niet geheel - tot betaling van de schuld zal leiden. Daarbij hoeft de ontvanger niet te wachten tot de invordering is gestart of afgerond. Ook een (mogelijkheid tot) paspoortsignalering, lijfsdwang of aansprakelijkstelling staat een verzoek om bijstand bij de invordering niet in de weg.

Een verzoek om inlichtingen kan in elk stadium van de invordering worden gedaan. Een verzoek om inlichtingen is een relatief eenvoudig verzoek. Middels een verzoek om inlichtingen kan de ontvanger bijvoorbeeld gegevens opvragen over het actuele adres en/of belastingschuldige verhaalsmogelijkheden heeft.
Voor het treffen van conservatoire maatregelen moet de ontvanger beschikken over een geldige titel (een betekend dwangbevel). Op deze hoofdregel bestaat één uitzondering voor verzoeken om conservatoire maatregelen aan andere EU lidstaten is het mogelijk zonder titel om conservatoire maatregelen te verzoeken. Voorwaarde hierbij is dat deze mogelijkheid in zowel het nationale recht van de verzoekende lidstaat als van de aangezochte lidstaat is opgenomen.

Een verzoek om notificatie (uitreiken of betekenen van stukken) kan nuttig zijn als de ontvanger er zeker van wil zijn dat het te notificeren stuk de belastingschuldige daadwerkelijk bereikt. Het aangezochte land maakt immers een verklaring betreffende notificatie op waaruit blijkt of - en zo ja op welke wijze - het stuk ter kennis is gebracht van de belastingschuldige. Notificatie staat naast de procedure voor het betekenen van stukken en het per post betekenen van een dwangbevel in het buitenland. In het algemeen kan worden gesteld dat alleen een verzoek tot notificatie wordt verstuurd in het geval het niet mogelijk is om op een andere wijze te notificeren en of dit problemen zou veroorzaken.

60.2 Samenloop internationale regelingen

Als de ontvanger aan een bepaalde staat bijstand kan vragen op grond van meerdere internationale regelingen, kan het verzoek worden gebaseerd op meerdere regelingen.

Voor EU landen is de hoofdregel dat een verzoek wordt gebaseerd op Richtlijn 2010/24/EU (verder: de Bijstandsrichtlijn voor alle belastingen)

of de Verordening 883/04 (verder de Premieverordening, voor sociale premies sociale verzekeringen incl. Toeslagen, excl. Huurtoeslag). In het geval een verzoek om bijstand op basis van deze regelingen niet mogelijk is vanwege bijvoorbeeld het minimum bedrag of de ouderdom van de schulden wordt gebruik gemaakt van andere regelingen.

60.3 Betrokken instanties

Het ministerie van Financiën maakt het beleid voor de wederzijdse bijstand. In bepaalde gevallen neemt de ontvanger contact op met het ministerie naar aanleiding van een verzoek om bijstand aan een andere staat.

Het ministerie heeft zijn uitvoerende werkzaamheden verlegd naar centrale aanspreekpunten binnen de Belastingdienst. Sinds september 2009 is het Central Liaison Office (CLO) Almelo gemandateerd als bevoegde autoriteit voor de wederzijdse bijstand. De FIOD, Team Internationaal blijft verantwoordelijk voor de internationale rechtshulpverzoeken, strafrecht (TIOS) en BTW-fraude. De Belastingdienst/Oost/Central Liaison Office is verantwoordelijk voor alle overige internationale contacten. Een onderdeel van CLO Almelo is de wederzijdse bijstand bij de invordering. Voor de organisatieonderdelen van de Belastingdienst belast met douaneaangelegenheden, is het centrale aanspreekpunt de douaneregio Rotterdam Rijnmond.

Functioneel vallen de centrale aanspreekpunten onder het ministerie.

60.3.1 Belastingdienst/MKB Noordoost, Central Liaison Office

De Belastingdienst/MKB Noordoost, Central Liaison Office is belast met (het toezicht op) de juiste en tijdige uitvoering van de wederzijdse bijstand bij de invordering voor:

- alle belastingen (voor omzetbelasting bij invoer; zie Douane)
- premies sociale verzekeringen (incl. Toeslagen, excl. Huurtoeslag)

Dit centrale aanspreekpunt onderhoudt in de individuele gevallen de contacten met andere staten. Alle verzoeken om wederzijdse bijstand bij de invordering voor deze belastingen moet de ontvanger daarom rechtstreeks richten aan Belastingdienst/MKB Noordoost. Het postadres is:

Belastingdienst/MKB Noordoost
Central Liaison Office
Postbus 378
7600 AH Almelo

U kunt dit aanspreekpunt ook mailen.

60.3.2 Belastingdienst/Douane

De werkzaamheden voor de wederzijdse bijstand bij de invordering in douaneaangelegenheden worden uitsluitend uitgevoerd door de douaneregio Amsterdam. Deze douaneregio houdt toezicht op de juiste en tijdige uitvoering van de wederzijdse bijstand bij de invordering voor onder andere:

- schuldvorderingen die verband houden met douanerechten (invoerrechten en uitvoerheffingen)
- accijnzen

- antidumpingrechten
- compenserende rechten bij invoer
- omzetbelasting bij invoer
- terugvordering landbouwrestituties
- suikerheffingen

De douaneregio Amsterdam onderhoudt in de individuele gevallen de contacten met de andere staten.

60.3.3 ***Instanties voor premies sociale verzekeringen (incl. Toeslagen, excl. Huurtoeslag)***

Voor de buitenlandse invordering van premies sociale verzekeringen (incl. Toeslagen, excl. Huurtoeslag) bestaan afzonderlijke internationale regelingen, waarbij in het buitenland meestal andere autoriteiten zijn belast met de wederzijdse bijstand. Dit betekent dat voor de belastingaanslagen loonheffing en inkomensheffing, waarbij de loon- of inkomstenbelasting met de premieheffing zijn gecombineerd, de ontvanger de belastingaanslag moet splitsen in een deel belasting en een deel premie. De in de aanslag begrepen renten, boeten en kosten worden hierbij verdeeld in een belastingdeel en een premiedeel. Indien gewenst wordt de splitsing verzorgd door het centrale aanspreekpunt.

Voor de verschuldigde belasting respectievelijk premie doet de ontvanger afzonderlijk een verzoek om bijstand. Dit geldt niet als de ontvanger een beroep doet op de Belastingregeling voor het Koninkrijk (Aruba, Curaçao en St. Maarten), de Belastingwet BES (Bonaire, St. Eustatius en Saba) en het WABB-verdrag voor niet EU-landen welke geen voorbehoud hebben gemaakt voor bijstand bij de invordering van sociale premies, zie hiervoor het overzicht internationale regelingen. In deze gevallen hoeft het bedrag niet te worden gesplitst en kan de ontvanger de in te vorderen belastingaanslag, dat wil zeggen het dwangbevel en de verklaring dat de aanslag in redelijkheid is verschuldigd (bij ambtshalve aanslagen) en onherroepelijk vaststaat, rechtstreeks zenden aan het centrale aanspreekpunt.

60.3.4 ***Overleg ministerie bij verzoek van een andere staat***

De ontvanger legt een verzoek om bijstand bij de invordering van een andere staat voor aan het ministerie van Financiën als het verzoek kan leiden tot aantasting van de openbare orde of andere wezenlijke belangen van de Staat kunnen worden geschaad, of als het verzoek invloed kan hebben op het gevoerde beleid. Hiervan is in ieder geval sprake:

- bij strafrechtelijke aspecten
- grote financiële of economische belangen
- als een aangezochte staat de door Nederland verzochte bijstand niet, onvolledig of niet tijdig verstrekt
- als de te verlenen bijstand een commercieel, industrieel of een beroepsgeheim zou onthullen
- als de bevoegdheden om aan het verzoek te voldoen ontbreken
- als een andere staat zijn beklag doet over de handelingen van de Belastingdienst

Daarnaast neemt de ontvanger contact op met het ministerie als hij voor zijn invorderingsactie toestemming nodig heeft; dat is wanneer hij:

- in Nederland het faillissement van de schuldenaar voor een buitenlandse schuld wil aanvragen
- lijfsdwang wil toepassen
- beslag wil leggen ten laste van een bedrijf waaraan meer dan 50 werknemers zijn verbonden en dat bedrijf door de invorderingsmaatregelen bedreigd wordt in zijn voortbestaan

De ontvanger stelt het centrale aanspreekpunt hiervan in kennis.

60.4 Aansprakelijkheid

De ontvanger kan aan een andere staat om bijstand bij de invordering vragen voor een aansprakelijkheidsschuld. Daarbij gelden dezelfde regels als voor een verzoek om bijstand voor een hoofdschuldenaar.
Als de ontvanger een derde (mede) aansprakelijk kan stellen of aansprakelijk heeft gesteld voor de voldoening van een belastingschuld, moet hij eerst proberen de schuld te verhalen op de vermogensbestanddelen van de belastingschuldige zelf; dus ook op die bestanddelen die zich in een andere staat bevinden. Pas daarna kan hij zich verhalen op de vermogensbestanddelen van de aansprakelijkgestelde.

60.5 Aansprakelijkheid erfgenamen

Als de ontvanger een buitenlandse belastingschuld moet invorderen van een overledene is het afhankelijk van de regeling op basis waarvan om bijstand wordt verzocht of wordt de dwanginvordering beperkt tot de waarde van de nalatenschap en/of de goederen die de erfgenamen uit de nalatenschap hebben verkregen.

In de gevallen waarbij om bijstand wordt verzocht op grond van de Bijstandsrichtlijn of de Premieverordening, dan wordt de dwanginvordering niet beperkt tot de waarde van de nalatenschap en/of de goederen die de erfgenamen uit de nalatenschap hebben verkregen. In deze gevallen wordt de buitenlandse schuld behandeld als Nederlandse schuld en zijn dienovereenkomstig de Nederlandse regels van toepassing.

In de gevallen waarbij om bijstand wordt verzocht op basis van het WABB-verdrag en/of de invorderingsverdragen met Duitsland en Nieuwe-Zeeland wordt de dwanginvordering beperkt tot de waarde van de nalatenschap en/of de goederen die de erfgenamen uit de nalatenschap hebben verkregen. Daarnaast is het mogelijk dat bijstand wordt verzocht op basis van een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting waarin een invorderingsbepaling is opgenomen. In een aantal van deze verdragen is een beperking opgenomen inzake de aansprakelijkheid van erfgenamen te weten: Zweden, Polen, Oekraïne, Macedonië, Kroatië, Kazachstan, Jordanië, Georgië, Finland, België en Belarus (Wit-Rusland).

60.6 Minimum bedrag buitenlandse invordering

Voor het doen van een verzoek om wederzijdse bijstand (inlichtingen, notificatie en invordering) moet het verschuldigde bedrag aan belasting of premie sociale verzekeringen € 227 of meer zijn.

Voor een voorstel tot het nemen van conservatoire maatregelen is in alle gevallen een minimumbedrag van € 2.269 vastgesteld.

Daarnaast zijn de volgende minimum bedragen van toepassing

Bij toepassing van het Benelux Invorderingsverdrag en het verdrag met België is dit € 750.

Bij toepassing van het verdrag met Duitsland is dit € 700.

Bij toepassing van de Bijstandsrichtlijn geldt een ondergrens van € 1.500 voor verzoeken om conservatoire maatregelen en verzoeken tot invordering. De ondergrens van € 1.500,- geldt per verzoek en is inclusief de kosten, rente en boeten. Voor verzoeken om inlichtingen en notificatie is geen ondergrens in de Bijstandsrichtlijn opgenomen.

Bij de toepassing van de Premieverordening is het drempelbedrag € 350.

In de relatie met Nieuw-Zeeland is het minimumbedrag € 10.000.

60.6.1 *Verzoek om bijstand bij invordering aan het buitenland in vreemde valuta*

Bij een verzoek om bijstand bij invordering aan het buitenland luiden de bedragen van de vordering(en) in euro's. Als in de aangezochte staat van een andere valuta gebruik wordt gemaakt, wordt het bedrag van de vordering ook in die andere valuta in het verzoek opgenomen. De koers die daarbij gehanteerd wordt is de koers zoals door de ECB is gepubliceerd op de dag voorafgaand aan de verzending.

De aangezochte lidstaat vordert de Nederlandse belastingschuld in. Daarbij kan door de belastingschuldige worden betaald in euro's (eventueel door rechtstreekse betaling door de belastingschuldige aan de Nederlandse Belastingdienst) of in de valuta van de aangezochte staat. Als er bedragen worden ingevorderd, worden deze overgemaakt aan de Nederlandse Belastingdienst tegen de op dat moment geldende koers.

Wordt de vordering in euro's betaald, dan wordt het verzoek afgedaan als het totaal van de betalingen overeenkomt met het bedrag in euro's van de vordering.

> **Let op!**
> Omdat de aangezochte staat de kosten die de invordering met zich meebrengt kan inhouden op de uit te betalen bedragen, kan het voorkomen dat de aangezochte staat meedeelt dat het verzoek kan worden gesloten, ook al is nog niet het gehele bedrag van de vordering voldaan.

Wordt de vordering in vreemde valuta voldaan, dan wordt het verzoek afgedaan als het totaal van de betalingen overeenkomt met het bedrag van de vordering in vreemde valuta. Bij overboeking van vreemde valuta is het bedrag dat door de Nederlandse Belastingdienst in euro's wordt ontvangen afhankelijk van de wisselkoers op het moment van overboeking.

Als gevolg hiervan kunnen er positieve en negatieve koersverschillen ontstaan. Bij positieve koersverschillen zal het bedrag dat in euro's wordt ontvangen hoger zijn dan het bedrag van de vordering, terwijl bij

negatieve koersverschillen minder wordt ontvangen dan het bedrag van de vordering in euro's.

Een positief koersverschil wordt afgeboekt in buitengewone ontvangsten en een negatief koersverschil wordt afgeboekt met AFB in INL.

Wanneer de betalingen niet via de bevoegde autoriteit van de aangezochte staat worden gedaan, maar door de belastingschuldige zelf rechtstreeks aan de Nederlandse Belastingdienst, is de vordering voldaan op het moment dat het bedrag van de vordering in euro's is voldaan, ook als de vordering in het verzoek is omgerekend naar vreemde valuta.

> **Let op!**
> De ontvanger die de door de belastingschuldige betaalde bedragen ontvangt, dient dit zo spoedig mogelijk te melden aan het CLO, zodat dit bedrag in mindering kan worden gebracht op het door de aangezochte staat in te vorderen bedrag. Dit bedrag wordt op het moment van doorgeven omgerekend naar de vreemde valuta met de koers die in het initiële verzoek is gebruikt.

De hiervoor vastgelegde werkwijze is de werkwijze die volgt uit Richtlijn 2010/24 en Verordening 883/2004. Aangezien in andere rechtsinstrumenten (verdragen) niet wordt bepaald over koersverschillen wordt in de praktijk dezelfde werkwijze aangehouden.

60.7 Buitenlandse invordering bij faillissement

Een in Nederland uitgesproken faillissement heeft in beginsel een universele werking. Naar Nederlands recht omvat het dus alle vermogensbestanddelen van de gefailleerde, waar deze zich ook bevinden.

Of het Nederlandse faillissementsvonnis in het buitenland daadwerkelijk wordt erkend, wordt bepaald door het recht van het andere land. Als dit niet het geval is, kunnen de afzonderlijke crediteuren zich blijven verhalen op de vermogensbestanddelen die zich in het buitenland bevinden. Deze doorbreking van de paritas creditorum wordt zoveel mogelijk beperkt door artikel 203-205 van de Faillissementswet.

Voor zover dit niet bij een Nederland bindende internationale regeling anders is bepaald, heeft een faillissement dat in een andere staat is uitgesproken territoriale werking. Deze beperking is erop gericht dat voor zich in Nederland bevindende vermogensbestanddelen beslag en executie door crediteuren in Nederland - ondanks het in het buitenland uitgesproken faillissement - mogelijk blijven. De bevoegdheid van de buitenlandse curator wordt door het voor het faillissement toepasselijke buitenlandse recht bepaald.

Op deze algemene uitgangspunten is een uitzondering. In Europees verband is namelijk een Insolventieverordening van kracht (Verordening betreffende insolventieprocedures (PbEG L 160, 30 juni 2000, nr. 1346/2000)). Als er ten aanzien van een belastingschuldige in een van de EU-lidstaten - met uitzondering van Denemarken - een insolventieprocedure (hoofdprocedure) is geopend, heeft dit binnen de gehele EU werking (m.u.v. Denemarken). In voorkomend geval kan in een andere EU-lidstaat op grond van deze verordening een zogenaamde

secundaire insolventieprocedure worden geopend. Er moet dan wel sprake zijn van een 'vestiging' in de zin van de verordening. Met het openen van een secundaire procedure wordt bereikt dat de ontvanger tóch het bodem(voor)recht geldend kan maken (Leidraad Invordering 2008, artikel 73.4.15).

Bij toepassing van de Insolventieverordening zijn er drie situaties te onderscheiden:
- De aangezochte autoriteit weigert om bijstand te verlenen, maar verschaft wel informatie omtrent de mogelijkheid om een vordering in te dienen;
- De aangezochte autoriteit dient de vordering in bij de curator van de insolventieprocedure, maar vertegenwoordigt de verzoekende lidstaat niet in deze procedure;
- De aangezochte autoriteit dient de vordering in bij de curator van de insolventieprocedure en vertegenwoordigt ook de verzoekende lidstaat in deze procedure.

Verder is dit onder te verdelen in (1) insolventieprocedure is geopend voordat het verzoek is gedaan, (2) insolventieprocedure is geopend nadat het verzoek is gedaan en (3) middels het verzoek dient de insolventieprocedure te worden geopend.
De ontvanger kan hierover contact opnemen met het centrale aanspreekpunt en op de Plaza Internationaal de Syllabus over grensoverschrijdende insolventie raadplegen.
Verder zijn er diverse situaties denkbaar waar de Nederlandse ontvanger een belastingschuld heeft in te vorderen van een gefailleerde:
- Er is een insolventieprocedure in Nederland geopend en in een andere EU-lidstaat zijn vermogensbestanddelen van de belastingschuldige aanwezig.
- Er is een insolventieprocedure in een andere EU-lidstaat geopend.
- Er is in Nederland een insolventieprocedure geopend en in een andere staat (geen EU-lidstaat) zijn vermogensbestanddelen van de belastingschuldige aanwezig. Met die andere staat heeft Nederland een invorderingsverdrag gesloten.
- Er is in Nederland een insolventieprocedure geopend en in een andere staat (geen EU-lidstaat) zijn vermogensbestanddelen van de belastingschuldige aanwezig. Met die andere staat heeft Nederland geen invorderingsverdrag gesloten.

Uiteraard gelden deze situaties ook vice versa, maar die situaties zijn voor de Nederlandse ontvanger - gezien vanuit het standpunt van schuldeiser - minder van belang.

60.7.1 ***Verhaal in EU-lidstaat***

Als in Nederland een insolventieprocedure (hoofdprocedure) is geopend, vallen op grond van de Insolventieverordening alle vermogensbestanddelen in een van de andere EU-lidstaten (met uitzondering van Denemarken) onder het faillissementsbeslag. Het is aan de curator deze uit te winnen.

60.7.2 ***Faillissement in EU-lidstaat***

Als de ontvanger een verzoek om bijstand bij de invordering aan een andere Staat heeft gedaan, en tijdens de behandeling van dat verzoek wordt op de belastingschuldige een insolventieprocedure geopend

(faillissement, surseance van betaling of de Wsnp), kunnen zich verschillende situaties voordoen welke hieronder zijn beschreven.

Artikel 40 van de Insolventieverordening bepaalt dat zodra in een lidstaat een insolventieprocedure wordt gestart, de in die lidstaat bevoegde rechter of de door de rechter benoemde curator de bekende schuldeisers daarvan onverwijld in kennis stelt. De schuldeisers worden daarbij uitgenodigd hun faillissementsvorderingen in te dienen via een model "Oproep tot indiening van een schuldvordering" (bijlage bij de Insolventieverordening).

In dat geval zal de buitenlandse curator dus de bekende schuldeisers, waaronder de Nederlandse ontvanger, in andere EU-lidstaten (met uitzondering van Denemarken) in kennis stellen. De ontvanger meldt de vordering rechtstreeks aan bij de buitenlandse curator, tenzij er in Nederland aanleiding is een secundaire of territoriale procedure te openen. Er moet dan sprake zijn van een vestiging in de zin van de Insolventieverordening (PbEG L 160, 30 juni 2000, nr. 1346/2000).

Voor wat betreft het toepassen van de wederzijdse bijstand via de bevoegde autoriteit, het centrale aanspreekpunt, zijn de lidstaten nog weliswaar verdeeld, maar de standpunten zijn duidelijk. Er zijn drie situaties te onderscheiden:
- De aangezochte autoriteit weigert om bijstand te verlenen, maar verschaft wel informatie omtrent de mogelijkheid om een vordering in te dienen;
- De aangezochte autoriteit dient de vordering in bij de curator van de insolventieprocedure, maar vertegenwoordigt de verzoekende lidstaat niet in deze procedure;
- De aangezochte autoriteit dient de vordering in bij de curator van de insolventieprocedure en vertegenwoordigt ook de verzoekende lidstaat in deze procedure.

Verder is dit onder te verdelen in (1) insolventieprocedure is geopend voordat het verzoek is gedaan, (2) insolventieprocedure is geopend nadat het verzoek is gedaan en (3) middels het verzoek dient de insolventieprocedure te worden geopend. De ontvanger kan hierover contact opnemen met het centrale aanspreekpunt en op de plaza internationaal de syllabus over grensoverschrijdende insolventie raadplegen.

60.7.3 ***Verhaal in niet-EU-lidstaat***

Als er in Nederland een insolventieprocedure (faillissement, surseance van betaling of Wsnp) van een belastingschuldige is uitgesproken en in een andere (geen EU-lid) staat zijn vermogensbestanddelen aanwezig of worden deze vermoed, kunnen 2 situaties worden onderscheiden:
- Met de andere staat is een internationale regeling gesloten.
- Met de andere staat is geen internationale regeling gesloten.

Als wordt overwogen wederzijdse bijstand toe te passen, zal moeten worden beoordeeld of op basis van een verdrag wederzijdse bijstand mogelijk is en hoeverre de andere verdragspartij bereid is in een dergelijk geval bijstand te verlenen (wederkerigheidsbeginsel). In dergelijke gevallen wordt geadviseerd om contact op te nemen met het centrale aanspreekpunt. Kan wederzijdse bijstand niet worden toegepast,

meldt de ontvanger eventuele vermogensbestanddelen in het buitenland rechtstreeks aan de curator. De ontvanger kan in het belang van de invordering (op verzoek van de curator) verzoeken om inlichtingen. Alvorens dit te doen dient contact opgenomen te worden met het centrale aanspreekpunt om te overleggen of er sprake is van "een belang van de invordering" en of er sprake is van wederkerigheid met de andere Verdragsstaat.

De ontvanger kan er uiteraard ook voor kiezen om de Nederlandse curator rechtstreeks contact te laten leggen met de andere staat. Of het Nederlandse faillissementsvonnis in het buitenland daadwerkelijk wordt erkend, wordt echter bepaald door het recht van dat land. Deze weg zal in ieder geval moeten worden ingeslagen als met de andere staat geen internationale regeling is gesloten of de internationale regeling niet voorziet in bijstand in dergelijke gevallen.

60.8 Faillissement aanvragen in Nederland

De ontvanger kan voor een buitenlandse belastingschuld het faillissement aanvragen van de belastingschuldige. Daarvoor heeft hij echter toestemming nodig van het ministerie.

Als het faillissement van de belastingschuldige is uitgesproken, dient de ontvanger rekening te houden met het volgende.Voor wat betreft het toepassen van de wederzijdse bijstand binnen de Europese Unie (m.u.v. Denemarken) via de bevoegde autoriteit, het centrale aanspreekpunt, zijn de lidstaten nog weliswaar verdeeld, maar de standpunten zijn duidelijk. Er zijn drie situaties te onderscheiden:

1. De aangezochte autoriteit weigert om bijstand te verlenen, maar verschaft wel informatie omtrent de mogelijkheid om een vordering in te dienen;
2. De aangezochte autoriteit dient de vordering in bij de curator van de insolventieprocedure, maar vertegenwoordigt de verzoekende lidstaat niet in deze procedure;
3. De aangezochte autoriteit dient de vordering in bij de curator van de insolventieprocedure en vertegenwoordigt ook de verzoekende lidstaat in deze procedure.

Verder is dit onder te verdelen in (1) insolventieprocedure is geopend voordat het verzoek is gedaan, (2) insolventieprocedure is geopend nadat het verzoek is gedaan en (3) middels het verzoek dient de insolventieprocedure te worden geopend. Als wordt overwogen wederzijdse bijstand toe te passen, dient contact opgenomen te worden met het centrale aanspreekpunt. De ontvanger kan hierover contact opnemen met het centrale aanspreekpunt en op de Plaza Internationaal de syllabus over grensoverschrijdende insolventie raadplegen.

60.9 Buitenlandse invordering bij WSNP

In de lidstaten van de EU (m.u.v. Denemarken) geldt de Insolventieverordening ook ten aanzien van in Nederland uitgesproken Wsnp's. De uitgesproken Wsnp wordt daarom ook erkend in de andere EU-lidstaten, behalve Denemarken. Ook worden op grond van de Insolventieverordening buitenlandse schulden meegenomen in de Nederlandse Wsnp. De buitenlandse schuldeisers uit EU-lidstaten (excl. Denemarken) kunnen zich tijdens de Wsnp dan ook niet op vermogen van de schuldenaar binnen de Europese Unie verhalen. Ze delen aan het

einde van de schuldsanering wel mee in de slotuitdeling. De schuldenaar verkrijgt na beëindiging van de Wsnp niet automatisch een schone lei in het buitenland. Daarvoor dient hiervoor bij een rechtbank van het land waar de schulden zijn ontstaan een separaat verzoek te worden ingediend (tot erkenning van de beslissing van de Nederlandse rechter tot het verlenen van een schone lei). Voor Denemarken en niet-EU-landen is de Insolventieverordening niet van toepassing. Schulden in deze landen kunnen wel worden meegenomen in de Wsnp. Omdat de schone lei in deze landen in beginsel geen werking heeft (tenzij sprake is van een verdrag voor wederzijdse erkenning tussen Nederland en het betreffende land) kan de betreffende schuldeiser zich ook na het einde van de Wsnp nog verhalen op het (buitenland) vermogen van de schuldenaar.

Als de belastingschuldige in Nederland tot de Wsnp, i.e. een insolventieprocedure in de zin van de Insolventieverordening, is toegelaten, dient de ontvanger rekening te houden met het volgende. Voor wat betreft het toepassen van de wederzijdse bijstand binnen de Europese Unie (m.u.v. Denemarken) via de bevoegde autoriteit, het centrale aanspreekpunt, zijn de lidstaten nog weliswaar verdeeld, maar de standpunten zijn duidelijk. Er zijn drie situaties te onderscheiden:

1. De aangezochte autoriteit weigert om bijstand te verlenen, maar verschaft wel informatie omtrent de mogelijkheid om een vordering in te dienen;
2. De aangezochte autoriteit dient de vordering in bij de curator van de insolventieprocedure, maar vertegenwoordigt de verzoekende lidstaat niet in deze procedure;
3. De aangezochte autoriteit dient de vordering in bij de curator van de insolventieprocedure en vertegenwoordigt ook de verzoekende lidstaat in deze procedure.

Verder is dit onder te verdelen in (1) insolventieprocedure is geopend voordat het verzoek is gedaan, (2) insolventieprocedure is geopend nadat het verzoek is gedaan en (3) middels het verzoek dient de insolventieprocedure te worden geopend. Als wordt overwogen wederzijdse bijstand toe te passen, dient contact opgenomen te worden met het centrale aanspreekpunt. De ontvanger kan hierover contact opnemen met het centrale aanspreekpunt en op de Plaza Internationaal de syllabus over grensoverschrijdende insolventie raadplegen.

60.9.1 ***WSNP en bijstandsverzoek aan andere staat***

Als de ontvanger een verzoek om bijstand bij de invordering aan een andere staat heeft gedaan, en tijdens de behandeling van dat verzoek wordt op de belastingschuldige de WSNP van toepassing verklaard, meldt hij de vordering op normale wijze aan bij de bewindvoerder. Hij maakt daarbij melding van het invorderingsbijstandsverzoek.

Daarnaast stelt hij het centrale aanspreekpunt in kennis van de WSNP, met het verzoek om de invordering tot nader bericht aan te houden.

Zodra de schuldsaneringsregeling is geëindigd door het verbindend worden van de slotuitdelingslijst (Faillissementswet, artikel 356, lid 2), vraagt hij de stukken van het centrale aanspreekpunt terug.

Dit is ook van toepassing als er sprake is van de totstandkoming van een gerechtelijk of buitengerechtelijk akkoord.

60.9.2 ***WSNP en bijstandsverzoek van andere staat***

Als de ontvanger een verzoek om bijstand bij de invordering van een andere staat heeft, en op de belastingschuldige en tijdens de behandeling van dat verzoek wordt op de belastingschuldige een insolventieprocedure geopend (faillissement, surseance van betaling of de Wsnp), kunnen zich verschillende situaties voordoen welke hieronder zijn beschreven.
Artikel 40 van de Insolventieverordening bepaalt dat zodra in een lidstaat een insolventieprocedure wordt gestart, de in die lidstaat bevoegde rechter of de door de rechter benoemde curator de bekende schuldeisers daarvan onverwijld in kennis stelt. De schuldeisers worden daarbij uitgenodigd hun faillissementsvorderingen in te dienen via een model "Oproep tot indiening van een schuldvordering" (bijlage bij de Insolventieverordening).
In dat geval zal de buitenlandse curator dus de bekende schuldeisers, waaronder de Nederlandse ontvanger, in andere EU-lidstaten (met uitzondering van Denemarken) in kennis stellen. De ontvanger meldt de vordering rechtstreeks aan bij de buitenlandse curator, tenzij er in Nederland aanleiding is een secundaire of territoriale procedure te openen Er moet dan sprake zijn van een vestiging in de zin van de Insolventieverordening.

Voor wat betreft het toepassen van de wederzijdse bijstand via de bevoegde autoriteit, het centrale aanspreekpunt, zijn de lidstaten nog weliswaar verdeeld, maar de standpunten zijn duidelijk. Er zijn 3 situaties te onderscheiden:

1. De aangezochte autoriteit weigert om bijstand te verlenen, maar verschaft wel informatie omtrent de mogelijkheid om een vordering in te dienen;
2. De aangezochte autoriteit dient de vordering in bij de curator van de insolventieprocedure, maar vertegenwoordigt de verzoekende lidstaat niet in deze procedure;
3. De aangezochte autoriteit dient de vordering in bij de curator van de insolventieprocedure en vertegenwoordigt ook de verzoekende lidstaat in deze procedure.

Verder is dit onder te verdelen in (1) insolventieprocedure is geopend voordat het verzoek is gedaan, (2) insolventieprocedure is geopend nadat het verzoek is gedaan en (3) middels het verzoek dient de insolventieprocedure te worden geopend.
De ontvanger kan hierover contact opnemen met het centrale aanspreekpunt en op de plaza internationaal de syllabus over grensoverschrijdende insolventie raadplegen.

De WSNP bindt echter alleen Nederlandse schuldeisers. Om in Nederland voor de belastingschuldige toch een 'schone' lei mogelijk te maken, moet de ontvanger ten aanzien van de invordering in Nederland voor de buitenlandse belastingschuld een beschikking 'niet verder bemoeilijken' afgeven. In de beschikking zegt de ontvanger de belastingschuldige toe, dat hij geen verdere invorderingsmaatregelen meer zal treffen als de schuldsaneringsregeling is geëindigd door het verbindend worden van de slotuitdelingslijst (Faillissementswet, artikel 356, lid 2). Een derde kan

voor de desbetreffende belastingschuld niettemin aansprakelijk worden gesteld, mits die mogelijkheid uitdrukkelijk in de beschikking is vermeld.

De ontvanger stelt het centrale aanspreekpunt van de genomen beslissing in kennis. Een kopie van de genomen beslissing zendt hij aan het centrale aanspreekpunt. Het centrale aanspreekpunt stelt de verzoekende staat van de genomen beslissing in kennis.

60.10 Verzoek notificatie aan andere staat

Notificatie is het betekenen of uitreiken van akten en beslissingen die betrekking hebben op schuldvorderingen. De ontvanger kan aan een andere staat om notificatie vragen voor alle stukken die betrekking hebben op de invordering zoals:

- het betekenen van een dwangbevel
- het uitreiken van een beschikking aansprakelijkstelling
- het uitreiken van een beslissing op een verzoek om kwijtschelding
- het uitreiken van een beslissing op een verzoek om uitstel van betaling

Bij notificatie maakt de aangezochte staat een verklaring op of - en zo ja op welke wijze - het te notificeren stuk is uitgereikt aan de belastingschuldige. Als het verzoek niet is uitgevoerd, vermeldt de aangezochte staat daarbij de redenen. De ontvanger kan een verzoek om notificatie samen laten gaan met een verzoek om invordering.

De ontvanger kan in plaats van notificatie op grond van een internationale regeling ook gebruikmaken van de mogelijkheid van het ter post bezorgen van het afschrift van het dwangbevel, of van de procedure (Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering, artikel 55, lid 1). Dit doet zich bijvoorbeeld voor als de ontvanger diverse dwangbevelen moet laten betekenen en bij slechts één dwangbevel de mogelijkheid bestaat tot notificatie.

De hoofdregel is dat de ontvanger eerst gebruikt maakt van de mogelijkheid om per post te notificeren of van de mogelijkheden genoemd in het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering. Lukt het niet de documenten op deze wijze te notificeren of levert deze wijze van notificeren problemen op dan is het mogelijk aan een andere staat te verzoeken om de documenten te notificeren. Voor een overzicht van de landen waarmee een verdrag is gesloten met deze bepaling zie, het overzicht van de internationale regelingen op de plaza internationaal.

60.11 Verzoek notificatie van andere staat

Op het betekenen of uitreiken van een stuk (notificatie) van een andere staat zijn de regels van toepassing die gelden voor de betekening of uitreiking van soortgelijke stukken die in Nederland zijn opgemaakt, bestemd voor personen die zich in Nederland bevinden.

De belastingdeurwaarder zorgt er voor dat de betekening of uitreiking van het stuk plaatsvindt binnen 2 weken na ontvangst van het stuk op kantoor. De deurwaarder berekent voor een notificatie verzoek van een andere staat geen kosten.
De akte van betekening stuurt de deurwaarder onverwijld naar de ontvanger. Als de notificatie niet is uitgevoerd, vermeldt hij waarom niet tot notificatie is overgegaan.

Na notificatie of als de notificatie niet kan worden uitgevoerd, zendt de ontvanger deze stukken zo snel mogelijk aan het centrale aanspreekpunt.
Bij verzoeken om notificatie op basis van de Bijstandsrichtlijn dient door de deurwaarder de volgende documenten te worden betekend t.w.:
- uniforme notificatie formulier (UNF);
- de taalbijlage;
- en de bijgevoegde documenten.

Het verzoek zelf en de aanbiedingsbrief van het centrale aanspreekpunt dient niet te worden betekend. In het uniforme notificatie formulier is informatie opgenomen over de te betekenen documenten bijv. wat voor document(en) het betreft. In de taalbijlage staat dat de betrokkene binnen een termijn van 7 dagen mag verzoeken om een uniform notificatie formulier in een andere taal.

60.12 Verzoek inlichtingen aan andere staat

Een verzoek om inlichtingen kan in elk stadium van de invordering worden gedaan. Een verzoek om inlichtingen is een relatief eenvoudig verzoek. Middels een verzoek om inlichtingen kan de ontvanger bijvoorbeeld gegevens opvragen over het actuele adres en/of belastingschuldige verhaalsmogelijkheden heeft.

De ontvanger kan zijn verzoek om inlichtingen baseren op diverse internationale regelingen een overzicht van de regelingen, met een invorderingsbepaling, is te vinden op de plaza internationaal. Daarnaast zijn er diverse regelingen zonder invorderingsbepaling op basis waarvan de ontvanger een verzoek om inlichtingen kan richten aan een andere Staat. De ontvanger kan hiervan bijvoorbeeld gebruik maken als hij beschikt over informatie dat een belastingschuldige bezittingen heeft in een andere Staat en hij deze informatie wil verifiëren. Voor informatie omtrent de bestaande mogelijkheden kan de ontvanger contact opnemen met het centrale aanspreekpunt.

De belangrijkste regeling als het gaat om een verzoek om inlichtingen aan een andere EU-lidstaat is zonder meer de Bijstandsrichtlijn. Op basis van deze regeling is het mogelijk om, ten behoeve van de invordering, inlichtingen te vragen aan een andere lidstaat met betrekking tot alle belastingschulden. De verkregen inlichtingen onder deze regeling mogen ook worden gebruikt voor de heffing en sociale zekerheidsbijdragen. ten behoeve van de invordering.

Uitgangspunt bij het verkrijgen van inlichtingen is dat de ontvanger eerst de ter beschikking staande nationale regelingen benut om de benodigde inlichtingen te verkrijgen. Als de ontvanger de inlichtingen niet langs die weg kan verkrijgen, of als hij vreest dat het beoogde resultaat gevaar loopt doordat eerst de nationale mogelijkheden benut moeten worden, kan hij de buitenlandse bevoegde autoriteit om inlichtingen vragen.

De ontvanger kan een verzoek om inlichtingen indienen als dit voor de invordering van belasting van belang is. Hij kan dit doen in elk stadium van de invordering. De te vragen inlichtingen moeten betrekking hebben op belastingen, premies of andere middelen die onder de werking van de internationale regelingen vallen. De ontvanger mag de verkregen

informatie over het algemeen gebruiken voor de inning van belastingen. In enkele oudere regelingen is het gebruik van de verkregen informatie vaak beperkt tot de belastingen genoemd in de desbetreffende regeling maar in de meest recente regelingen is het gebruik vaak toegestaan ten behoeve van de heffing en invordering van alle belastingen. Voor vragen omtrent het gebruik van informatie inzake een specifieke regeling kunt u contact opnemen met het centrale aanspreekpunt.

60.12.1 ***Geheimhouding/rechtsbescherming van ontvangen inlichtingen***

De ontvanger mag de inlichtingen die hij vanuit het buitenland ontvangt, niet verder bekend maken dan nodig is voor de uitvoering van de Invorderingswet 1990 of voor de heffing van enige rijksbelasting. Hij mag de verkregen informatie alleen gebruiken voor de inning van vorderingen die in de regeling zijn voorgeschreven, tenzij het informatie betreft uit een openbaar register. In dat laatste geval mag hij die informatie ook voor andere vorderingen gebruiken.

De informatieverstrekking voor de invordering valt niet onder het regime van de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen en de daarbij opgenomen bekendmakingsprocedure die moet plaatsvinden. Als een belanghebbende zich wendt tot de burgerlijke rechter om te voorkomen dat de inlichtingen aan een andere staat worden verstrekt, neemt de ontvanger contact op met het ministerie.

60.12.2 ***Wanneer verzoeken om inlichtingen?***

Als invorderingsmaatregelen in Nederland niet of niet geheel tot betaling van de openstaande schuld leiden en de ontvanger vermoedt dat in een andere staat nog verhaalsmogelijkheden aanwezig zijn, kan hij een andere staat om inlichtingen vragen. De ontvanger kan ook om inlichtingen vragen als de belastingschuldige die in het buitenland woont, een verzoek om uitstel van betaling of een verzoek om kwijtschelding heeft ingediend en hij die gegevens wilt verifiëren.

De ontvanger kan een inlichtingenverzoek op elk moment van de invordering doen. Hij hoeft dus niet eerst de invordering te hebben gestart of afgerond.

Voor een verzoek om inlichtingen heeft de ontvanger geen executoriale titel nodig.

60.13 Verzoek inlichtingen van andere staat

Als de ontvanger via het centrale aanspreekpunt een verzoek om inlichtingen van een andere staat ontvangt en hij beschikt niet over de gevraagde informatie, is hij verplicht een onderzoek in te stellen. Daarbij maakt hij gebruik van de bepalingen van de Invorderingswet 1990 (artikel 58 e.v.). Daarnaast zijn de regels uit het Voorschrift informatie fiscus/banken, besluit van 16 december 2020 met nummer 2020-22953 van toepassing.

De ontvanger verstrekt de gevraagde inlichtingen binnen 1 maand na ontvangst van het verzoek aan het centrale aanspreekpunt. Als de ontvanger meer tijd nodig heeft omdat hij bijvoorbeeld eerst een onderzoek moet instellen, stelt hij het centrale aanspreekpunt hiervan op de hoogte.

In bepaalde gevallen hoeven de gevraagde inlichtingen niet te worden verstrekt.

60.13.1 ***Geen verstrekking van inlichtingen***
Als de ene staat aan de andere staat om inlichtingen vraagt, hoeft de aangezochte staat de gevraagde inlichtingen niet te verstrekken als:
- beide staten de inlichtingen niet zelf zouden hebben kunnen verkrijgen voor de invordering van eigen soortgelijke schulden
- daarmee in de aangezochte staat een commercieel, een industrieel of een beroepsgeheim zou worden onthuld
- dat een aantasting van de veiligheid of de openbare orde van de aangezochte staat zou kunnen vormen

60.14 Verzoek conservatoire maatregelen aan andere staat
Conservatoire maatregelen in het buitenland geven de ontvanger de mogelijkheid om ervoor te zorgen dat hij geen verhaalsmogelijkheden kwijtraakt. Dit is van belang als hij nog geen verzoek om executoriale maatregelen kan doen. In dit geval hoeft de belastingaanslag niet onbetwist te zijn of onherroepelijk vast te staan. Bij het doen van een verzoek om conservatoire maatregelen is er over het algemeen echter wel een uitgevaardigd en betekend dwangbevel nodig. Een uitzondering op deze regel is van toepassing op verzoeken gebaseerd op de Bijstandsrichtlijn, Volgens deze richtlijn behoeft de verzoekende staat niet in het bezit te zijn van een titel bij het verzoeken om conservatoire maatregelen in het geval de wetgeving van de verzoekende en aangezochte lidstaat beide in deze mogelijkheid voorziet.

Bij het verzoek dient informatie te worden meegezonden over de noodzaak van het treffen van conservatoire maatregelen (zoals ook in een zuiver nationaal geval zou worden gedaan). Verder aanwijzingen over de gewenste duur van het conservatoire beslag (met redenen omkleed).

60.15 Verzoek conservatoire maatregelen van andere staat
Als een internationale regeling daarin voorziet, kan een andere staat Nederland verzoeken conservatoir beslag te leggen. Voor het leggen van conservatoir beslag heeft de ontvanger verlof nodig van de voorzieningenrechter. Dit verlof vraagt de ontvanger aan via de rijksadvocaat.

De ontvanger kan verlof vragen voor conservatoir beslag als het gaat om een reële vordering en als er sprake is van een gegronde vrees voor verduistering van de goederen. Deze gegevens moet de verzoekende staat aanleveren.

Als de ontvanger niet voldoende gegevens heeft, vraagt hij eerst via het centrale aanspreekpunt om aanvullende gegevens. Als hij alle gegevens heeft, vraagt hij de rijksadvocaat om bij de voorzieningenrechter in de rechtbank verlof aan te vragen voor conservatoir beslag. Hiervoor heeft hij geen toestemming nodig van het ministerie.

60.16 Voorwaarden verzoek aan andere staat
Een verzoek om invorderingsbijstand aan een andere staat moet aan de volgende algemene voorwaarden voldoen:

- De belastingaanslag moet in het algemeen onherroepelijk vaststaan.
- De belastingaanslag moet geheel invorderbaar zijn.
- Voor de gehele belastingschuld moeten dwangbevelen uitgevaardigd en betekend zijn.
- Bij een ambtshalve aanslag moet het vermoeden gerechtvaardigd zijn dat in ieder geval een gedeelte van de aanslag materieel verschuldigd is (verklaring van de inspecteur).
- Invordering van de gehele belastingschuld in Nederland is niet mogelijk. Bij toepassing van de Richtlijn kan al een verzoek om invorderingsbijstand worden gedaan, ook als nog niet alle middelen tot invordering zijn uitgeput.

Als de belastingschuldige een bezwaar- of beroepschrift heeft ingediend nadat de ontvanger een verzoek om bijstand bij de invordering heeft gedaan, geeft de ontvanger dit door aan het centrale aanspreekpunt. De ontvanger vermeldt hierbij of de invordering in de aangezochte staat moet worden aangehouden in afwachting van een beslissing of de invordering dient te worden voortgezet (let hierbij op de aansprakelijkheid in het geval belastingschuldige in het gelijk wordt gesteld).

Ook een verzoek om kwijtschelding meldt hij via het centrale aanspraakpunt aan de aangezochte staat. In dat geval kan hij de gegevens uit het verzoek in die staat laten verifiëren.

Vorderingen waarvoor de ontvanger om invorderingsbijstand aan een andere staat heeft verzocht, mag hij pas oninbaar lijden na het bericht dat de invordering in de aangezochte staat (gedeeltelijk) zonder resultaat is gebleven.

Een verzoek om uitstel wijst hij echter af. De invordering van de Nederlandse belastingschuld berust immers bij de aangezochte staat.

60.16.1 ***Bezwaar en beroep bij buitenlandse invordering***

Als de belastingschuldige een bezwaar- of beroepschrift heeft ingediend nadat de ontvanger een verzoek om bijstand bij de invordering aan een andere staat heeft gedaan, brengt de ontvanger het centrale aanspreekpunt daarvan zo spoedig mogelijk op de hoogte. Hij verzoekt om de invordering in de aangezochte staat aan te houden tot op het bezwaar of beroep is beslist. Het centrale aanspreekpunt brengt op zijn beurt de aangezochte autoriteit van het bezwaar of beroep op de hoogte.

Bij toepassing van de Bijstandsrichtlijn heeft de ontvanger, bij bezwaar of beroep, de mogelijkheid aan de andere Staat te verzoeken conservatoire maatregelen te nemen om de invordering te waarborgen. De aangezochte lidstaat mag in deze gevallen ook zonder verzoek conservatoire maatregelen treffen om de invordering te waarborgen, e.e.a. voor zover de in de aangezochte lidstaat geldende wettelijke en bestuursrechterlijke bepalingen dit toelaten. Tevens bestaat de mogelijkheid om de aangezochte lidstaat te verzoeken de betwiste vordering in te vorderen. Een dergelijk verzoek dient met redenen omkleed te zijn. Indien de uitkomst van de betwisting voor de schuldenaar gunstig uitvalt is de verzoekende lidstaat gehouden de ingevorderde bedragen terug te betalen vermeerderd met een vergoeding overeenkomstig de rechtsregels van de aangezochte lidstaat,

e.e.a. voor zover de geldende wettelijke en bestuursrechterlijke bepalingen van de aangezochte en verzoekende lidstaat dit toelaten.

De ontvanger bevordert dat een bezwaarschrift op zijn kantoor zo spoedig mogelijk wordt afgedaan, als dat mogelijk is binnen 3 maanden. Als de termijn van 3 maanden niet haalbaar is, stelt hij het centrale aanspreekpunt daarvan in kennis. Hij vermeldt daarbij de verwachte termijn waarbinnen het bezwaarschrift wel zal zijn afgedaan.

Van de beslissing op het bezwaar of beroep brengt de ontvanger het centrale aanspreekpunt direct op de hoogte.

60.16.2 ***Verzoek om kwijtschelding bij buitenlandse invordering***
Als de ontvanger een verzoek om kwijtschelding ontvangt voor belastingaanslagen waarvoor in een andere staat een verzoek om invorderingsbijstand in behandeling is en de belastingschuldige woont in dat land, kan hij de gegevens in het kwijtscheldingsverzoek laten verifiëren door de autoriteiten in het andere land. Hij vraagt hiervoor via het centrale aanspreekpunt om aanvullende informatie.

Bij kwijtschelding gelden voor belastingschuldigen die in het buitenland wonen dezelfde kwijtscheldingsnormen als voor belastingschuldigen die in Nederland wonen.

60.16.3 ***Oninbaar lijden bij buitenlandse invordering***
Vorderingen waarvoor de ontvanger om invorderingsbijstand aan een andere staat heeft verzocht, mag hij pas oninbaar lijden na het bericht van het centrale aanspreekpunt dat de invordering in de aangezochte staat (gedeeltelijk) zonder resultaat is gebleven.

60.16.4 ***Uitstel betaling bij buitenlandse invordering***
Als de invordering van een Nederlandse belastingschuld door een verzoek om bijstand bij de invordering bij een buitenlandse ontvanger berust, neemt de Nederlandse ontvanger geen verzoek om uitstel van betaling van die schuld in behandeling. De ontvanger wijst een dergelijk uitstelverzoek dus af.

60.17 Bepalingen verzoek andere staat
De invordering in Nederland van een buitenlandse belastingschuld vindt zoveel mogelijk plaats overeenkomstig de invordering van Nederlandse belastingen. De ontvanger stuurt de belastingschuldige eerst een uitnodiging tot betaling, tenzij versnelde invordering (Invorderingswet 1990, artikel 10/15) van toepassing is. In dat geval gaat hij direct over tot het uitvaardigen van een dwangbevel voor internationaal gebruik.

Bij een verzoek om bijstand bij de invordering op basis van de Bijstandsrichtlijn wordt geen gebruik gemaakt van een dwangbevel voor internationaal gebruik. In deze gevallen wordt gebruik gemaakt van de bij het verzoek gevoegde uniforme titel. De uniforme titel wordt rechtstreeks erkend en behandeld als executoriale titel van een Nederlandse schuldvordering. In de taalbijlage staat dat de betrokkene binnen een termijn van 7 dagen mag verzoeken om een uniforme titel in een andere taal. De uniforme titel dient tezamen met de taalbijlage met het nieuwe betekeningsformulier te worden betekend. Het versturen van een uitnodiging tot betaling kan achterwege blijven.

Het verzoek zelf dient niet te worden betekend.

Voor de invordering van een buitenlandse belastingschuld is de Kostenwet van toepassing.
De ontvanger bepaalt aan de hand van de Nederlandse wetgeving de wijze van invorderen van een buitenlandse belastingschuld. De buitenlandse vorderingen zijn echter - in afwijking is van de wijze van invorderen volgens Nederlandse wetgeving - in Nederland over het algemeen niet bevoorrecht. Ook wat de verjaring van een buitenlandse belastingschuld betreft gelden andere regels, evenals voor de schorsing en stuiting van de verjaring.

Bij bezwaren van de belastingschuldige tegen de buitenlandse belastingschuld, het betwisten van de geldigheid van de titel of de rechtmatigheid van het bijstandsverzoek, verwijst de ontvanger hem naar de verzoekende staat.

Verzet tegen de door de ontvanger genomen invorderingsmaatregelen kan de belastingschuldige in Nederland instellen. De ontvanger schorst de invordering in geval van bezwaar alleen als hij van de verzoekende staat daarover een mededeling heeft ontvangen. In geval van verzet schorst de ontvanger de tenuitvoerlegging van het dwangbevel voor zover deze door het verzet wordt bestreden.

Bij een verzoek om een betalingsregeling voor een buitenlandse belastingschuld past de ontvanger het Nederlandse uitstelbeleid toe. Een verzoek om kwijtschelding voor een dergelijke schuld wijst hij altijd af. De beslissing tot het nemen van ‘geen verdere invorderingsmaatregelen’ (artikel 26.6 van de Leidraad Invordering 2008) kan de ontvanger evenmin nemen. Zie paragraaf 41.9.2.

De belastingschuldige mag betalen in euro’s maar ook in de valuta van de verzoekende staat. Afboeking gebeurt over het algemeen overeenkomstig artikel 7 van de Invorderingswet 1990. Ook wordt over het algemeen rente berekend volgens artikel 28 van de Invorderingswet 1990.

60.17.1 ***Versnelde invordering buitenlandse belastingschuld***
Versnelde invordering is mogelijk voor een buitenlandse belastingschuld als zich een situatie voordoet als bedoeld in de Invorderingswet 1990, artikel 10/15. De verzoekende autoriteit moet aannemelijk maken dat gegronde vrees bestaat dat de schuld niet verhaald kan worden op de in Nederland aanwezige vermogensbestanddelen als belastingschuldige vooraf in kennis wordt gesteld.

Als versnelde invordering noodzakelijk is, stuurt de ontvanger geen uitnodiging tot betaling maar vaardigt hij direct een internationaal dwangbevel uit.

60.17.2 ***Dwangbevel bij buitenlandse invordering***
Bij een verzoek om invordering van buitenlandse belastingschuld hoort altijd een buitenlandse (executoriale) titel. In de meeste gevallen is dit een door de buitenlandse autoriteit uitgevaardigd en betekend

dwangbevel. De ontvanger mag deze buitenlandse (executoriale) titel niet gebruiken voor de invordering in Nederland.

Als de buitenlandse schuld niet binnen tien dagen na de uitnodiging tot betaling wordt betaald, vaardigt en betekent de ontvanger een internationaal dwangbevel. Dit is anders als het verzoek door een EU lidstaat is gedaan. Zoals reeds eerder is opgemerkt wordt bij een verzoek om bijstand bij de invordering op basis van de Bijstandsrichtlijn geen gebruik gemaakt van een dwangbevel voor internationaal gebruik. In deze gevallen wordt gebruik gemaakt van de bij het verzoek gevoegde uniforme titel.
Nadat de ontvanger het dwangbevel heeft betekend, betaalt hij teruggaven niet meer uit maar verrekent hij deze met de openstaande schuld.

60.17.3 ***Vervolgingskosten bij buitenlandse invordering***

Voor het verrichten van werkzaamheden door de ontvanger of belastingdeurwaarder voor de invordering van een buitenlandse belastingschuld is de Kostenwet invordering rijksbelastingen van toepassing. De kosten vormen een vergoeding voor de werkzaamheden van de Nederlandse Belastingdienst en komen daarom ten goede aan de Nederlandse schatkist.

In afwijking van de kosten die in rekening worden gebracht voor de betekening van een nationaal of internationaal dwangbevel, worden voor de betekening van een uniforme titel (Richtlijn 2010/24/EU) betekeningskosten in rekening gebracht op grond van artikel 3, lid 2 Kostenwet invordering rijksbelastingen.

Als de vervolgingskosten niet verhaalbaar zijn op de belastingschuldige wordt het verschuldigde bedrag niet in rekening gebracht bij de verzoekende staat.
Op grond van de Bijstandsrichtlijn kunnen echter afspraken worden gemaakt over een vergoeding als:
- bij de invordering een bijzonder probleem ontstaat
- de kosten zeer hoog zijn
- de invordering plaatsvindt in het kader van de bestrijding van de georganiseerde misdaad

De verzoekende staat blijft ten opzichte van de aangezochte staat altijd aansprakelijk voor de kosten en mogelijke verliezen die het gevolg zijn van niet gerechtvaardigde eisen over de gegrondheid van de schuldvordering of de geldigheid van de afgegeven titel.

De Kostenwet invordering rijksbelastingen is van toepassing op de invorderingshandelingen voor een buitenlandse belastingschuld. De belastingschuldige kan op grond van artikel 7 van de Kostenwet invordering rijksbelastingen bezwaar of administratief beroep instellen tegen de in Nederland berekende vervolgingskosten. Tegen de kosten die voortvloeien uit de gerechtelijke tenuitvoerlegging van het dwangbevel kan hij echter geen administratief beroep instellen op grond van artikel 7 van voormelde wet.

60.17.4 ***Buitenlandse belastingschuld niet bevoorrecht***

De buitenlandse vorderingen die in Nederland worden ingevorderd, zijn over het algemeen in Nederland niet bevoorrecht. Op deze hoofdregel is een belangrijke uitzondering. Wel bevoorrecht zijn namelijk de premies die worden ingevorderd op basis van de Premieverordening

60.17.5 ***Bezwaar en verzet bij buitenlandse belastingschuld***

Tijdens de invordering in Nederland van een buitenlandse belastingschuld, kan de belastingschuldige niet in Nederland betwisten:

- de juistheid van de buitenlandse belastingschuld
- de geldigheid van de buitenlandse executoriale titel
- de rechtmatigheid van het verzoek om bijstand bij de invordering

De ontvanger verwijst de belastingschuldige in die gevallen naar de bevoegde instantie van de staat die om bijstand bij de invordering heeft verzocht.

Voor verzet tegen de gevolgen van de executoriale maatregelen die voortvloeien uit de tenuitvoerlegging in Nederland van een buitenlandse titel tot invordering, moet de belastingschuldige zich richten tot de Nederlandse rechter. Een dergelijk verzet behandelt de ontvanger hetzelfde als een verzet bij de invordering van een Nederlandse belastingschuld. De ontvanger stelt het centrale aanspreekpunt in kennis van het verzet.

60.17.6 ***Schorsing invordering buitenlandse belastingschuld***

De ontvanger schorst de tenuitvoerlegging van een buitenlandse belastingschuld in Nederland alleen als hij van de verzoekende autoriteit of van de belastingschuldige een schriftelijke en onderbouwde mededeling heeft ontvangen, dat in de verzoekende staat de vordering wordt betwist of de executoriale titel wordt aangevochten.

Bij schorsing op verzoek van de belanghebbende informeert hij onmiddellijk het centrale aanspreekpunt. De ontvanger schorst de invordering niet als het verzet gegrond is op de stelling dat de belastingschuldige het aanslagbiljet, de buitenlandse executoriale titel of de uitnodiging tot betaling niet heeft ontvangen.

Bij verzet schorst de ontvanger de tenuitvoerlegging van het dwangbevel voor zover deze door het verzet wordt bestreden. Ook hier geldt dat de invordering niet wordt geschorst als het verzet gegrond is op de stelling dat belastingschuldige het aanslagbiljet, de buitenlandse executoriale titel, of de uitnodiging tot betaling niet heeft ontvangen.

60.17.7 ***Uitstel betaling van buitenlandse belastingschuld***

De ontvanger treft een betalingsregeling voor een buitenlandse belastingschuld overeenkomstig het uitstelbeleid dat geldt bij de invordering van Nederlandse belastingschuld. Hij houdt er rekening mee dat de buitenlandse belastingschuld over het algemeen niet bevoorrecht is.

Bij de afweging ten aanzien van een verzoek om een betalingsregeling houdt hij ook rekening met de voorgeschiedenis en het verloop van de invordering in de verzoekende staat. Uitgangspunt voor de looptijd van de betalingsregeling is dat de schuld zo snel mogelijk wordt betaald en

dat de lopende verplichtingen in Nederland en in de verzoekende staat worden bijgehouden.

Bij de berekening van de betalingscapaciteit houdt hij rekening met betalingen aan schuldeisers die in Nederland wonen of gevestigd zijn. De ontvanger stelt het centrale aanspreekpunt op de hoogte van de door hem getroffen betalingsregeling.

60.17.8 ***Kwijtschelding en 'geen verdere invorderingsmaatregelen' ten aanzien van een buitenlandse belastingschuld***
De ontvanger mag geen kwijtschelding verlenen voor een buitenlandse belastingschuld. Evenmin mag hij beslissen 'geen verdere invorderingsmaatregelen' meer te nemen. Zie paragraaf 41.9.2.

60.17.9 ***Verjaring buitenlandse invordering***
De verjaringstermijn van een buitenlandse belastingschuld is afhankelijk van de bepalingen die hiervoor gelden in de verzoekende staat. Tevens is van belang of in de van toepassing zijnde overeenkomst hierover afspraken zijn gemaakt. Dit geldt ook voor de regels voor de schorsing en de stuiting van de verjaring.

60.17.10 ***Bijzondere maatregelen bij buitenlandse invordering***
De nationale wetgeving van de aangezochte staat bepaalt de wijze van invorderen van een buitenlandse belastingschuld. Voor Nederland betekent dit dat de ontvanger gebruik kan maken van de bijzondere invorderingsmaatregelen, zoals de versnelde tenuitvoerlegging van het dwangbevel, het bodemrecht en het open systeem. In de meeste regelingen is echter opgenomen dat geen gebruik zal worden gemaakt van lijfsdwang en dat de fiscale preferentie vervalt.

De Bijstandsrichtlijn is omgezet in de Wet van 8 december 2011 tot wederzijdse bijstand in de Europese Unie bij de invordering van belastingschulden en enkele andere schuldvorderingen 2012 (verder: de WWB). Overeenkomstig de WWB is de Invorderingswet 1990 van overeenkomstige toepassing, met uitzondering van een aantal artikelen. Deze uitsluiting vormen een uitzondering op de hiervoor genoemde algemene regel. Zo is een ontvanger niet bevoegd gebruik te maken van o.a. lijfsdwang, het bodemrecht, het bodemvoorrecht en de fiscale aansprakelijkheid.

60.17.11 ***Valuta van de betalingen bij buitenlandse invordering***
De belastingschuldige wordt gevraagd zijn buitenlandse belastingschuld te betalen in euro's. De ontvanger mag ook een betaling aanvaarden in de valuta van de verzoekende staat.

De ontvanger maakt betalingen zoveel mogelijk over in de valuta waarmee belastingschuldige heeft betaald. De kosten voor het overmaken naar de buitenlandse bankrekening komen voor rekening van de Nederlandse Belastingdienst.

60.17.12 ***Afboeking bij buitenlandse belastingschuld***
De ontvanger rekent de betalingen op een buitenlandse belastingschuld over het algemeen toe aan achtereenvolgens kosten, rente en belasting (overeenkomstig Invorderingswet 1990, artikel 7).

Op deze algemene regel bestond een uitzondering voor verzoeken op grond van de oude Bijstandsrichtlijn. Betalingen op schulden die de ontvanger invordert op grond van deze richtlijn rekent hij toe aan achtereenvolgens belasting, rente en kosten. Voor verzoeken op grond van de oude Bijstandsrichtlijn is deze regel nog van toepassing.

Met ingang van 1 januari 2012 is de nieuwe Bijstandsrichtlijn van toepassing. De hoofdregel is nu, dat betalingen toegerekend moeten worden aan kosten, rente en belasting (overeenkomstig de normale afboekingregels). In de gevallen waarbij de totale schuld niet wordt voldaan, dienen betalingen daarom eerst afgeboekt van de, door Nederland, gemaakte kosten.

60.17.13 ***Renteberekening bij buitenlandse invordering***

Volgens bijstandsrichtlijn en de WWB berekent de ontvanger voor een buitenlandse belastingschuld invorderingsrente volgens de bepalingen van de Invorderingswet 1990, artikel 28. Als vervaldag geldt de datum waarop het verzoek om bijstand bij de invordering bij het centrale aanspreekpunt is binnengekomen.

Bij andere internationale regelingen kan een afwijkende renteberekening gelden. Dit wordt dan bij het verzoek aangegeven.

De rente die de ontvanger int komt ten goede aan de verzoekende staat.

60.18 Civiele invordering in buitenland

Als er geen regeling voor de wederzijdse bijstand bij de invordering van belasting- en/of premieschulden is gesloten, hoeft de ontvanger een schuld niet zonder meer oninbaar te lijden als er nog verhaalsobjecten in het buitenland aanwezig zijn. De ontvanger heeft nog de mogelijkheid om door tussenkomst van de binnenlandse en/of buitenlandse civiele rechter tot invordering in het buitenland over te gaan en/of conservatoire maatregelen te treffen.

Voordat de ontvanger van die mogelijkheid gebruik maakt, stuurt hij een laatste herinneringsbrief naar het buitenlandse adres van de belastingschuldige. De ontvanger heeft toestemming nodig van het ministerie van Financiën als hij de civiele invordering in het buitenland wil toepassen. Ook heeft hij toestemming nodig van het ministerie als hij in het buitenland een procedure wil voeren waarin hij als eiser wil optreden.

Het ministeriële beleid is er op gericht om slechts in zeer bijzondere gevallen met een procedure te trachten de Nederlandse belastingschuld met behulp van de rechter in het buitenland in te vorderen.

Uit het verzoek om toestemming moet dan ook duidelijk blijken dat:
- bij ambtshalve aanslagen een substantieel deel van de schuld materieel verschuldigd kan worden geacht
- de schuld van voldoende omvang is
- de schuld vermoedelijk verhaalbaar is in het buitenland
- een verzoek om wederzijdse bijstand niet mogelijk is

61 Oninbaar lijden

Oninbaar lijden is een administratieve maatregel van de Belastingdienst die wordt toegepast als de ontvanger vermoedt dat de belastingschuldige zijn belastingschuld niet meer zal (kunnen) betalen. De belastingschuld wordt met het oninbaar lijden verplaatst van de actieve invordering naar de passieve invordering.

In tegenstelling tot kwijtschelding, waarbij de belastingschuld teniet gaat, blijft de belastingschuld bij oninbaar lijden formeel bestaan. De belastingschuld wordt als het ware geparkeerd. Het oninbaar lijden kan dan ook het beste worden vergeleken met het afschrijven op (dubieuze) debiteuren in bedrijfseconomische zin.

Zolang de belastingschuld nog niet is verjaard, kunnen na het oninbaar lijden eventuele uit te betalen bedragen nog worden verrekend en kunnen er nog invorderingsmaatregelen worden getroffen.

Een belastingschuld mag pas oninbaar worden geleden als alle invorderingsmogelijkheden zijn afgerond of redelijkerwijs achterwege kunnen blijven. Voor het oninbaar lijden wordt per belastingaanslag een oninbaarheidscode (de OP-code) gebruikt.

Op grond van een landelijk geldend besluit kunnen openstaande belastingaanslagen ook oninbaar worden geleden in verband met het ontbreken van voldoende uitvoeringscapaciteit. Zo'n beslissing wordt genomen door de leiding van de Belastingdienst.

De ontvanger doet het voorstel tot oninbaar lijden. Dit doet hij ook voor voorlopige belastingaanslagen inkomstenbelasting die nog niet gevolgd zijn door een definitieve belastingaanslag. De ontvanger gebruikt voor deze belastingaanslagen de code 58 (zie paragraaf Overige gevallen oninbaar lijden). Voorafgaand aan het voorstel:

- beoordeelt hij eerst of de belastingschuldige nog voor kwijtschelding in aanmerking komt
- zorgt hij er voor dat een ambtshalve schuld zoveel mogelijk in overeenstemming wordt gebracht met de materiële belastingschuld

Degene die het voorstel tot oninbaar lijden beoordeelt en daarover een beslissing neemt, is een ander persoon dan die het voorstel heeft geformuleerd (functiescheiding). Deze functiescheiding is dwingend voorgeschreven. Per kantoor wordt bepaald wie deze functie uitvoert.
De belastingschuldige wordt niet van het oninbaar lijden op de hoogte gebracht. Hij kan er dan ook geen rechten aan ontlenen.
Als het belastingjaar (jaarcode) van de belastingaanslag meer dan 9 jaar terug ligt (de zogeheten negenjaarsposten wordt deze belastingaanslag om automatiseringstechnische redenen oninbaar geleden.

61.1 Verjaring

Voordat een belastingaanslag oninbaar wordt geleden, gaat de ontvanger na of er aanleiding bestaat de verjaring als bedoeld in artikel 27 van de Invorderingswet 1990, te stuiten of te (laten) schorsen. De ontvanger zal

de verjaring in de regel stuiten of schorsen als het oninbaar te lijden bedrag € 4.538 of meer bedraagt. Door stuiting of schorsing gaat de verjaringstermijn opnieuw lopen of wordt die verlengd.

Toekomstige uit te betalen bedragen kunnen daardoor worden verrekend met de oninbaar te lijden schuld, gedurende een door de ontvanger te bepalen tijd. Daarnaast blijft zo invordering mogelijk als belastingschuldige niet traceerbaar is, of als hij in de toekomst in betere financiële omstandigheden komt te verkeren.

Als de ontvanger bekend is dat binnen afzienbare tijd een uit te betalen bedrag wordt verwacht, lijdt hij de openstaande belastingaanslag waarmee dit bedrag kan worden verrekend, uiteraard niet oninbaar.

61.2 Aanslag alsnog invorderen

Als een definitief oninbaar geleden belastingaanslag alsnog moet worden ingevorderd (bijvoorbeeld als aan de voorwaarden bij een beschikking 'niet verder bemoeilijken' niet is voldaan), verzoekt de ontvanger de afdeling bestandscorrectie van de Belastingdienst/Centrale administratieve processen om het oninbaar lijden ongedaan te maken.

Als naderhand blijkt dat de belastingaanslag toch weer oninbaar moet worden geleden, moet de procedure voor het oninbaar lijden weer gevolgd worden.

61.3 Invordering afronden

Een belastingschuld mag pas oninbaar worden geleden als alle invorderingsmogelijkheden zijn afgerond of redelijkerwijs achterwege kunnen blijven.

Dit doet zich meestal voor als:

- er geen verhaalsmogelijkheden (meer) zijn. Er is dan geen of onvoldoende inkomen of vermogen beschikbaar. De ontvanger gaat na of er nog mogelijkheden bestaan voor:
  - (alle soorten) beslaglegging
  - het uitwinnen van gestelde zekerheden
  - het doen van een vordering
  - het verrekenen van bedragen
  - het aansprakelijk stellen van derden
  - het aanvragen van het faillissement
  - toepassing van de paspoortsignalering
  - toepassing van de buitenlandse invordering
  - toepassing lijfsdwang
- de belastingschuldige met onbekende bestemming is vertrokken
- er sprake is van onverdedigbare hardheid, ook al zijn er wel verhaalsmogelijkheden
- er sinds het tijdvak waarop de belastingschuld betrekking heeft inmiddels 9 jaren zijn verstreken (de zogeheten negenjaarsposten)

Bij de genoemde mogelijkheid tot 'verrekenen' gaat het erom dat de verrekenbare belastingteruggaaf, of een ander uit te betalen bedrag, binnen afzienbare tijd kan worden verwacht. Van een 'binnen afzienbare tijd te verwachten belastingteruggaaf' is in dit verband in ieder geval sprake als het belastingjaar of belastingtijdvak waarover de teruggaaf wordt verwacht, is verstreken.

61.4 Gronden en OP-codes

Om landelijk en regionaal inzicht te krijgen in de oorzaken die hebben geleid tot het oninbaar lijden, zijn oninbaarheidscodes ontwikkeld. De ontvanger kan een belastingaanslag alleen oninbaar lijden op grond van één van die redenen.

Een belastingaanslag kan maar met één code oninbaar worden geleden.

De volgende codes zijn ontwikkeld voor de verschillende situaties:

Code	**Reden**
01	Faillissement
02	Faillissement met aantekening schunal
03	Surseance van betaling
04	WSNP (schone lei)
05	Boedelschulden
10	Ontbinding van niet-actieve rechtspersonen
11	Huidig adres niet bekend
12	Huidig adres net bekend met de aantekening schunal
13	Vertrokken naar het buitenland/buitenlanders
14	Vertrokken naar het buitenland/buitenlanders met de aantekening schunal
20	Onvermogen
21	Onverdedigbare hardheid
22	Oninbaar als belastingaanslagen zijn opgelegd ondanks geen verhaal
30	Belastingaanslag ten name van overledenen
31	Belastingaanslag ouder dan 9 jaar
40	Niet verder bemoeilijken particulieren
41	Niet verder bemoeilijken ondernemers
42	Niet verder bemoeilijken ex-ondernemers
43	Machtiging directeur/Staatssecretaris
50	Restbedrag t/m € 35
51	Restbedrag groter dan € 35
52	Niet inbare bedragen na executiemaatregelen
53	Oninbaar na executiemaatregelen met aantekening schunal
55	Zeer agressieve belastingschuldige
56	Zeer agressie belastingschuldige met aantekening schunal
57	Managementbesluit
58	Overige redenen
59	Overige redenen met de aantekening schunal

61.4.1 Oninbaar lijden bij faillissement

Zo spoedig mogelijk na een faillissementsuitspraak begint de ontvanger een onderzoek naar de invorderbaarheid van de openstaande belastingschuld. Hij onderzoekt de mogelijkheid derden aansprakelijk te stellen en de mogelijkheid van een uitdeling uit de boedel.

Hiertoe informeert de ontvanger zo spoedig mogelijk bij de curator of hij uit de boedel nog een uitkering verwacht en voor welk bedrag. Dit bedrag, plus het bedrag dat mogelijk op aansprakelijke derden verhaald kan worden, moet in het geautomatiseerde invorderingssysteem

opgenomen blijven. De rest lijdt de ontvanger zo spoedig mogelijk oninbaar.

Wanneer uit de informatie van de curator blijkt dat hij (nagenoeg) geen uitkering verwacht, lijdt de ontvanger de schuld oninbaar, op 1 belastingaanslag na. Deze blijft openstaan totdat het faillissement volledig is afgewikkeld.

De ontvanger mag alleen materieel juiste belastingaanslagen oninbaar lijden. Ambtshalve belastingaanslagen brengt de inspecteur, op verzoek van de ontvanger, terug tot wat in redelijkheid verschuldigd is.

Omdat er hierbij altijd sprake is van verwijtbaarheid van het niet betalen van de belastingschuld, is schuldige nalatigheid van toepassing op aanslagen IB/PV.

De codes voor het oninbaar lijden zijn:
- 01: als er geen sprake is van schuldige nalatigheid
- 02: als er wel sprake is van schuldige nalatigheid

61.4.2 ***Oninbaar lijden bij surseance***

Als er bij een surseance een homologatie van een akkoord heeft plaatsgevonden dat de ontvanger in overleg met de bewindvoerder mogelijk heeft gemaakt en het bedrag dat op grond van die homologatie aan de Belastingdienst toekomt, inmiddels is afgeboekt, wordt het restant van de schuld oninbaar geleden.

Omdat er geen sprake is van verwijtbaarheid van het niet betalen van de belastingschuld, is schuldige nalatigheid in dit geval niet van toepassing op aanslagen IB/PV.

De code voor het oninbaar lijden is 03.

61.4.3 ***Oninbaar lijden bij Wet Schuldsanering Natuurlijke Personen (WSNP)***

Na afloop van een gerechtelijke Wet schuldsanering natuurlijke personen lijdt de ontvanger het restant oninbaar van de belastingschuld die betrekking heeft op de periode tot de datum van de uitspraak Wet schuldsanering natuurlijke personen (geen kwijtschelding).

Omdat er geen sprake is van verwijtbaarheid van het niet betalen van de belastingschuld, is schuldige nalatigheid in dit geval niet van toepassing op aanslagen IB/PV.

De code voor het oninbaar lijden is 04.

De ontvanger brengt ook een signalering 021 in omdat niet verrekend mag worden met WSNP-schuld.

61.4.4 ***Oninbaar lijden bij boedelschuld***

Als een faillissement is beëindigd en de ontvanger heeft de curator niet aansprakelijk gesteld voor de boedelschulden, wordt de belastingschuld oninbaar geleden.

Omdat er geen sprake is van verwijtbaarheid van het niet betalen van de belastingschuld, is schuldige nalatigheid in dit geval niet van toepassing op aanslagen IB/PV.

De code voor het oninbaar lijden is 05.

Als de ontvanger de curator aansprakelijk heeft gesteld voor boedelschulden, wordt de belastingschuld die daarop betrekking heeft niet oninbaar geleden.

61.4.5 ***Oninbaar lijden bij niet actieve rechtspersoon***

Als de belastingschuldige een niet-actieve rechtspersoon is en er (verder) geen verhaal meer is, kan de belastingschuld oninbaar worden geleden. De ontvanger zorgt er wel zo veel mogelijk voor dat de ontbinding van de rechtspersoon wordt bewerkstelligd. Hij vraagt daartoe de Kamer van Koophandel per brief om ontbinding van de rechtspersoon.

Een rechtspersoon kan geen aanslagen IB/PV krijgen. Schuldige nalatigheid is op een rechtspersoon niet van toepassing.

De code voor het oninbaar lijden is 10.

61.4.6 ***Oninbaar lijden bij huidig adres onbekend***

Als de belastingschuldige met onbekende bestemming is vertrokken en na ten minste 3 maanden na de (enige of laatste) vervaldag er nog geen nieuw adres is opgenomen in BvR, mag de belastingschuld oninbaar worden geleden.

Omdat hierbij sprake is van verwijtbaarheid van het niet betalen van de belastingschuld, is schuldige nalatigheid van toepassing op aanslagen IB/PV.

De codes voor het oninbaar lijden zijn:
- 11: als er geen sprake is van schuldige nalatigheid
- 12: als er sprake is van schuldige nalatigheid

Als bekend is dat de belastingschuldige naar het buitenland is vertrokken, wordt gebruik gemaakt van code 13 of 14.

61.4.7 ***Oninbaar lijden bij buitenland/buitenlanders***

Als de belastingschuldige feitelijk in het buitenland woont of daar is gevestigd en de invordering is in het buitenland niet mogelijk, dan kan de belastingschuld oninbaar worden geleden. Omdat er hierbij altijd sprake is van verwijtbaarheid van het niet betalen van de belastingschuld, is schuldige nalatigheid van toepassing op aanslagen IB/PV.

De codes voor het oninbaar lijden zijn:
- 13: als er geen sprake is van schuldige nalatigheid
- 14: als er sprake is van schuldige nalatigheid

Als meerdere codes mogelijk zijn om de belastingaanslag oninbaar te lijden, gaat code 13 of 14 voor andere codes.

De vraag of invordering mogelijk is als iemand in het buitenland woont, moet worden beantwoord door een verzoek om inlichtingen te doen via het Centraal Liaison Office (CLO) te Almelo. Dit kan met het formulier 'inlichtingen invordering', te vinden via http://intranet.belastingdienst.nl/internationaal/wederzijdse-bijstand/werkprocessen-wederzijdse-bijstand/invordering/.
Het ingevulde formulier kan via een e-mail worden verstuurd naar CLO_Invordering Postbus.

Als blijkt dat er verhaalsmogelijkheden zijn, dan moet een verzoek om bijstand in de invordering worden gedaan via het CLO indien de vordering groter is dan de grenzen, zoals die bepaald zijn in de desbetreffende verdragen/richtlijnen en in ieder geval als de vordering groter is dan € 5.000,00 als sprake is van een EU-land, of groter dan € 10.000,00 in de overige gevallen.

Leidt de internationale invordering niet tot resultaat, dan kan de post oninbaar worden geleden.

61.4.8 ***Oninbaar lijden bij onvermogen***

Als de belastingschuldige geen zaken heeft die voor verhaal vatbaar zijn en verhaal op andere wijze is evenmin mogelijk, zal de belastingdeurwaarder een verklaring van onvermogen opmaken.

Als geen sprake is van verwijtbaarheid van het niet betalen van de belastingschuld, is schuldige nalatigheid niet van toepassing op aanslagen IB/PV.

De code voor het oninbaar lijden is 20. Als een belastingschuldige echter schuldig nalatig is, moet de ontvanger een andere code gebruiken dan code 20. Zie voor codes die mogelijk zijn bij een schuldig nalatige de lijst met OP- codes.

Bij onvermogen na getroffen executiemaatregelen is code 52 of code 53 van toepassing.

Bij onvermogen van niet actieve rechtspersonen is code 10 van toepassing.

61.4.9 ***Oninbaar lijden bij onverdedigbare hardheid***

Onverdedigbare hardheid zal slechts incidenteel voorkomen. Van hardheid is pas sprake in uitzonderlijke omstandigheden die slechts aan de persoon van de belastingschuldige en zijn gezin zijn verbonden. In een dergelijke situatie wordt altijd een schriftelijk voorstel van de belastingdeurwaarder bijgevoegd.

Omdat er bij onverdedigbare hardheid geen sprake is van verwijtbaarheid van het niet betalen van de belastingschuld, is schuldige nalatigheid in dit geval niet van toepassing op aanslagen IB/PV.

De code voor het oninbaar lijden is 21.

61.4.10 ***Aanslag opgelegd hoewel er geen verhaal is***

Wanneer er voordat de belastingaanslagen zijn opgelegd al bekend is dat er geen verhaalsmogelijkheden zijn en het ontbreken aan

verhaalsmogelijkheden niet aan de belastingschuldige is te wijten, kan de belastingaanslag oninbaar worden geleden.

Omdat er in deze situatie geen sprake is van verwijtbaarheid van het niet betalen van de belastingschuld, is schuldige nalatigheid in dit geval niet van toepassing op aanslagen IB/PV.

De code voor het oninbaar lijden is 22.

61.4.11 ***Oninbaar lijden bij overlijden***

Als er geen verhaal mogelijk is of er is uit beleidsoverwegingen geen verhaal gewenst op het vermogen van de overledene (de boedel), de erfgenaam of de ex-echtgen(o)ot(e), mag de aanslag oninbaar worden geleden.

Omdat er in deze situatie geen sprake is van verwijtbaarheid van het niet betalen van de belastingschuld, is schuldige nalatigheid in dit geval niet van toepassing op aanslagen IB/PV.

De code voor het oninbaar lijden is 30.

61.4.12 ***Aanslag ouder dan 9 jaar***

Als het belastingjaar (jaarcode) van de belastingaanslag meer dan 9 jaar terug ligt (de zogeheten negenjaarsposten), wordt deze belastingaanslag om automatiseringstechnische redenen oninbaar geleden.

Omdat er in deze situatie geen sprake is van verwijtbaarheid van het niet betalen van de belastingschuld, is schuldige nalatigheid in dit geval niet van toepassing op aanslagen IB/PV.

De code voor het oninbaar lijden is 31.

61.4.13 ***Niet verder bemoeilijken***

Als de belastingschuldige een verzoek om kwijtschelding of sanering van zijn belastingschuld heeft ingediend en de ontvanger heeft in zijn beslissing aangegeven dat geen kwijtschelding kan worden verleend maar er verder geen invorderingsmaatregelen (meer) getroffen zullen worden, kan de belastingschuld oninbaar worden geleden.

Omdat er in deze situatie geen sprake is van verwijtbaarheid van het niet betalen van de belastingschuld, is schuldige nalatigheid in dit geval niet van toepassing op de aanslagen IB/PV.

De codes voor het oninbaar lijden zijn:
- 40: als er sprake is van niet verder bemoeilijken van een particulier
- 41: als er sprake is van niet verder bemoeilijken van een ondernemer
- 42: als er sprake is van niet verder bemoeilijken van een ex-ondernemer

Als er sprake is van faillissement, wordt code 01 gebruikt.

61.4.14 ***Machtiging directeur/staatssecretaris***

De belastingschuld kan oninbaar worden geleden als de ontvanger een schriftelijke machtiging van de directeur of Staatssecretaris heeft

ontvangen, waarin hij heeft beslist dat de belastingschuld administratief moet worden afgewikkeld, nadat de belastingschuldige voor zijn belastingschuld meerdere malen heeft verzocht om kwijtschelding of sanering.

Omdat er in deze situatie geen sprake is van verwijtbaarheid van het niet betalen van de belastingschuld, is schuldige nalatigheid in dit geval niet van toepassing op aanslagen IB/PV.

De code voor het oninbaar lijden is 43.

61.4.15 ***Restbedragen oninbaar lijden***

Als de invordering van een restbedrag niet gewenst is, lijdt de ontvanger het openstaande bedrag oninbaar.

Er zijn 2 soorten restbedragen:
- restbedragen tot en met € 35
- restbedragen van meer dan € 35

Bij de laatste categorie moet in verhouding tot het bedrag van de belastingaanslag een bedrag van meer dan € 35 openstaan en de ontvanger acht bijzondere redenen aanwezig om dat bedrag niet in te vorderen. De reden moet blijken uit een kantoorformulier dat bij het schriftelijk voorstel tot oninbaar lijden wordt toegevoegd.

Omdat er in deze situatie geen sprake is van verwijtbaarheid van het niet betalen van de belastingschuld, is schuldige nalatigheid in dit geval niet van toepassing op aanslagen IB/PV.

De codes voor het oninbaar lijden zijn:
- 50: als er sprake is van niet verder bemoeilijken van een particulier
- 51: als er sprake is van niet verder bemoeilijken van een ondernemer

Als verrekening van teruggaven niet gewenst is, wordt een bericht 073 ingezonden.

61.4.16 ***Executiemaatregelen***

Als de ontvanger executiemaatregelen heeft getroffen en de opbrengst was niet voldoende om de belastingschuld te betalen en er zijn geen nadere verhaalsmogelijkheden bekend, kan de restschuld oninbaar worden geleden.

Executiemaatregelen zijn:
- de verkoop of afkoop van een beslag
- het opheffen van een beslag tegen betaling
- het niet toepassen van artikel 444 van het Wetboek van Burgerlijke rechtsvordering

De ontvanger gaat niet over tot oninbaar lijden als hij verwacht dat de belastingschuldige op korte termijn failliet wordt verklaard.

Omdat bij het oninbaar lijden na executiemaatregelen altijd sprake is van verwijtbaarheid van het niet betalen van de belastingschuld, is schuldige nalatigheid van toepassing op aanslagen IB/PV.

De codes voor het oninbaar lijden zijn:
- 52: als er geen sprake is van schuldige nalatigheid
- 53: als er sprake is van schuldige nalatigheid

61.4.17 ***Oninbaar lijden uit tactische overwegingen***

De in te vorderen belastingschuld uit kan in voorkomend geval ook uit tactische overwegingen oninbaar worden geleden.

Omdat er hierbij altijd sprake is van verwijtbaarheid van het niet betalen van de belastingschuld, is schuldige nalatigheid van toepassing op aanslagen IB/PV.

De codes voor het oninbaar lijden zijn:
- als er geen sprake is van schuldige nalatigheid
- 56: als er sprake is van schuldige nalatigheid

61.4.18 ***Overige gevallen van oninbaar lijden***

Als de ontvanger tot de beslissing is gekomen dat de belastingschuld oninbaar moet worden geleden, en de reden is niet te rangschikken onder één van de andere hieronder genoemde codes (code 1 t/m 56), kan hij de belastingschuld toch oninbaar lijden. De reden moet blijken uit een kantoorformulier dat bij het schriftelijk voorstel tot oninbaar lijden wordt gevoegd.

De codes voor het oninbaar lijden in overige gevallen zijn:
- 58: als er geen sprake is van schuldige nalatigheid
- 59: als er sprake is van schuldige nalatigheid

Omdat er hierbij altijd sprake is van verwijtbaarheid van het niet betalen van de belastingschuld, is schuldige nalatigheid van toepassing op aanslagen IB/PV. Bij oninbaar lijden van aanslagen IB/PV in overige gevallen gebruikt de ontvanger dus code 59.

Bij het oninbaar lijden in overige gevallen van voorlopige belastingaanslagen inkomstenbelasting, die nog niet gevolgd zijn door een definitieve belastingaanslag, gebruikt de ontvanger de code 58. Deze aanslagen draagt de ontvanger niet over aan kantoor Apeldoorn (194). Te zijner tijd zullen deze belastingaanslagen centraal worden geselecteerd en worden beoordeeld op schuldig nalatigheid.

Andere redenen voor oninbaar lijden:

Code	Reden
01	Faillissement
02	Faillissement met aantekening schunal
03	Surseance van betaling
04	WSNP (schone lei)
05	Boedelschulden
10	Ontbinding van niet-actieve rechtspersonen
11	Huidig adres niet bekend
12	Huidig adres niet bekend met de aantekening schunal
13	Vertrokken naar het buitenland/buitenlanders
14	Vertrokken naar het buitenland/buitenlanders met de aantekening schunal
20	Onvermogen
21	Onverdedigbare hardheid
22	Oninbaar als belastingaanslagen zijn opgelegd ondanks geen verhaal
30	Belastingaanslag ten name van overledenen
31	Belastingaanslag ouder dan 9 jaar
40	Niet verder bemoeilijken particulieren
41	Niet verder bemoeilijken ondernemers
42	Niet verder bemoeilijken ex-ondernemers
43	Machtiging directeur/Staatssecretaris
50	Restbedrag t/m € 35
51	Restbedrag groter dan € 35
52	Niet inbare bedragen na executiemaatregelen
53	Oninbaar na executiemaatregelen met aantekening schunal
55	Zeer agressieve belastingschuldige
56	Zeer agressieve belastingschuldige met aantekening schunal
57	Incidentele redenen/managementbesluit

61.5 Voorstel oninbaar lijden

Als de ontvanger tot de conclusie komt dat een belastingschuld oninbaar geleden moet worden, doet hij hiervoor een voorstel.

Een voorstel tot oninbaar lijden heeft betrekking op:
- 1 belastingaanslag
- meerdere belastingaanslagen van 1 belastingschuldige

Voor het doen van een voorstel wordt gebruik gemaakt van het rijksformulier Voorstel Oninbaar lijden belastingschuld (CPT098). Bij het formulier voegt de ontvanger een debiteurenoverzicht. De belastingaanslag die niet oninbaar moeten worden geleden, worden doorgestreept op het debiteurenoverzicht.

Per belastingaanslag wordt op het debiteurenoverzicht de code vermeld waarmee de ontvanger de belastingaanslag oninbaar wil lijden. Het formulier CPT 098 moet volledig worden ingevuld. COA-aanslagen en niet COA-aanslagen kunnen niet op één formulier oninbaar worden geleden. De ontvanger maakt voor de niet-COA-aanslagen een afzonderlijk verzoek op.

In de rubriek Overzicht oninbaar te lijden belastingaanslagen geeft hij aan of het gaat om COA-aanslagen of niet COA-aanslagen.

Bij oninbaar te lijden bedragen van meer den € 4.538 (per belastingschuldige) gaat de ontvanger na of stuiting / schorsing van de verjaring moet plaatsvinden (Leidraad Invordering 2008, artikel 27).

61.6 Beoordelen van het verzoek oninbaar lijden

Bij de beoordeling van het verzoek tot oninbaar lijden van belastingschuld moet met het volgende rekening worden gehouden:

- Het verzoekformulier Voorstel Oninbaar lijden belastingschuld (CPT 098) moet volledig zijn ingevuld en de bijlagen moeten zijn meegezonden.
- Aan de hand van het dossier moet gecontroleerd worden of alle invorderingsmogelijkheden volledig zijn benut en of er andere situaties van toepassing zijn.
- Gecontroleerd moet worden of de juiste code op het rijksformulier Voorstel Oninbaar lijden belastingschuld (CPT098) zijn ingevuld.

Als akkoord kan worden gegaan met het voorstel, parafeert de beoordelaar het voorstel en alle bijgevoegde debiteurenoverzichten. Hij zendt het voorstel naar het centraal punt op van het regiokantoor waar de voorstellen administratief worden verwerkt.

61.7 Functiescheiding oninbaar lijden

Degene die het voorstel tot oninbaar lijden beoordeelt en daarover een beslissing neemt, moet een ander zijn dan degene die het voorstel heeft geformuleerd (functiescheiding). Deze functiescheiding is dwingend voorgeschreven. Per kantoor wordt bepaald wie die functies uitvoeren.

61.8 Oude aanslag definitief of dubieus oninbaar lijden

INL kan een COA-aanslag maximaal 9 jaren in het systeem houden. Na die 9 jaren wordt namelijk de middel- en jaarcode opnieuw gebruikt voor een nieuwe belastingaanslag van hetzelfde middel. Dit heeft tot gevolg dat de oude belastingaanslag uit de COA moet worden verwijderd. In de maand september ontvangt het regiokantoor een lijst met te verwachten negenjaarsaanslagen. Van het centrale punt op kantoor ontvangt de ontvanger een print per belastingaanslag.

Als de belastingaanslag niet inbaar blijkt te zijn, lijdt de ontvanger de belastingaanslag definitief oninbaar. Het kan zijn dat de belastingaanslag (verder) moet worden vervolgd. Dan moet die belastingaanslag wel opgenomen blijven in INL. Een dergelijke belastingaanslag wordt dubieus oninbaar geleden.

De belastingaanslag wordt vervolgens als niet COA-aanslag in de debiteurenadministratie en INL opgenomen.

Belastingaanslagen van bepaalde middelen worden door INL altijd als COA-aanslag aangemerkt, ook als de middelcode in een kleine letter is gewijzigd.

De afhandeling van die dubieus oninbare belastingaanslagen vormt daarom een apart onderdeel van de oninbaar te lijden belastingaanslagen.

Na ontvangst van de print maakt de ontvanger een rijksformulier Voorstel Oninbaar lijden belastingschuld (CPT 99) op. Als de belastingaanslag nog verder vervolgd moet worden, wordt de OP-code 31 gebruikt voor het oninbaar lijden en wordt ook een signalering 021 aangebracht. Als de belastingaanslag definitief oninbaar kan worden, wordt één van de andere OP-codes gebruikt.

De verwerking van de voorstellen moet plaatsvinden vóór 1 november. Het voorstel en het correctieformulier wordt gezonden aan de beslissingsbevoegde. De beslissingsbevoegde parafeert na controle het correctieformulier en zendt het door naar de afdeling comptabiliteit.

61.8.1 Dubieus oninbaar geleden aanslag

INL kan een COA-aanslag maximaal 9 jaren in het systeem houden. Na die 9 jaren wordt de middel- en jaarcode opnieuw gebruikt voor een nieuwe belastingaanslag van hetzelfde middel. Het kan zijn dat de belastingaanslag (verder) moet worden vervolgd. Dan moet die belastingaanslag wel opgenomen blijven in INL. Een dergelijke belastingaanslag wordt dubieus oninbaar geleden met de OP-code 031.

De belastingaanslag wordt vervolgens als niet COA-aanslag in de debiteurenadministratie en INL opgenomen. Omdat de middel- en jaarcode opnieuw gebruikt wordt voor een nieuwe belastingaanslag van hetzelfde middel, wijzigt de ontvanger de middelletter in het aanslagnummer in een kleine letter (bijvoorbeeld; 1234.56.789.**H**26 in 1234.56.789.**h**26). Vervolgens wordt de status van deze oninbaar geleden negenjaarsaanslag op DUB gezet. Als de status niet gelijk is aan DUB dan wordt de belastingaanslag bij een COA-compare verwijderd uit INL.

Om de oninbaar geleden belasting en kosten te redresseren, maakt de ontvanger per dubieus oninbaar geleden belastingaanslag een rijksformulier Correctieformulier Correctie belastingaanslag op betalingsniveau voor de comptabiliteit (CPT 100) op. Dit formulier maakt de ontvanger op de dag dat de acceptatielijst (lijst met verwerkte berichten 074) wordt ontvangen. Hiermee wordt voorkomen dat er een verschil ontstaat tussen het bedrag van de belastingaanslag in INL en de COA. Het te redresseren bedrag moet gelijk zijn aan het oninbaar geleden bedrag.

Als na verloop van tijd blijkt dat u de dubieus oninbaar geleden belastingaanslag alsnog definitief oninbaar moet lijden, maakt u een formulier Voorstel Oninbaar lijden belastingschuld (CPT99) op. Ook maakt u een formulier Correctieformulier correctie belastingaanslag op betalingsniveau voor de comptabiliteit (CPT100) op. De belastingaanslag zal dan door de comptabiliteit worden afgevoerd.

61.8.2 COA-middelen

Belastingaanslagen van bepaalde middelen worden door INL **altijd** als COA-aanslag aangemerkt, ook als de middelcode in een kleine letter is gewijzigd. Het gaat om de volgende middelen:

Middel	Middelcode	Omschrijving
IB	001	Inkomstenbelasting
VB	002	Vermogensbelasting
PH	003	Premieheffing
SG	005	Schoolgeld
MB	010	Motorrijtuigenbelasting
IH	047	IB/Pr.volksverzekering
IBX	049	IB (WIR-aanslag)
IBG	050	IB (WIR-beschikking)
VPX	051	VPB (WIR-aanslag)
VPG	052	VPB (WIR-beschikking)
LIR	059	L.I.-/R.H. rente
VHR	060	Verontr.heff.R.w.
EV	079	Bel.zw.motorrijtuigen
WAZ	082	Arb. ong. verz.
WA1	083	Arb. ong. verz. bl.
WA2	084	WAZ. verv. IB
WA3	085	WAZ. verv. IB. bl
ZFW	086	Ziekenfondswet
RR	087	Rekeningrijden

Dit heeft tot gevolg dat er voor die belastingaanslagen, bij bepaalde acties, door INL wel berichten naar de COA worden gestuurd. Dit ziet bijvoorbeeld op het verwerken van betalingen, het verlenen van uitstel en kwijtschelding, enzovoort. De ontvanger moet er rekening mee houden dat de COA, die de belastingaanslagen niet meer herkent, daarop foutberichten terugzendt.

62 Verplichtingensignaal

Het verplichtingensignaal (VPS) is een signalering in het kentekenregister van de Dienst wegverkeer te Veendam (RDW Centrum voor voertuigtechniek en informatie). Zo'n signaal zorgt ervoor dat een natuurlijk of rechtspersoon geen nieuwe kentekens meer op naam kan krijgen; zelfs een kenteken voor een bromfiets of caravan wordt niet meer afgegeven. De RDW weigert bij een signaal de afgifte van een nieuw kentekenbewijs.

Als een natuurlijk of niet-natuurlijk persoon tenminste vijf aanslagen motorrijtuigenbelasting onbetaald heeft gelaten past de ontvanger het verplichtingensignaal toe. Er gelden wel enkele voorwaarden:
- de invordering van de schuld is op een andere manier niet mogelijk
- de motorrijtuigenbelastingschuld staat onherroepelijk vast.

De Belastingdienst kent twee groepen schuldenaren die te maken kunnen krijgen met een verplichtingensignaal:
- de katvangers
- andere notoire wanbetalers motorrijtuigenbelasting

In het kentekenregister zijn deze twee groepen terug te vinden met ieder een eigen signaleringscode:
- code 1 voor de katvanger
- code 2 voor de notoire wanbetaler

Per belastingschuldige kan slechts één verplichtingensignaal worden aangetekend: of voor katvanger of voor de notoire wanbetaler motorrijtuigenbelasting.

De Belastingdienst/Centrale administratieve processen (B/CAP) brengt het verplichtingensignaal rechtstreeks aan in het kentekenregister. Ook de opheffing gaat via B/CAP.

Tegen het aanbrengen van het verplichtingensignaal kan de belastingschuldige geen bezwaar aantekenen bij de Belastingdienst of bij de RDW Centrum voor voertuigtechniek en informatie. Hij zal zich moeten wenden tot de burgerlijke rechter.

Als de Wet Schuldsanering Natuurlijke personen (WSNP) van toepassing is, gelden er bijzondere regels voor het uitbrengen van het verplichtingensignaal.

62.1 Katvangers

Een katvanger is (veelal) een insolvabele, geen verhaal biedende persoon die tegen betaling 1 of meer kentekens van motorrijtuigen op zijn naam laat zetten, terwijl hij geen eigenaar of houder van het betreffende voertuig is. Voor dat voertuig wordt vervolgens geen motorrijtuigenbelasting betaald. De eigenaar of houder van het voertuig wordt in een dergelijke situatie ook wel 'verschuiler' genoemd.

Om deze zogeheten katvangerconstructies bij motorrijtuigen tegen te gaan, is naast de plaatsing van een verplichtingensignaal bij katvangers in het kentekenregister van de Dienst wegverkeer te Veendam een bijzonder verhaalsrecht voor onbetaald gebleven motorrijtuigenbelasting opgenomen, in artikel 22a van de Invorderingswet 1990.

62.1.1 ***Verplichtingensignaal bij katvangers***

Als een katvanger die voor de op zijn naam gestelde motorrijtuigen ten minste 5 maal (Wegenverkeerswet 1994, artikel 49, lid 1, letter d juncto art. 20 van het Kentekenreglement) de door hem verschuldigde motorrijtuigenbelasting niet of niet volledig heeft betaald, zal de ontvanger B/CAP Team Toezicht Binnen/Coördinatiepunt Fraude (CPF) verzoeken om een verplichtingensignaal aan te brengen in het kentekenregister van de Dienst Wegverkeer te Veendam (RDW Centrum voor voertuigtechniek en informatie). De katvanger kan na het aanbrengen van de signalering geen nieuwe kentekens meer op naam krijgen.

Het verplichtingensignaal voor katvangers heeft de code 1. Aan de hand van deze code zien medewerkers van de Belastingdienst/Toezicht Buiten, Douane of de politie, bijvoorbeeld tijdens een controle, dat het kenteken van het motorrijtuig op naam staat van een katvanger. Zij kunnen daarop het motorrijtuig wegslepen en in beslag (laten) nemen.

Het verplichtingensignaal bij katvangers kan alleen op verzoek van de ontvanger uit het kentekenregister worden verwijderd.

62.1.2 ***Bijzonder verhaalsrecht***

Katvangers zijn (veelal) insolvabele, geen verhaal biedende personen die tegen betaling kentekens van motorrijtuigen op hun naam laten zetten. Als de belasting door de formeel belastingschuldige niet wordt betaald en er geen verhaal is, kan de ontvanger naast het aanbrengen van een verplichtingensignaal beslag laten leggen op elke auto waarvan het kenteken op naam staat van deze ‘katvanger'. Dit laatste gebeurt op grond van artikel 22a van de Invorderingswet 1990.

Dit bijzondere verhaalsrecht beperkt zich overigens niet alleen tot gevallen waarin het kenteken op naam van een katvanger staat. Het is ook van toepassing wanneer de formeel belastingschuldige van een naheffingsaanslag motorrijtuigenbelasting kennelijk insolvabel is.

Het recht van de ‘verschuilers' (de feitelijke eigenaar van het voertuig) of andere derden wordt ondergeschikt gemaakt aan deze bijzondere verhaalsmogelijkheid. Als de rechthebbende derde alleen betaling aanbiedt voor de verschuldigde motorrijtuigenbelasting op de in beslaggenomen auto, mag de ontvanger alleen akkoord gaan met de betaling als de volledige ten name van de katvanger openstaande motorrijtuigenbelastingschuld wordt betaald.

Als echter de rechthebbende derde van een dergelijk motorrijtuig goederen van de katvanger aanwijst waarop diens motorrijtuigenbelastingschuld geheel kan worden verhaald, is uitwinning van het motorrijtuig van de rechthebbende derde voor de katvanger op grond van artikel 22a van de Invorderingswet 1990 niet (meer) mogelijk. Dit is uitgewerkt in artikel 77 van de Leidraad Invordering 2008.

62.2 Notoire wanbetaler MRB

Een notoire wanbetaler motorrijtuigenbelasting is een natuurlijk of rechtspersoon die voor de motorrijtuigen die op zijn naam zijn gesteld, ten minste 5 maal de verschuldigde motorrijtuigenbelasting niet of niet volledig heeft betaald. Het wezenlijke verschil met een katvanger is dat de notoire wanbetaler het kenteken op eigen naam heeft staan en daarnaast ook
eigenaar is van het motorrijtuig. Er is dus geen sprake van een constructie zoals bij katvangers. De behandeling van een notoire wanbetaler motorrijtuigenbelasting verschilt dan ook van die van een katvanger.

Een belangrijk verschil in behandeling met een katvangers is dat er voor de notoire wanbetaler geen bijzonder verhaalsrecht is gemaakt. Dat wil dus zeggen dat de bepalingen van artikel 22a van de Invorderingswet 1990 hier niet gelden. De niet betaalde motorrijtuigenbelasting moet op andere wijze worden ingevorderd.

Als achteraf blijkt dat de notoire wanbetaler (ook) een katvanger is, kan de verplichtingensignaalcode 2 worden omgezet in die van de katvanger (code 1). De ontvanger moet dit doorgeven aan B/CAP, Team Toezicht Binnen/Coördinatiepunt Fraude (CPF).

*62.2.1 **Verplichtingensignaal bij notoire wanbetalers MRB***

Voordat een verplichtingensignaal kan worden aangebracht voor een notoire wanbetaler motorrijtuigenbelasting, wordt deze eerst gewaarschuwd voor de gevolgen van het niet (volledig) betalen van zijn motorrijtuigenbelasting. Pas nadat 5 aanslagen motorrijtuigenbelasting (Wegenverkeerswet 1994, artikel 49, lid 1, letter d) ook na de waarschuwing(en) onbetaald zijn gebleven, kan een verplichtingensignaal voor een notoire wanbetaler motorrijtuigenbelasting worden aangebracht in het kentekenregister van de Dienst wegverkeer te Veendam (RDW Centrum voor voertuigtechniek en informatie).

Het verplichtingensignaal kan niet worden toegepast voor:
- motorrijtuigenbelastingschuld die inmiddels is verjaard
- motorrijtuigenbelastingschuld die oninbaar is geleden op grond van de codes:
  - 04: WSNP
  - 21: onverdedigbare hardheid
  - 30: belastingaanslag op naam van overledene
  - 40: niet verder bemoeilijken particulieren
  - 41: niet verder bemoeilijken ondernemers
  - 42: niet verder bemoeilijken ex-ondernemers
  - 43: besluit van de staatssecretaris
  - 50: restbedragen tot en met € 25
  - 51: restbedragen groter dan € 25

De ontvanger stelt de belastingschuldige in kennis van het aanbrengen van het verplichtingensignaal.

Een verplichtingensignaal kan ook worden aangebracht als de belastingschuldige in staat van faillissement verkeert of in de periode van de MSNP of WSNP.

Er kan geen 2e signalering worden aangebracht als er al een signalering aanwezig is. Als dat het geval is, worden er ook geen waarschuwingsbrieven of een mededeling van het aanbrengen van het verplichtingensignaal verzonden.

Het verplichtingensignaal voor notoire wanbetalers heeft de code 2. Aan de hand van deze code ziet de medewerker van de Belastingdienst/Toezicht Buiten, Douane of de politie - bijvoorbeeld tijdens een controle - dat het hier gaat om een wanbetaler motorrijtuigenbelasting. Belastingdienst/Toezicht Buiten of Douane kunnen het motorrijtuig op grond van de signalering niet in beslag laten nemen of wegslepen, zoals dat wel mogelijk is bij een signalering voor een katvanger - de politie zal dit niet (laten) doen.

Het verplichtingensignaal bij een notoire wanbetaler motorrijtuigenbelasting kan alleen op verzoek van de ontvanger uit het kentekenregister worden verwijderd.

*62.2.2 **Waarschuwing verplichtingensignaal***

Als een aanslag of meerdere aanslagen motorrijtuigenbelasting oninbaar moet worden geleden en er is nog geen verplichtingensignaal aangebracht, zendt de ontvanger een waarschuwingsbrief aan de belastingschuldige. Daarin meldt de ontvanger dat hij de mogelijkheid heeft om het verplichtingensignaal aan te brengen. De ontvanger nodigt de belastingschuldige in deze brief nog één keer uit om de - op dat moment niet meer in te vorderen - aanslagen motorrijtuigenbelasting binnen 14 dagen te betalen.

De waarschuwingsbrief wordt niet verzonden:
- als er al een verplichtingensignaal aanwezig is; of
- bij de volgende OP-codes:
  - 04: WSNP
  - 21: onverdedigbare hardheid
  - 30: belastingaanslag op naam van overledene
  - 40: niet verder bemoeilijken particulieren
  - 41: niet verder bemoeilijken ondernemers
  - 42: niet verder bemoeilijken ex-ondernemers
  - 50: restbedragen tot en met € 25
  - 51: restbedragen groter dan € 25

De ontvanger onderzoekt 14 dagen na de waarschuwingsbrief of de betreffende motorrijtuigenbelastingschuld is betaald. Als dat niet het geval is, beoordeelt de ontvanger of het verplichtingensignaal moet worden aangebracht.

*62.2.3 **Meedelen verplichtingensignaal***

Voordat het verplichtingensignaal wordt aangebracht, verstuurt de ontvanger daarover een mededeling naar de belastingschuldige.

De mededeling moet eerder zijn voorafgegaan door ten minste 1 waarschuwingsbrief om de motorrijtuigenbelastingschuld te betalen.

Tegen de mededeling en het daadwerkelijk aanbrengen van het verplichtingensignaal kan de belastingschuldige geen bezwaar aantekenen bij de Belastingdienst.

Als de belastingschuldige heeft betaald, kan hij de ontvanger verzoeken het signaal te verwijderen.

62.3 Aanbrengen verplichtingensignaal

Als voor de belastingschuldige al een verplichtingensignaal in het kentekenregister is opgenomen, wordt geen procedure gestart voor het aanbrengen van nog een verplichtingensignaal - tenzij de verplichtingensignaalcode moet worden gewijzigd.

Het verplichtingensignaal in het kentekenregister bij de Dienst wegverkeer te Veendam (RDW Centrum voor voertuigtechniek en informatie) kan alleen op verzoek van de ontvanger in het kentekenregister worden geplaatst. B/CAP, Team Toezicht Binnen/Coördinatiepunt Fraude (CPF) voert dit uit.

De ontvanger verstuurt het verzoek per e-mail (BCA Aanvraag VPS_Postbus) aan het CPF. Het CPF zorgt ervoor dat de signalering in het kentekenregister wordt aangebracht.

Voor het aanbrengen van een verplichtingensignaal worden geen kosten gerekend.

62.3.1 ***Gegevens verzoek verplichtingensignaal***

Het verzoek voor het aanbrengen van een verplichtingensignaal moet de volgende gegevens bevatten:

- naam, adres en woonplaats van de belastingschuldige
- burgerservicenummer/sofinummer van de belastingschuldige
- geboortedatum van de belastingschuldige
- naam en rechtstreeks telefoonnummer van de ontvanger die het verzoek doet
- aanduiding dat het verplichtingensignaal moet worden aangebracht
- de datum van het verzoek

62.4 Opheffen verplichtingensignaal

Zodra de volledige motorrijtuigenbelastingschuld (inclusief rente en kosten) is betaald, moet het verplichtingensignaal verwijderd worden.

Bovendien heft de ontvanger het verplichtingensignaal op voor:

- motorrijtuigenbelastingschuld die inmiddels is verjaard
- motorrijtuigenbelastingschuld die oninbaar is geleden op grond van de codes:
  - 04: WSNP
  - 21: onverdedigbare hardheid
  - 30: belastingaanslag op naam van overledene
  - 40: niet verder bemoeilijken particulieren
  - 41: niet verder bemoeilijken ondernemers
  - 43: besluit van de staatssecretaris
  - 50: restbedragen tot en met € 25
  - 51: restbedragen groter dan € 25

Alleen in zeer bijzondere omstandigheden kan de ontvanger ook besluiten om het signaal te verwijderen terwijl de motorrijtuigenbelastingschuld nog niet (volledig) is betaald. De ontvanger moet hier heel terughoudend mee omgaan. Een bijzondere omstandigheid doet zich onder meer voor als een saniet over een motorrijtuig moet beschikken om de schuldsanering te laten slagen, zoals voor het verkrijgen of behouden van betaald werk. De ontvanger zal onder die bijzondere omstandigheid het verplichtingensignaal verwijderen als:

- het verplichtingensignaal het beschikken over het motorrijtuig verhindert,
- de bewindvoerder gemotiveerd verzoekt om verwijderen èn
- de bewindvoerder verklaart dat hij toeziet op het stipt nakomen van de motorrijtuigenbelasting

In de volgende situaties kan het verplichtingensignaal ook worden opgeheven zonder een verzoek van de belastingschuldige:

- als bij een faillissement een homologatie van een akkoord wordt bereikt
- na afloop van de periode van een MSNP
- bij een WSNP als er sprake is van:
  - kwijtschelding
  - een dwangakkoord
  - een schone lei verklaring

De ontvanger stuurt de opdracht tot opheffing van het verplichtingensignaal per e-mail naar de postbus (B/CAP Aanvraag verplichtingensignaal_Postbus) van B/CAP (Team Toezicht Binnen/ Coördinatiepunt Fraude (C.P.F.). B/CAP zorgt dat de signalering uit het kentekenregister wordt verwijderd. Als de signalering is opgeheven, stuurt de ontvanger daarvan een kennisgeving naar de belastingschuldige.

Voor het opheffen van een verplichtingensignaal worden geen kosten gerekend.

62.4.1 ***Gegevens opdracht verplichtingensignaal***

Het verzoek voor het opheffen van een verplichtingensignaal moet de volgende gegevens bevatten:

- naam, adres en woonplaats van de belastingschuldige
- burgerservicenummer van de belastingschuldige
- geboortedatum van de belastingschuldige
- naam en rechtstreeks telefoonnummer van de ontvanger die het verzoek doet
- aanduiding dat het verplichtingensignaal moet worden opgeheven
- de reden waarom het verplichtingensignaal moet worden opgeheven

62.5 Bezwaar tegen verplichtingensignaal

Tegen het aanbrengen van het verplichtingensignaal kan de belastingschuldige geen bezwaar aantekenen bij de Belastingdienst of bij de Dienst wegverkeer te Veendam (RDW Centrum voor voertuigtechniek en informatie). Hij zal zich moeten richten tot de burgerlijke rechter.

Als de RDW de afgifte van een kenteken weigert op grond van een verplichtingensignaal, kan de klant bij die dienst in bezwaar gaan. De RDW zal dan bij de Belastingdienst informeren of de signalering terecht is aangebracht. B/CAP is voor een dergelijk verzoek om informatie het 1e aanspreekpunt.

62.6 Rol van B/CAP bij verplichtingensignaal

B/CAP, Team Toezicht Binnen/Coördinatiepunt Fraude (CPF), is het centrale aanspreekpunt voor het verplichtingensignaal binnen de Belastingdienst. Zij plaatst en verwijdert het verplichtingensignaal op verzoek van de ontvanger. Dit geldt zowel voor het verplichtingensignaal bij katvangers als het verplichtingensignaal bij notoire wanbetalers motorrijtuigenbelasting.

Het CPF is ook voor de Dienst wegverkeer (RDW Centrum voor voertuigtechniek en informatie) het eerste aanspreekpunt. Verzoek om informatie van deze dienst over het verplichtingensignaal wordt dan ook eerst behandeld door het CPF, te bereiken op de telefoonnummers 055-5288199 en 055-5282710, per fax op nummer: 055-5283410.

Het CPF houdt een dossier bij van alle verzoeken voor het aanbrengen van een verplichtingensignaal. Via een online-verbinding brengt zij het signaal rechtstreeks aan in het kentekenregister van de Dienst wegverkeer te Veendam.

62.6.1 Aanbrengen verplichtingensignaal door B/CAP

De ontvanger kan niet zelf een verplichtingensignaal aanbrengen. Hij moet dat doen door tussenkomst van B/CAP, Team Toezicht Binnen/ Coördinatiepunt Fraude (CPF).

B/CAP brengt het verplichtingensignaal via een online-verbinding rechtstreeks aan in het kentekenregister van de Dienst wegverkeer te Veendam.

B/CAP controleert eerst of er al een verplichtingensignaal is aangebracht.

Als dat nog niet het geval is, legt zij een nieuw dossier aan op naam van de belastingschuldige. In dat dossier voegt zij een afdruk van het (e-mail)verzoek van de ontvanger.

Voordat B/CAP het verplichtingensignaal kan aanbrengen, moet zij eerst met het systeem HSB/1600 een persoonssleutel bepalen. Met deze sleutel kan het verplichtingensignaal aangebracht worden op de daarvoor bestemde HTML-pagina van de Dienst wegverkeer te Veendam. Een afdruk van de HTML-pagina wordt bewaard in het dossier.

B/CAP stuurt een antwoord-e-mail aan de ontvanger dat het verplichtingensignaal is aangebracht. B/CAP bewaart in haar dossier een afdruk van deze e-mail.

62.6.2 Opheffen verplichtingensignaal door B/CAP

De ontvanger kan niet zelf een verplichtingensignaal opheffen. Hij moet dat doen door tussenkomst van B/CAP, Team Toezicht Binnen/ Coördinatiepunt Fraude (CPF).

B/CAP brengt de opheffing van het verplichtingensignaal via een online-verbinding rechtstreeks in in het kentekenregister van de Dienst wegverkeer te Veendam.

In het dossier dat van de belastingschuldige is aangemaakt in verband met het verplichtingensignaal, voegt B/CAP een afdruk van het (e-mail)verzoek van de ontvanger.

Voordat B/CAP het verplichtingensignaal kan verwijderen, moet zij eerst met het systeem HSB/1600 een persoonssleutel bepalen. Met deze sleutel kan het verplichtingensignaal verwijderd worden op de daarvoor bestemde HTML-pagina van de Dienst wegverkeer te Veendam. Een afdruk van de HTML-pagina wordt bewaard in het dossier.

B/CAP stuurt een antwoord-e-mail aan de ontvanger dat het verplichtingensignaal is opgeheven. B/CAP bewaart in haar dossier een afdruk van deze e-mail.

62.6.3 B/CAP aanspreekpunt voor RDW

Als de Dienst wegverkeer (RDW Centrum voor voertuigtechniek en informatie) informatie nodig heeft over een verplichtingensignaal, neemt zij contact op met B/CAP, Team Toezicht Binnen/Coördinatiepunt Fraude (CPF). Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn omdat de klant een bezwaarschrift heeft ingediend tegen de weigering om een kenteken af te geven. B/CAP is dus het eerste aanspreekpunt van de Belastingdienst voor een dergelijke verzoek om informatie.

62.7 Verplichtingensignaal en wettelijke schuldsaneringsregeling

Als de Wet Schuldsanering Natuurlijke Personen (WSNP) van toepassing is, gelden er bijzondere regels voor het uitbrengen van het verplichtingensignaal. Er zijn een aantal bijzondere uitgangspunten. Voor de omzetting codes oninbaar lijden wordt een praktische werkwijze voorgesteld. Verder worden er een paar voorbeelden gegeven om een en ander te verduidelijken.

62.7.1 Uitgangspunten

Het verplichtingensignaal is geen executiemiddel en gedurende de WSNP wordt voor wat betreft het verplichtingensignaal gehandeld als ware er niet sprake van de WSNP: dus gedurende de WSNP voor het verplichtingensignaal het normale beleid volgen, want er is nog geen sprake van een schone lei. Evenmin is bekend of de schone lei verleend zal worden. Als het verplichtingensignaal is aangebracht en daarna volgt WSNP, blijft het verplichtingensignaal gehandhaafd. Het verplichtingensignaal wordt pas opgeheven als voor alle aanslagen motorrijtuigenbelasting de schone lei is verleend (aanslagen motorrijtuigenbelasting code 04), of als ze betaald zijn.
Als betrokkene gedurende de WSNP een verplichtingensignaal opgeheven wil krijgen, moeten alle aanslagen motorrijtuigenbelasting die oninbaar zijn geleden, worden voldaan: dus ook de aanslagen die onder de schuldsanering vallen.

Code 04: aanslagen tellen niet mee voor de vraag of een verplichtingensignaal moet worden aangebracht of niet.

Als een WSNP wordt uitgesproken alle aanslagen die oninbaar zijn geleden en nog niet zijn verjaard aanmelden ter verificatie, ongeacht of wel of niet een verplichtingensignaal is aangebracht.

62.7.2 ***Omzetting codes oninbaarlijden***

Efficiënte werkwijze in verband met tijdrovende omzetting van codes

Bij beëindiging van de WSNP met de schone lei, moeten van alle oninbaar geleden aanslagen de OP-codes handmatig gewijzigd worden: van 020 naar 04. Dit handmatig wijzigen blijkt zeer tijdrovend te zijn en gebeurt vaak niet.
Om te voorkomen dat ten onrechte een verplichtingensignaal wordt aangebracht, wordt de volgende praktische werkwijze voorgesteld.
Na beëindiging van de WSNP door het verlenen van de schone lei, geldt de datum van die beëindiging als het begin waarop de telling van de aanslagen motorrijtuigenbelasting (voor de vraag of een verplichtingensignaal al dan niet moet worden aangebracht (opnieuw) een aanvang neemt.
Met andere woorden: na afloop van de WSNP wordt opnieuw met het tellen van oninbaar geleden aanslagen voor het aanbrengen van het verplichtingensignaal begonnen.

In die opzet kan het voorkomen dat een aanslag, ontstaan gedurende de WSNP en waarvoor derhalve geen schone lei verleend is, niet wordt meegenomen bij de telling om tot 5 oninbaar geleden aanslagen te komen, vereist voor het aanbrengen van het verplichtingensignaal. Namelijk als de aanslag oninbaar wordt geleden vóór einde WSNP.

Voorbeeld

Aanslagen 1, 2, 3---------WSNP--------aanslag 4-----------schone lei----------aanslag 5.
In de voorgestane opzet wordt voor de aanslagen 1, 2 en 3 de schone lei verleend.
Aanslag 4 krijgt geen schone lei.
Gaan wij bij de telling uit van het moment van het verlenen van de schone lei, dan is aanslag 5 de 1e aanslag die onbetaald blijft (en niet de 2^{e}:er wordt dus niet gekeken naar aanslag 4!).
Overigens zal deze situatie weinig voorkomen. Aanslag 4 zou dan al tijdens de WSNP-periode OP moeten worden geleden. In de praktijk zal het zelden gebeuren, dat een aanslag die niet onder de WSNP valt, ál tijdens de WSNP-procedure OP wordt geleden. Het zal juist leiden tot strenger optreden om betaling af te dwingen, evt. met inschakeling van de bewindvoerder. De saniet zal ook eerder bereid zijn te betalen, vanwege de sanctie op niet-betalen (uit de WSNP gegooid worden).

62.7.3 ***Voorbeelden***

Voorbeeld 1

A heeft op 1 juli 2007 4 aanslagen motorrijtuigenbelasting die oninbaar zijn geleden (code 020).Op 1 juli 2007 wordt de WSNP uitgesproken.
De 4 aanslagen motorrijtuigenbelasting vallen in de schuldsaneringsregeling. Op 1 februari 2008 wordt er door A wederom een aanslag motorrijtuigenbelasting onbetaald gelaten over de periode na het uitspreken van de schuldsaneringsregeling.
Wat te doen in het kader van het verplichtingensignaal?

Gedurende de looptijd van de WSNP moet A zijn lopende verplichtingen gewoon bijhouden. Dit doet hij dus niet. Er is een nieuwe aanslag ontstaan (1 februari 2008): deze valt niet in de schuldsanering omdat de aanslag betrekking heeft op een periode na het uitspreken van de schuldsaneringsregeling.

De (4) aanslagen motorrijtuigenbelasting, van voor 1 juli, vallen wel onder de schuldsanering maar tellen gewoon mee voor de vraag of een verplichtingensignaal al dan niet moet worden aangebracht. Dit betekent dat als de aanslag februari 2008 oninbaar wordt geleden, een waarschuwingsbrief wordt verstuurd en dat bij niet voldoening aan de waarschuwingsbrief het verplichtingensignaal zal worden aangebracht. Als het verplichtingensignaal is aangebracht kan dit, gedurende de looptijd van de WSNP, alleen maar worden opgeheven als álle aanslagen motorrijtuigenbelasting betaald zijn. Dus het alleen voldoen van de aanslag van 1 februari gedurende de looptijd van de WSNP leidt niet tot opheffing van het VPS.

Als de schone lei wordt verleend resteert voor de 4 aanslagen motorrijtuigenbelasting een natuurlijke verbintenis. (OP code 020 wordt code 04).

Deze aanslagen tellen niet meer mee voor het áánbrengen of opheffen van een verplichtingensignaal. Om het, tijdens de WSNP, al aangebrachte verplichtingensignaal op te heffen is echter vereist dat álle aanslagen motorrijtuigenbelastingen betaald zijn en/of de schone lei is verleend. Er mag dus geen enkele aanslag motorrijtuigenbelasting meer openstaan als het verplichtingensignaal wordt opgeheven.

Dit betekent dat het verplichtingensignaal pas wordt opgeheven als de aanslag van februari is betaald.

Na beëindiging van de WSNP met een schone lei kan een nieuw verplichtingensignaal alleen worden aangebracht als er opnieuw 5 - nieuwe - aanslagen motorrijtuigenbelasting oninbaar zijn geleden. De aanslagen met OP-code 04 tellen dus niet mee voor de vraag of een verplichtingensignaal moet worden aangebracht of niet.

Voorbeeld 2
Zelfde situatie als onder voorbeeld 1, alleen met dit verschil dat de aanslag die op 1 februari 2008 wordt opgelegd betrekking heeft op een periode van voor het van toepassing verklaren van de WSNP.

Ook in deze situatie wordt een verplichtingensignaal aangebracht als de aanslag van februari 2008 niet wordt voldaan. Maar anders dan in voorbeeld 1 blijft het verplichtingensignaal niet gehandhaafd als sprake is van het verlenen van een schone lei, omdat in deze situatie ook de aanslag van 1 februari 2008 onder de schuldsanering valt. Het verlenen van een schone lei ziet derhalve niet alleen op de eerder opgelegde 4 aanslagen motorrijtuigenbelasting, maar ziet ook op de aanslag motorrijtuigenbelasting die 1 februari 2008 is opgelegd. Nu alle 5 de aanslagen motorrijtuigenbelasting resteren als natuurlijke verbintenis code 04) dient het verplichtingensignaal te worden opgeheven.

Voorbeeld 3
Verplichtingensignaal aangebracht op 1 mei 2007 (5 aanslagen motorrijtuigenbelasting onbetaald gelaten en oninbaar geleden: code 020).
WSNP op 1 juli 2007: verplichtingensignaal door laten lopen. Gedurende WSNP worden geen nieuwe aanslagen motorrijtuigenbelasting meer opgelegd. Na afloop van de WSNP wordt de schone lei verleend. Nu alle 5 de aanslagen motorrijtuigenbelasting resteren als natuurlijke verbintenis (code 04) dient het verplichtingensignaal te worden opgeheven.

63 Informatie verstrekken en opvragen

De ontvanger kan voor het verloop van de invordering bepaalde gegevens nodig hebben. Ieder is gehouden die desgevraagd te verstrekken. De Invorderingswet 1990 (Hoofdstuk VII, artikel 58-63ab) regelt de verplichtingen die in dit geval aan personen en lichamen kunnen worden opgelegd. Hoofdstuk VIII van de Invorderingswet 1990 (artikel 64-66) vermeldt de sancties op het niet nakomen van die verplichtingen.

De gegevens moeten duidelijk, stellig en zonder voorbehoud worden verstrekt.

De informatieplicht vervalt uiteraard na volledige betaling van de belastingschuld.

Informatie komt in vele soorten en omvat naast mondelinge en schriftelijke gegevens bijvoorbeeld ook computerbestanden.

Als de ontvanger gegevens wil opvragen moet er aan een aantal voorwaarden zijn voldaan.

De wijze van opvragen van gegevens is bij voorkeur schriftelijk, maar mondeling kan ook.

Het kan soms de voorkeur verdienen om de gegevens te raadplegen bij degene die de gegevens moet verstrekken.

Soms beroept een gegevensverstrekker zich op een geheimhoudingsplicht. De belastingschuldige of aansprakelijkgestelde kan zich echter niet beroepen op een al dan niet wettelijke geheimhoudingsplicht.

Als de op te vragen gegevens gaan over belastingaanslagen die direct of indirect onderwerp zijn van een strafrechtelijk onderzoek, neemt de ontvanger tegenover de belastingschuldige artikel 29 van het Wetboek van Strafvordering in acht en geeft hij de zogenaamde ‘cautie’).

Sommige administratieplichtigen kunnen zich beroepen op een verschoningsrecht. Het betreft de traditioneel erkende vertrouwens-beroepen, zoals advocaten en artsen (zie § 64.7).

Het opvragen van de gegevens leidt niet altijd tot de gewenste verstrekkingen.

Als de ontvanger wel de gevraagde informatie heeft verkregen kan de verstrekker achteraf om een kostenvergoeding vragen, als hij vindt dat de informatieverplichting ten onrechte is opgelegd Dit is geregeld in artikel 62a, lid 1 van de Invorderingswet 1990. De ontvanger beslist op dit verzoek door middel van een kostenbeschikking.

Het niet nakomen van de informatieverplichtingen kan een fiscaal delict en daarmee een strafbaar feit opleveren.

Artikel 63a van de Invorderingswet 1990 bepaalt dat de verplichtingen op grond van de artikelen 58, 59, 60 en 62 tegenover de ontvanger ook bestaan tegenover andere ambtenaren die door de minister van Financiën zijn aangewezen.

De aanwijzing is door de minister alleen gebruikt voor de directeur van de Fiod. De aanwijzing is gebaseerd op grond van artikel 10, Uitvoeringsregeling Belastingdienst. Daarnaast kunnen de informatieverplichtingen ook bestaan tegenover de controle-ambtenaren en deurwaarders. Die worden aangewezen door middel van een beperkt mandaat door de directeur van de betreffende Belastingdienstregio en is gebaseerd op artikel 10:5 van de Algemene wet bestuursrecht. De (beperkte) aanwijzing is vermeld op de identiteitspasjes van die ambtenaren.

Artikel 63b, lid 2 van de Invorderingswet 1990 geeft de ontvanger de mogelijkheid om een verzuimboete op te leggen als men weigert om kopieën, afdrukken of uittreksels te (laten) maken.

Wanneer de ontvanger verzoeken krijgt om informatieverstrekking zijn een aantal bepalingen van belang: de geheimhoudingsplicht van artikel 67 van de Invorderingswet 1990, de Instructie Informatieverstrekking en de Wet Openbaarheid van Bestuur.

63.1 Soorten informatie en gegevensdragers

Op grond van artikel 58 van de Invorderingswet 1990 kan de ontvanger de volgende informatie opvragen:
- gegevens en inlichtingen (mondeling, schriftelijk of via datacommunicatie)
- boeken, bescheiden en andere gegevensdragers
- de inhoud van gegevensdragers

Voorbeelden van gegevensdragers zijn:
- boeken
- documenten
- computerschijven (harde schijven, cd-roms, dvd's)
- magneetbanden
- diskettes
- microfiches

De hierbovenstaande uitleg van het begrip 'gegevensdragers' is analoog aan de uitleg van dit begrip in artikel 47 van de Algemene wet rijksbelastingen.

63.2 Voorwaarden gegevens opvragen

Ieder is gehouden op verzoek van de ontvanger de gegevens te verstrekken. Ook moet er een betalingsachterstand zijn. Van betalingsachterstand is in dit geval sprake als er onvoldoende is betaald na het verstrijken van een vervaldag of na aanvang van de versnelde invordering.

De gegevensverstrekker kan ook een derde zijn. Dit betreft dan:
- een derde bij wie zich gegevensdragers bevinden van een belastingschuldige of een aansprakelijkgestelde (hieronder valt ook

degene die nog niet formeel bij beschikking aansprakelijk is gesteld, maar waarvan vermoed wordt dat deze aansprakelijk is).
- een andere derde bij wie zich gegevensdragers bevinden, zoals:
  - een lichaam
  - een natuurlijk persoon die een bedrijf of zelfstandig beroep uitoefent
  - een natuurlijk persoon die inhoudingsplichtig is

Het gaat hier dus niet om schuld van de derde zelf, maar om schuld van een belastingschuldige of aansprakelijkgestelde. (hieronder valt ook degene die nog niet formeel bij beschikking aansprakelijk is gesteld, maar waarvan vermoed wordt dat deze aansprakelijk is).

Er moet ook sprake zijn van voldoende fiscaal belang. Er is sprake van voldoende fiscaal belang als het openstaande bedrag € 681 of meer bedraagt. Deze voorwaarde geldt overigens niet als er sprake is van:
- een onwillige belastingschuldige
- vrees voor cumulatie van belastingschuld

Uiteraard moeten de gegevens die de ontvanger wil opvragen van belang kunnen zijn voor de betreffende invorderingskwestie. Het criterium 'van belang voor de invordering' (Invorderingswet 1990, artikel 58) moet ruim worden uitgelegd en ziet niet uitsluitend op het verkrijgen van gegevens over verhaalsmogelijkheden. Het is de ontvanger (en niet de inlichtingenverstrekker) die bepaalt of de gegevens, inlichtingen of gegevensdragers van belang zijn voor de invordering.

Ook moet de ontvanger nagaan of de gegevens al bij de Belastingdienst aanwezig zijn. Als deze gegevens al aanwezig zijn, hoeft hij ze niet meer op te vragen. Zo wordt voorkomen dat er bij de gegevensverstrekker onnodige irritatie ontstaat.

Als de ontvanger de gegevens bij een ander kantoor moet opvragen, doet hij dit bij voorkeur schriftelijk.

63.3 Wijze van opvragen

Bij het opvragen van gegevens stelt de ontvanger een redelijke termijn vast voor de gegevensverstrekker. Hierbij weegt hij de volgende zaken af:
- de inspanning die de gegevensverstrekker moet leveren om de gegevens te verstrekken
- het kostenaspect
- het invorderingsbelang

Een redelijke termijn ook per direct zijn, als de ontvanger vindt dat het invorderingsbelang het zwaarst weegt - bijvoorbeeld bij toepassing van de versnelde invordering van artikel 10 van de Invorderingswet 1990. Afhankelijk van de plaats waar de gegevens zich bevinden vraagt de ontvanger deze op bij de belastingschuldige, aansprakelijkgestelde, dan wel bij de derde.

Gegevens kunnen mondeling en schriftelijk worden opgevraagd. Schriftelijk opvragen heeft de voorkeur.

Voor het schriftelijk opvragen maakt de ontvanger gebruik van de standaardbrieven. Hij kan ook vragen om kopieën, leesbare afdrukken, een computeruitdraai of een uittreksel. Er wordt in ieder geval ook vermeld op grond van welk artikel uit de Invorderingswet 1990 de gegevens worden opgevraagd.

De gegevens kunnen ook mondeling worden opgevraagd. Dit is bijvoorbeeld handig als de gegevens zeer snel nodig zijn. Mondeling verstrekte gegevens hebben, bewijsrechtelijk gezien, slechts betekenis als er bij het verstrekken daarvan getuigen aanwezig waren. Schriftelijk opvragen verdient daarom de voorkeur.

Als de ontvanger de gegevens toch mondeling opvraagt, legt hij in ieder geval vast:
- de datum waarop de gegevens zijn opgevraagd
- de termijn waarbinnen de gegevens verstrekt moeten worden
- of er bij de mondelinge gegevensverstrekking getuigen aanwezig waren

De ontvanger legt deze gegevens vast in ETM en in het invorderingsdossier.

Bij het toepassen van de informatieplicht tegenover financiële instellingen en openbare accountants past de ontvanger zoveel mogelijk de gedragscodes toe die bestaan tussen de Belastingdienst en de financiële instellingen en tussen de Belastingdienst en de openbare accountants.

63.3.1 ***Verzoek om informatie bij banken***

Belastingschuldige moet, op grond van artikel 58 Invorderingswet 1990, op verzoek van de ontvanger, informatie verstrekken. De ontvanger kan verzoeken om bijvoorbeeld bankafschriften of andere gegevens die betrekking hebben op bancaire activiteiten. Als de belastingschuldige de gevraagde gegevens niet kan verstrekken, wordt hij in de gelegenheid gesteld die gegevens bij de bank te verzamelen. Indien dit geen resultaat oplevert, kan de ontvanger aan de bank, op grond van artikel 58, artikel 62 Invorderingswet 1990 en Voorschrift informatie fiscus/banken, besluit van 16 december 2020 met nummer 2020-22953, een verzoek doen om informatie. Naar aanleiding van dit verzoek verstrekt de bank informatie over de derde.

In sommige gevallen is het niet wenselijk dat de ontvanger de belastingschuldige verzoekt om informatie, bijvoorbeeld omdat het belang van het onderzoek dit niet toestaat. In die gevallen is het mogelijk om een verzoek rechtstreeks aan de bank te richten, zonder eerst informatie op te vragen bij de belastingschuldige. De bank mag de belastingschuldige niet inlichten over dit verzoek.

Het verzoek om informatie wordt *schriftelijk* – onder vermelding dat aan paragraaf 3.1.0 Voorschrift informatie fiscus/banken (eerst belastingschuldige zelf verzoeken c.q. in de gelegenheid stellen om informatie te verstrekken) is voldaan dan wel dat paragraaf 3.1.1 (rechtstreeks verzoek aan bank) van toepassing is – gedaan. De ontvanger legt een dergelijk verzoek voor aan de VTA formeel recht of VTA invordering van zijn kantoor. De directeur van het desbetreffende

organisatieonderdeel ondertekent het verzoek. Vervolgens kan de ontvanger het verzoek naar het lokale kantoor of hoofdkantoor van de bank sturen. Bij sommige banken kan een dergelijk verzoek via de digitale weg worden ingediend.

Het opvragen van informatie bij banken is ook mogelijk in gevallen waarin door Nederland bijstand ten behoeve van de heffing van belastingen en de invordering van belastingschulden van andere staten wordt verleend.

63.4 Raadplegen ter plaatse

De ontvanger maakt terughoudend gebruik van de mogelijkheid te vragen de gegevensdragers naar het kantoor te laten brengen; de beoogde gegevens worden bij voorkeur per brief opgevraagd.

Het kan zijn dat het raadplegen van de gegevens ter plaatse de voorkeur verdient, omdat bijvoorbeeld opsturen erg omslachtig is of niet wenselijk.

Dit kan dan gebeuren door de hiertoe aangewezen medewerkers van het kantoor. Zij kunnen de gewenste gegevens bij de belastingschuldige, aansprakelijkgestelde of derde raadplegen en stellen de ontvanger daarvan schriftelijk op de hoogte.

Met artikel 58 van de Invorderingswet 1990 kan de ontvanger de belastingschuldige ook verzoeken gegevens en inlichtingen te verstrekken en gegevensdragers voor raadpleging beschikbaar te stellen, om zo te beoordelen of hij derden aansprakelijk kan stellen. Als desondanks bij de belastingschuldige zelf geen antwoord kan worden gevonden op de vraag of iemand aansprakelijk kan worden gesteld, kan de ontvanger zich tot de administratieplichtigen wenden en zich daarbij beroepen op artikel 62 van de Invorderingswet 1990.

Als de raadpleging bij een derde plaatsvindt, stelt de ontvanger de belastingschuldige of aansprakelijkgestelde daarvan direct schriftelijk in kennis.

Als de derde de gegevensdragers voor raadpleging beschikbaar heeft gesteld, ziet de ontvanger er op toe dat deze na inzage niet aan de belastingschuldige, maar aan de derde worden teruggegeven. Alleen op schriftelijk verzoek van de derde kunnen de stukken na raadpleging aan de belastingschuldige worden teruggegeven.

Tegenover aansprakelijkgestelden kan de ontvanger zich pas na aansprakelijkstelling beroepen op de informatieverplichtingen.

Als de ontvanger ter plaatse bij de inlichtingenverstrekker kopieën, leesbare afdrukken of uittreksels maakt, zorgt hij ervoor dat dit zo min mogelijk last voor de betrokkene veroorzaakt.

63.5 Weigeren gegevensverstrekking

Artikel 61 van de Invorderingswet 1990 regelt hoe om te gaan met een weigering van gegevensverstrekking als daarbij een beroep wordt gedaan op de geheimhoudingsplicht.

Op grond van artikel 61 kan de belastingschuldige of de aansprakelijkgestelde zich niet met vrucht beroepen op een al dan niet wettelijke geheimhoudingsplicht.

Als het onvermijdelijk is dat de ontvanger gegevens met een privacy-karakter onder ogen krijgt, vormt dit geen grond om de verstrekking van gegevens of de beschikbaarstelling van gegevensdragers te weigeren. De ontvanger zelf is op grond van artikel 67, lid 1 van de Invorderingswet 1990 wel gehouden tot geheimhouding van deze gegevens.

Wel kunnen bepaalde derden (o.a. artsen, notarissen, advocaten, genoemd in artikel 63 van de Invorderingswet 1990) een beroep doen op een verschoningsrecht.

Artikel 63b, lid van de Invorderingswet 1990 geeft de ontvanger de mogelijkheid om een verzuimboete op te leggen als men weigert om kopieën, afdrukken of uittreksels te (laten) maken.

Verder zijn er ook nog strafrechtelijke bepalingen opgenomen in de artikelen 64 tot en met 66 van de Invorderingswet 1990. Deze zijn van toepassing als de informatieverplichtingen niet, niet volledig of niet op de juiste wijze worden nagekomen. In de artikelen 64 tot en met 66 bedoelde gevallen is dan sprake van een strafbaar feit (fiscaal delict). Er wordt onderscheid gemaakt in ‘overtredingen’ en ‘misdrijven’.

63.6 Het geven van de cautie (zwijgrecht)

Bij belastingaanslagen die direct of indirect onderwerp zijn van een strafrechtelijk onderzoek, neemt de ontvanger tegenover de belastingschuldige artikel 29 van het Wetboek van Strafvordering in acht en geeft hij de zogenaamde ‘cautie’. Dit wil zeggen dat de belastingschuldige die als verdachte wordt aangemerkt, wordt gewezen op zijn zwijgrecht: hij is niet verplicht op vragen te antwoorden. Uit rechtsbescherming mag niemand namelijk worden gedwongen om tegen zichzelf te getuigen of een bekentenis af te leggen.

Met de cautie wordt vermeden dat gegevens of gegevensdragers in een eventuele procedure aangemerkt worden als onrechtmatig verkregen bewijs en daarom buiten beschouwing zouden moeten blijven. Voor zover de gegevens of gegevensdragers geen betrekking hebben op aspecten van dat strafrechtelijk onderzoek, is artikel 58 van de Invorderingswet 1990 onverkort van toepassing.

63.7 Het verschoningsrecht

Artikel 62 van de Invorderingswet 1990 regelt de verplichting tot het verstrekken van gegevens en inlichtingen en het ter beschikking stellen van gegevensdragers voor administratieplichtigen als bedoeld in artikel 52 van de Algemene wet rijksbelastingen (Awr).

De in artikel 52 van de Algemene wet rijksbelastingen bedoelde administratieplichtigen zijn:

- lichamen (in de zin van de Awr, zoals een nv, bv, vereniging of stichting)
- personen die een bedrijf of een zelfstandig beroep uitoefenen
- personen die inhoudingsplichtig zijn

In het 1e lid van artikel 62 van de Invorderingswet 1990 is neergelegd dat de administratieplichtigen als bedoeld in artikel 52 van de Algemene wet rijksbelastingen gehouden zijn aan de verplichtingen opgenomen in de artikelen 58, 59 en 60 van de Invorderingswet 1990.

Artikel 63 van de Invorderingswet 1990 bepaalt dat alleen administratieplichtigen met een traditioneel erkend vertrouwensberoep, zoals notarissen, advocaten, artsen en apothekers, zich op een geheimhoudingsplicht (verschoningsrecht) mogen beroepen met betrekking tot artikel 62 van de Invorderingswet 1990. Als het gaat om de eigen belastingschuld kan echter ook deze beroepsbeoefenaar zich niet met vrucht beroepen op een al dan niet wettelijke geheimhoudingsplicht (Invorderingswet 1990, artikel 61).

Van de notariële geheimhoudingsplicht zijn een beperkt aantal specifieke transacties, handelingen of betalingen die hebben plaatsgevonden via zogenoemde derdengeldenrekening uitgezonderd. Voor een verzoek om informatie hierover is een machtiging door het Ministerie van Financiën vereist. Er moet een gerede aanleiding bestaan voor een informatieverzoek. Er moet een afweging worden gemaakt tussen het belang van de bescherming van de vertrouwelijkheid tussen notaris en cliënt aan de ene kant, en het belang dat gemoeid is met doorbreking van de geheimhouding aan de andere kant. Die afweging wordt gemaakt in een interne goedkeuringsprocedure. Als gebruik wordt gemaakt van de mogelijkheid om informatie over de derdengeldenrekening op te vragen, dan moet de notaris er op gewezen worden dat hij een geheimhoudingsplicht heeft tegenover derden op grond van artikel 67 AWR.

Artikel 62, lid 2 van de Invorderingswet 1990 regelt het verstrekken van gegevens voor de belastinginvordering van derden door (semi-)overheidslichamen deels afwijkend van artikel 58-61 en artikel 63 van de Invorderingswet 1990. Artikel 62, lid 3 van de wet (waarin artikel 55 van de Algemene wet rijksbelastingen van toepassing wordt verklaard) verplicht (semi-)overheidsdiensten kosteloos de gegevens en inlichtingen te verstrekken die voor de invordering nodig zijn, behoudens ontheffing door de minister van Financiën.

Overigens strekt artikel 62 van de Invorderingswet 1990 er niet toe de door de derdebeslagene tijdens de gerechtelijke verklaringsprocedure afgelegde verklaring te toetsen. Wel kan dit artikel aangewend worden om verhaalsmogelijkheden bij derden te achterhalen.

63.8 Resultaat opgevraagde gegevens

Nadat de ontvanger gegevens heeft opgevraagd, zijn er verschillende resultaten mogelijk.

Als de gegevens niet concreet zijn, of voor velerlei uitleg vatbaar, vraagt de ontvanger opnieuw de inlichtingen, gegevens en/of gegevensdragers op. Hierbij herhaalt de ontvanger de vragen en vraagt expliciet om correcte en concrete gegevens op grond van het relevante artikel uit de Invorderingswet 1990.

Andere mogelijkheden zijn:

- De ontvanger heeft geen gegevens verkregen.

- Na herhaald verzoek zijn er gegevens of inlichtingen verkregen die onjuist en/of onvolledig zijn.
- De ontvanger heeft gegevensdragers ter beschikking gekregen die vals of vervalst zijn.
- De ontvanger heeft geen gegevensdragers ter beschikking gekregen.

In deze gevallen kan er sprake zijn van een fiscaal delict. Bij het niet voldoen aan artikel 60 van de Invorderingswet zijn de strafrechtelijke bepalingen van toepassing van hoofdstuk VIII van de Invorderingswet 1990. Het weigeren gegevens te verstrekken vormt een zogenaamd omissiedelict. Voor het strafrechtelijk vervolg is het noodzakelijk dat er in ieder geval 2 keer schriftelijk is gemaand om de gegevens te verstrekken.

Verder geeft artikel 63 b, lid 2 van de Invorderingswet 1990 de ontvanger de mogelijkheid om een verzuimboete op te leggen als men weigert om kopieën, afdrukken of uittreksels te (laten) maken.

63.9 Fiscaal delict behandelen

Het niet, niet volledig of niet op juiste wijze nakomen van de informatie-verplichtingen levert een strafbaar feit op. Als er geen sprake is van opzet gaat het om een overtreding. Als er wel sprake is van opzet, wordt dit aangemerkt als een misdrijf.

Het niet of niet correct nakomen van een verplichting tot het verstrekken van gegevens, of tot het ter beschikking stellen van gegevensdragers, kan een strafbaar feit zijn. Als er geen opzet in het spel is geldt artikel 64 van de Invorderingswet 1990. Lid 1 en 2 geven de strafmaat, waarbij de in lid 2 genoemde hoofdstraffen kunnen cumuleren. Er kan een geldboete of hechtenis worden opgelegd. Artikel 65a van de Invorderingswet 1990 bestempelt de bedoelde strafbare feiten als overtredingen.

Bij het niet of niet correct nakomen van een verplichting tot het verstrekken van gegevens, of tot het ter beschikking stellen van gegevensdragers, kan ook sprake zijn van opzet. Artikel 65 van de Invorderingswet 1990, lid 1 en 2 geeft de strafmaat. Er kan een geldboete of een gevangenisstraf worden opgelegd. Deze straffen kunnen cumulatief worden toegepast. Artikel 65a van de Invorderingswet 1990 wet bestempelt de bedoelde strafbare feiten als misdrijven.

Het alsnog verstrekken van gegevens en inlichtingen kan strafvervolging voorkomen. Dit wordt bepaald in artikel 65, lid 3 van de Invorderingswet 1990. Wie binnen de door de ontvanger gestelde termijn opzettelijk in het geheel geen, onjuiste of onvolledige gegevens of inlichtingen heeft verstrekt en dus het misdrijf van artikel 65 van de Invorderingswet 1990 heeft begaan, krijgt zo de mogelijkheid strafvervolging te voorkomen door alsnog (juiste en volledige) gegevens te verstrekken. Voorwaarde daarbij is in de eerste plaats dat de betrokkene dit doet uit vrije wil en niet omdat hij weet of redelijkerwijs moet vermoeden dat het strafbare feit bekend is of binnenkort bekend zal zijn bij de opsporingsambtenaren. De tweede voorwaarde om af te zien van strafvervolging in de bedoelde gevallen is dat het niet tijdig verstrekken van de gevraagde inlichtingen

of gegevens niet tot gevolg heeft dat een lager bedrag kon worden verhaald dan anders mogelijk zou zijn geweest.

Verder is het van belang te weten dat tegen niet meewerkende informatieplichtigen veelal ook op grond van het **civiele recht** geprocedeerd kan worden om de informatieverplichtingen af te dwingen. Bijvoorbeeld via een kort geding, een verkorte termijnprocedure, of een gewone bodemprocedure bij de civiele rechter.

Als **meerdere personen** aan het begaan van een belastingdelict hebben bijgedragen zal aan de hand van de regels van het commune strafrecht beoordeeld moeten worden of - en zo ja op grond waarvan - strafrechtelijke vervolging van de deelnemers kan plaatsvinden. Een derde kan veelal als medepleger worden beschouwd in de zin van artikel 47, lid 1 van het Wetboek van Strafrecht, als hij in een bewuste samenwerking met de belastingschuldige handelingen heeft verricht die als uitvoeringshandelingen kunnen worden aangemerkt, zoals het overhandigen van valse of vervalste gegevensdragers (of de inhoud daarvan in valse of vervalste vorm) aan de ontvanger. Als de derde geen uitvoeringshandelingen, maar slechts ondersteunings- of voorbereidingshandelingen verricht die niet rechtstreeks het beoogde gevolg veroorzaken, kan hij slechts als medeplichtige worden gestraft.

De ontvanger moet melding doen bij de boete-fraudecoördinator van zijn kantoor als:
- de gegevens ook na 2 schriftelijke maningen niet aan de gestelde eisen voldoen; en
- de ontvanger besluit niet over te gaan tot een civiele procedure; en
- sprake is van een strafbaar fiscaal delict (vermoeden van grove schuld van de kant van de gegevensverstrekker)

De boete-fraudecoördinator behandelt de aangifte van dit delict volgens de Aanmeldings-, Transactie- en Vervolgingsrichtlijnen voor fiscale delicten en douanedelicten 2006. De ontvanger vermeldt in zijn melding alle gegevens die van belang zijn.

Er zijn nu 2 mogelijkheden:
- De aanmelding voldoet niet aan de aanmeldingsrichtlijn. De fraudecoördinator licht de ontvanger schriftelijk in en de invordering wordt voortgezet.
- De aanmelding voldoet aan de aanmeldingsrichtlijn. De fraudecoördinator brengt de aanmelding zo spoedig mogelijk in het selectieoverleg. Aan het selectieoverleg nemen deel: de fraudecoördinator, de contactambtenaar Awr of WD en de teamleider van de FIOD. De invordering wordt al dan niet voortgezet in overleg met de FIOD.

Dit overleg moet bepalen of de zaak zal worden ingebracht in het zogenoemde tripartite-overleg tussen de Officier van Justitie, de contactambtenaar Awr of WD en de FIOD. Als in het tripartite-overleg wordt besloten tot opsporing, geeft de fraude-coördinator daartoe opdracht aan een ambtenaar op het kantoor die met het opmaken van een proces-verbaal is belast. Als de FIOD echter tot opschorting besluit, geldt dit niet.

63.10 Rechtsbescherming belastingplichtige Wet Dezentjé

Ieder moet aan de ontvanger op diens verzoek informatie verschaffen ten behoeve van de invordering. Dit is geregeld in de artikelen 58 tot en met 63a en de artikelen 64 tot en met 66 van de Invorderingswet 1990.

Voor de inspecteur zijn deze informatieverplichtingen geregeld in de Algemene wet rijksbelastingen (AWR). Op grond daarvan zijn belastingplichtigen en administratieplichtigen binnen bepaalde grenzen verplicht om aan de inspecteur op zijn verzoek informatie te verschaffen die fiscaal relevant kan zijn. Het betreft hier de artikelen 47 tot en met 55 van de AWR. De Belastingdienst heeft in dit opzicht vergaande bevoegdheden.

Een fiscale rechtsingang ontbrak tegen een verzoek om informatieverstrekking op basis van de AWR of Invorderingswet. Op voorstel van de Tweede Kamerleden Dezentjé Hamming-Bluemink en Groot is de Algemene wet rijksbelastingen en de Invorderingswet aangepast. Deze aanpassing betreft een versterking van de rechtsbescherming van belastingplichtigen met betrekking tot de administratieplicht en controlehandelingen van de fiscus.

Als gevolg van het wetsvoorstel Dezentjé is in de Invorderingswet 1990 een nieuw artikel 62a opgenomen. Dit artikel heeft betrekking op een door de ontvanger af te geven ‘kostenbeschikking’.

63.11 Kostenbeschikking Wet Dezentjé

De kostenbeschikking kan aan de orde komen als de ontvanger op grond van de artikelen 58 tot en met 63a van de Invorderingswet 1990 informatie heeft opgevraagd en verkregen van de belastingschuldige, een aansprakelijkgestelde, een derde of een administratieplichtige. Op grond van artikel 62a, lid 1 van de Invorderingswet 1990 kan een persoon de ontvanger verzoeken om een kostenvergoeding als hij vindt dat de informatieverplichting waaraan hij heeft voldaan, onrechtmatig is opgelegd. De ontvanger beoordeelt het verzoek op basis van redelijkheid. De eventuele vergoeding is een integrale kostenvergoeding.

Indien de ontvanger wordt geconfronteerd met een verzoek tot vergoeding van de gemaakte kosten, wint hij advies in bij de revaco invordering en (indien het verzoek een MGO of ZGO onderneming betreft) bij de klantcoördinator. Een besluit tot het al dan niet toekennen van de kostenvergoeding wordt genomen in samenspraak met de verantwoordelijk leidinggevende.

De ontvanger beslist op het verzoek om een kostenvergoeding bij een voor bezwaar vatbare beschikking. Artikel 62a, lid 2 van de Invorderingswet 1990 bepaalt dat de regels omtrent bezwaar, beroep, hoger beroep en beroep in cassatie, zoals vermeld in hoofdstuk V van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, van overeenkomstige toepassing zijn op de beschikking. De ontvanger heeft dus in voorkomende gevallen alleen maar te maken met de ‘kostenbeschikking’. De inspecteur kan naast de ‘kostenbeschikking’ ook nog te maken krijgen met een eventueel af te geven ‘informatiebeschikking’.

Voor de door de ontvanger af te geven beschikking is een model opgenomen in het Modellenboek Invordering.

63.12 Bijzonder mandaat

Artikel 63a van de Invorderingswet bepaalt dat de informatieverplichtingen tegenover de ontvanger op grond van de artikelen 58, 59, 60 en 62 ook bestaan tegenover andere ambtenaren die door de minister van Financiën zijn aangewezen.

Men noemt dit ook wel het bijzondere mandaat van artikel 63a.
Van deze bevoegdheid heeft de Minister tot nu toe slechts 1 keer gebruik gemaakt: in artikel 10 Uitvoeringsregeling Belastingdienst heeft de Minister als 'andere ambtenaar' aangewezen de directeur van de FIOD en de door deze directeur aangewezen andere ambtenaren van de Belastingdienst.

Daarnaast kan ook aan controle-ambtenaren en belastingdeurwaarders een beperkte aanwijzing (ook wel specifiek mandaat genoemd) worden verleend voor het opvragen van informatie voor de invordering. Dit betreft alleen de invorderingsaangelegenheden genoemd in artikel 58 t/m 62 van de Invorderingswet. Deze aanwijzing gebeurt door de directeur van de Belastingregio en is gegrond op artikel 10:5 van de Algemene wet bestuursrecht.

Voor controle-ambtenaren kan hierbij gedacht worden aan onderzoeken die namens de ontvanger verricht worden zoals onderzoeken naar aansprakelijkheid of naar de deblokkering van een G-rekening. Maar het kan ook gaan om het zoeken naar verhaalsmogelijkheden tijdens reguliere controles voor de heffing. Deze onderzoeken worden veelal uitgevoerd door medewerkers met een algemeen mandaat als heffer. Voor deze controles is hoofdstuk VII van de Invorderingswet 1990 van belang (artikel 58 e.v.).

Belastingdeurwaarders kunnen bijvoorbeeld tijdens de beslagleggingen of tijdens andere bezoeken bij belastingschuldigen informatie tegenkomen die voor de ontvanger van belang kan zijn, zoals inkomstengegevens, bedrijfsadministratie, bankafschriften en computerbestanden. Zij kunnen hier op grond van deze aanwijzing dus ook gericht naar vragen.

Dit specifieke mandaat (artikel 10:5 AWB) voor controlemedewerkers en belastingdeurwaarders kan op de identiteitspassen worden vermeld. Daarnaast is het gewenst om dit beperkte mandaat ook te melden in het mandaatregister, in de hiervoor bedoelde kolom Bijzonder Mandaat.

63.13 Informatieverstrekking door de ontvanger

Als de ontvanger op aanvraag informatie verstrekt, heeft hij te maken met de geheimhoudingsplicht van artikel 67 van de Invorderingswet 1990. In lid 2 van dat artikel is bepaald wanneer de geheimhoudingsplicht niet geldt. In lid 3 van dat artikel is bepaald dat de minister van Financiën van deze plicht ontheffing kan verlenen. In de Instructie Informatieverstrekking is dit verder uitgewerkt.

Op de vraag welke informatie aan een aansprakelijkgestelde kan worden verstrekt en welke informatie hem op grond van artikel 67, lid 1, van de

wet moet worden geweigerd, geeft artikel 49.5 van de Leidraad Invordering 2008 antwoord.

Wet openbaarheid van bestuur
In beginsel wijst de ontvanger verzoeken van derden om feitelijke informatie over de belastingschuldige voor wie zij aansprakelijk zijn gesteld af, ook als zij zich uitdrukkelijk beroepen op de Wet openbaarheid van bestuur of verzoeken om ontheffing van de geheimhoudingsplicht. De Wob dient uitsluitend het algemene openbaarheidsbelang en dus niet het specifieke belang van de derde bij de gevraagde gegevens. In voorkomend geval dient de ontvanger zo'n verzoek steeds te toetsen aan de uitzonderingsgronden van artikel 10 van de Wet openbaarheid van bestuur. In een aantal gevallen zal de absolute uitzonderingsgrond ex artikel 10, lid 1, onderdeel c van de Wet openbaarheid van bestuur de verstrekking van de gevraagde gegevens al in de weg staan.

Bij de belangenafweging van artikel 10, lid 2 van de Wet openbaarheid van bestuur betrekt de ontvanger enerzijds het algemene of publieke openbaarheidsbelang, anderzijds de door de Wob beschermde belangen. Onder de laatste zijn mede begrepen de belangen van de Belastingdienst en van de ontvanger als procespartij.

Voor de mogelijkheden tot informatieverstrekking aan derden die voor de belastingschuld van een ander aansprakelijk zijn gesteld wordt verwezen naar Leidraad Invordering 2008, artikel 49.5.

Gerechtsdeurwaarder
Op grond van artikel 475g, lid 3 van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering is de ontvanger verplicht desgevraagd aan de gerechtsdeurwaarder die gerechtigd is beslag te leggen tegen een schuldenaar, schriftelijk informatie te verstrekken over periodieke betalingen die hij aan die schuldenaar verricht of gaat verrichten op grond van een verleende voorlopige teruggaafbeschikking.

Deze informatieplicht behelst uitsluitend gegevens over:
- de vraag of een voorlopige teruggaaf is verleend
- de termijn en de omvang van de betalingen van een voorlopige teruggaaf, onder vermelding van het bedrag van een eventuele verrekening
- de vraag of op de voorlopige teruggaaf in kwestie beslag is gelegd

Het verstrekken van andere informatie dan hiervoor genoemd, is in strijd met de geheimhoudingsplicht van artikel 67 van de Invorderingswet 1990. Aan het enkele feit dat de gerechtsdeurwaarder een verzoek doet op grond van artikel 475g, lid 3 van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering, mag de ontvanger het vertrouwen ontlenen dat de gerechtsdeurwaarder gerechtigd was tot het leggen van beslag tegen de schuldenaar in kwestie.

64 Bezwaar en beroep

Als iemand het niet eens is met een beslissing van een bestuursorgaan, kan hij:
- een **bezwaarschrift** indienen bij dit bestuursorgaan. Een belastingschuldige kan bijvoorbeeld een bezwaarschrift bij de ontvanger indienen tegen de aanmaningskosten.
- een **administratief beroepschrift** zenden aan een bestuursorgaan dat hoger is dan het orgaan dat de oorspronkelijke beslissing heeft genomen. Een belastingschuldige kan bijvoorbeeld een administratief beroepschrift indienen bij de ontvanger tegen de kosten van een dwangbevel die hem in rekening zijn gebracht door de belastingdeurwaarder. Hij kan ook een administratief beroepschrift bij de directeur indienen als de ontvanger een verzoek om uitstel of kwijtschelding heeft afgewezen.
- een **beroepschrift** indienen bij de rechtbank tegen de uitspraak van een bestuursorgaan. Een belastingschuldige kan bijvoorbeeld een beroepschrift indienen tegen de uitspraak van de ontvanger om de kosten van een dwangbevel te handhaven. Bij beroepschriften handelt de ontvanger volgens het Besluit Beroep in Belastingzaken. Een beroepschrift kan ook digitaal bij de rechtbank worden ingediend via http://loket.rechtspraak.nl/bestuursrecht. Kijk op de genoemde site voor de precieze voorwaarden.

Daarnaast kan een belastingschuldige in verzet komen tegen de tenuitvoerlegging van een dwangbevel (Invorderingswet 1990, artikel 17). Ook kan hij zich tegen de executie verzetten (Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering, artikel 438).

Een derde die zijn rechten wil claimen op door de belastingdeurwaarder in beslag genomen roerende zaken, kan een beroepschrift indienen bij de ontvanger (Invorderingswet 1990, artikel 22). Ook kan hij een verzetschrift indienen bij de belastingdeurwaarder die het beslag heeft gelegd (Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering, artikel 435, lid 3).

De ontvanger gaat bij beroepschriften te werk volgens het Besluit Beroep in Belastingzaken.

Een bezwaarschrift moet aan de volgende voorwaarden voldoen:
- Het moet schriftelijk worden ingediend.
- Het moet tijdig zijn ingediend.
- Het moet gemotiveerd zijn.
- Het intrekken van het bezwaarschrift moet schriftelijk gebeuren.

De ontvanger moet:
- de ontvangst van het bezwaarschrift schriftelijk bevestigen
- het bezwaarschrift zoveel mogelijk binnen 6 weken na het einde van de bezwaartermijn afhandelen
- de belastingschuldige in de gelegenheid stellen gehoord te worden
- schriftelijk uitspraak doen op het bezwaarschrift
- bij niet-ontvankelijkheid ambtshalve een beslissing nemen

De ontvanger ziet af van een hoorgesprek als:

- het bezwaarschrift kennelijk niet ontvankelijk is
- het bezwaarschrift kennelijk ongegrond is
- de belanghebbende geen gebruik wil maken van het recht te worden gehoord
- het bezwaarschrift volledig wordt toegewezen

Met 'bezwaarschrift' wordt soms een administratief beroepschrift bedoeld waarvoor de bepalingen van hoofdstuk V van de Algemene wet inzake rijksbelastingen gelden. Dit kan zijn bij een administratief beroepschrift tegen de kosten van een door de belastingdeurwaarder betekend dwangbevel.

64.1 Schriftelijk indienen bezwaarschrift

Een bezwaarschrift moet schriftelijk worden ingediend. Als een belastingschuldige mondeling bezwaar maakt kantoor, legt de ontvanger dit schriftelijk vast. Daarna vraagt hij de belastingschuldige het stuk te ondertekenen. De ontvanger behandelt het dan als een bezwaarschrift.

Als een belastingschuldige zijn bezwaar telefonisch maakt, vraagt de ontvanger hem dat schriftelijk in te dienen. Als het om een duidelijke ambtelijke fout gaat, herstelt de ontvanger deze ambtshalve.

De ontvanger behandelt beroepschriften volgens het Besluit Beroep in Belastingzaken.

Dit alles geldt ook voor een administratief beroepschrift waarop hoofdstuk V van de Algemene wet inzake rijksbelastingen van toepassing is.

64.2 Tijdig indienen bezwaarschrift

De termijn voor het indienen van een bezwaarschrift is 6 weken (10 dagen voor een administratief beroepschrift). De termijn begint op de dag na de dagtekening van de beschikking. Dit is bijvoorbeeld de datum waarop het dwangbevel betekend is.

Als het bezwaarschrift per post is verzonden, is het tijdig ingediend als het voor het einde van de termijn ter post is bezorgd. Maar het bezwaarschrift mag nooit later dan 1 week na afloop van de termijn zijn ontvangen.

Als het bezwaarschrift binnen 1 week na het verstrijken van de bezwaartermijn wordt ontvangen, kan de ontvanger aannemen dat het bezwaarschrift tijdig ter post is bezorgd. Behalve als uit de omstandigheden blijkt dat het bezwaarschrift buiten de bezwaartermijn ter post is bezorgd.

Als de belastingschuldige het bezwaarschrift te laat indient, verklaart de ontvanger het bezwaarschrift niet-ontvankelijk (niet in behandeling te nemen). Dit doet de ontvanger niet als blijkt dat de indiener niet in verzuim is geweest.

Als de ontvanger uit het bezwaarschrift niet kan opmaken welk kantoor bevoegd is, vraagt hij aan de afzender voor welk kantoor het stuk bestemd is. Zodra de ontvanger dit weet, stuurt hij het bezwaarschrift

door naar het bevoegde kantoor. Het tijdstip waarop het bezwaarschrift is ingediend bij het onbevoegde kantoor, bepaalt of het tijdig is.

Dit alles geldt ook voor een administratief beroepschrift waarop hoofdstuk V van de Algemene wet inzake rijksbelastingen van toepassing is.

64.3 Ontvangstbevestiging bezwaarschrift

Als de ontvanger een bezwaarschrift ontvangt, of een verzoek als bezwaarschrift in behandeling neemt, stuurt hij een ontvangstbevestiging.

Als de belastingschuldige in het bezwaarschrift een berekening opneemt van het bestreden bedrag, beschouwt de ontvanger het bezwaarschrift ook als een verzoek om uitstel van betaling. In de ontvangstbevestiging neemt hij dan ook de uitstelbeschikking op. Hij vermeldt dat het niet bestreden bedrag van de belastingaanslag volgens de daarvoor geldende termijnen moet worden betaald. Als de belastingschuldige hier niet aan voldoet, zal de ontvanger zonder nadere aankondiging de invordering beginnen of voortzetten. Als de belastingschuldige opnieuw een verzoek om uitstel van betaling indient, hij moet eerst het niet-bestreden deel betalen voordat de ontvanger opnieuw uitstel verleent.

Als de ontvanger een bezwaarschrift heeft ontvangen waarvoor hij niet bevoegd is, tekent hij op het bezwaarschrift de datum van ontvangst aan. Vervolgens zendt hij het bezwaarschrift zo spoedig mogelijk aan het bevoegde kantoor. De ontvanger stelt de belastingschuldige hiervan schriftelijk op de hoogte.

Dit alles geldt ook voor een administratief beroepschrift waarop hoofdstuk V van de Algemene wet inzake rijksbelastingen van toepassing is.

64.4 Motivering bezwaarschrift

De belastingschuldige motiveert in het bezwaarschrift waarom hij het niet eens is met de afgegeven beschikking. Als hij dit niet of niet duidelijk doet, vraagt de ontvanger hem het bezwaar binnen 4 weken (beter) te motiveren.

Als de belastingschuldige dit niet doet, stuurt de ontvanger een herinnering waarin hij hem nog een termijn van 2 weken geeft om het bezwaarschrift te motiveren. De ontvanger wijst de belastingschuldige hierbij op een mogelijke niet-ontvankelijkverklaring als hij niet reageert.

Dit alles geldt ook voor een administratief beroepschrift waarop hoofdstuk V van de Algemene wet inzake rijksbelastingen van toepassing is.

64.5 Intrekken bezwaarschrift

Als de belastingschuldige zijn bezwaarschrift wil intrekken, moet hij dit schriftelijk doen. De ontvanger bevestigt de intrekking altijd schriftelijk. Tijdens het horen kan de intrekking ook mondeling doen. Deze mondelinge intrekking neemt hij op in het schriftelijke verslag van het hoorgesprek.

Dit alles geldt ook voor een administratief beroepschrift waarop hoofdstuk V van de Algemene wet inzake rijksbelastingen van toepassing is.

64.6 Afhandelen bezwaarschrift

De ontvanger behandelt een ingediend bezwaarschrift zoveel mogelijk binnen 6 weken na het einde van de bezwaartermijn. Deze termijn kan de ontvanger met maximaal 6 weken verlengen. Hij deelt de belastingschuldige deze verlenging schriftelijk mee. Verder uitstel is mogelijk als de belastingschuldige daarmee instemt.

Als de ontvanger belastingschuldige vraagt om het bezwaar aan te vullen, schort de ontvanger de beslistermijn van het bezwaarschrift op. De opschorting duurt tot de dag waarop het bezwaar is aangevuld of waarop de daarvoor gestelde termijn ongebruikt is verstreken.

Als het bezwaarschrift is ingediend door een gemachtigde, stuurt de ontvanger de uitspraak naar hem.

Dit alles geldt ook voor een administratief beroepschrift waarop hoofdstuk V van de Algemene wet inzake rijksbelastingen van toepassing is.

64.7 Horen belastingschuldige

Voordat de ontvanger op een bezwaarschrift beslist, vraagt hij de belastingschuldige of hij wil worden gehoord. Dit moet hij ook vragen als hij twijfelt of het bezwaarschrift kennelijk niet-ontvankelijk of ongegrond is. Het beleid wijkt hierin af van de Algemene wet bestuursrecht. Het hoorgesprek vindt in principe plaats op kantoor.

De ontvanger maakt een verslag van het horen en stuurt dit naar de belastingschuldige. Een kopie van het verslag bewaart hij in het dossier. Als de belastingschuldige het niet eens is met de inhoud van het verslag, kan hij de ontvanger hierover inlichten. Deze legt dit schriftelijk vast.

Telefonisch horen mag niet. De belastingschuldige kan na telefonisch contact met de ontvanger afzien van een hoorgesprek, als hij zijn zaak voldoende heeft toegelicht.

Dit alles geldt ook voor een administratief beroepschrift waarop hoofdstuk V van de Algemene wet inzake rijksbelastingen van toepassing is.

64.8 Niet horen belastingschuldige

Voordat de ontvanger op een bezwaarschrift beslist, stelt hij de belastingschuldige in de gelegenheid te worden gehoord. Dit doet hij echter niet als:

- belastingschuldige heeft verklaard geen gebruik te willen maken van het recht om te worden gehoord.
- de ontvanger volledig aan het bezwaar tegemoet komt.

Volgens de algemene regel van de Algemene wet bestuursrecht kan ook van het horen worden afgezien als:

- het bezwaar kennelijk niet-ontvankelijk is
- het bezwaar kennelijk ongegrond is

De ontvanger daarentegen hoort de belastingschuldige wel als hij twijfelt of het bezwaarschrift kennelijk niet-ontvankelijk of kennelijk ongegrond is. Het beleid wijkt hierin dus af van de Algemene wet bestuursrecht.

Dit alles geldt ook voor een administratief beroepschrift waarop hoofdstuk V van de Algemene wet inzake rijksbelastingen van toepassing is.

64.8.1 ***Niet-ontvankelijk bezwaar***

Een bezwaarschrift is niet-ontvankelijk als:

- het is ingediend na afloop van de bezwaartermijn
- het is ingediend voor het begin van de bezwaartermijn. Dit geldt niet als de beschikking al genomen is op het moment van indiening, of als de indiener vermoedde dat dit het geval was. In dat geval kan de ontvanger de behandeling aanhouden tot het begin van de bezwaartermijn.
- het is gericht tegen het niet tijdig afgeven van een beschikking en het niet binnen een redelijke termijn is ingediend. Wat een redelijke termijn is, hangt af van de situatie.
- de indiener niet heeft voldaan aan de (nadere) motiveringsplicht van het bezwaarschrift

Dit alles geldt ook voor een administratief beroepschrift waarop hoofdstuk V van de Algemene wet inzake rijksbelastingen van toepassing is.

64.8.2 ***Kennelijk ongegrond bezwaar***

Voorbeelden van een kennelijk ongegrond bezwaar:

- Gehele of gedeeltelijke tegemoetkoming aan het bezwaar zou in strijd zijn met een wettelijk voorschrift of met beleid dat door de Staatssecretaris van Financiën is vastgesteld en gepubliceerd.
- Het bezwaar richt zich tegen een beslissing die geheel overeenkomt met bestaand beleid. Dat beleid is aanvaard door bijvoorbeeld de rechter, de Commissie voor de Verzoekschriften en Burgerinitiatieven uit de Tweede Kamer der Staten-Generaal, de Commissie voor de Verzoekschriften uit de Eerste Kamer der Staten-Generaal of de Nationale ombudsman.

Dit alles geldt ook voor een administratief beroepschrift waarop hoofdstuk V van de Algemene wet inzake rijksbelastingen van toepassing is.

64.8.3 ***Uitspraak op bezwaar***

De ontvanger deelt de uitspraak op een bezwaarschrift schriftelijk mee aan de belanghebbende. Als het bezwaarschrift door een gemachtigde is ingediend, stuurt de ontvanger de uitspraak naar hem.

Tegen de uitspraak op een bezwaarschrift kan de belanghebbende in beroep komen bij de rechtbank. Tegen de uitspraak van de rechtbank staat vervolgens hoger beroep open bij het gerechtshof. De ontvanger handelt bij beroepschriften volgens het Besluit Beroep in Belastingzaken.

64.8.4 ***Ambtshalve beslissing op bezwaa***
Als de belanghebbende een bezwaarschrift te laat indient, verklaart de ontvanger het niet-ontvankelijk. Hij deelt dit schriftelijk mee aan de belastingschuldige. Tegelijk geeft hij aan of hij aan het bezwaar zou zijn tegemoet gekomen als het tijdig was ingediend. In dat geval komt hij ambtshalve tegemoet aan het bezwaar en vermeldt dit in de brief.

64.9 Administratief beroep bij de directeur
Als een belastingschuldige het niet eens is met de beslissing van de ontvanger, kan hij tegen die beslissing een administratief beroepschrift indienen. Hij dient het beroepschrift in bij de ontvanger die de beschikking heeft afgegeven, maar richt het aan de directeur waaronder de ontvanger valt.

Als de belastingschuldige na een (gedeeltelijk) afwijzende beschikking een verzoekschrift indient en hieruit blijkt dat er geen sprake is van een beroepschrift, stuurt de ontvanger dit toch als zodanig door naar de directeur. Dit doet hij niet als hij op het verzoekschrift een gunstiger beschikking moet nemen dan de eerder afgegeven beschikking. Dan behandelt de ontvanger het verzoek zelf en geeft hij een nieuwe beschikking af. Tegen deze beschikking kan de belastingschuldige dan formeel in beroep komen bij de directeur.

Als er tussen de indiening van het 1e en het 2e verzoek (om uitstel of kwijtschelding bijvoorbeeld) enige tijd ligt en de ontvanger twijfelt over de informatie die bij het 1e verzoek was gegeven, stuurt hij de belastingschuldige een nieuw vragenformulier. Als na ontvangst daarvan blijkt dat de persoonlijke en financiële omstandigheden nogal zijn gewijzigd, deelt de ontvanger aan de belastingschuldige mee dat hij het verzoek als een nieuw 1e verzoek zal behandelen. Tegen de nieuwe beslissing kan de belastingschuldige formeel beroep aantekenen. De ontvanger stuurt een ontvangstbevestiging van het beroepschrift.

Als het beroepschrift niet (voldoende) gemotiveerd is, stelt de ontvanger belanghebbende alsnog een termijn om het beroepschrift te motiveren. Hij wijst hierbij op een mogelijke niet-ontvankelijkverklaring bij het niet voldoen aan deze motiveringsplicht. Als belanghebbende na de termijnstelling zijn beroepschrift nog steeds niet heeft gemotiveerd, dan stuurt de ontvanger het pro-forma beroepschrift door naar de directeur. Het advies aan de directeur dient in dit geval een niet-ontvankelijkverklaring te zijn.

De ontvanger stuurt het beroepschrift met een advies door naar de directeur. Deze beslist tijdig op het beroepschrift. Hier geldt niet hoofdstuk V van de Algemene wet inzake rijksbelastingen. De belastingschuldige kan ook een beroepschrift indienen als de ontvanger niet tijdig een besluit neemt. Het indienen van een beroepschrift is dan niet aan een termijn gebonden. Als tijdens zo'n beroepsprocedure blijkt dat bijvoorbeeld uitstel of kwijtschelding verleend had moeten worden, hoeft de directeur niet alleen maar te besluiten dat de ontvanger niet tijdig heeft beslist; hij kan dan ook inhoudelijk op het beroepschrift beslissen.

64.9.1 ***Advies aan directeur op administratief beroepschrift***
De ontvanger beoordeelt of het beroepschrift tijdig is ingediend.

Een beroepschrift is tijdig ingediend als het voldoet aan één van de volgende voorwaarden:,

- de ontvanger heeft het beroepschrift ontvangen binnen 10 dagen vanaf de datum van de beschikking.
- een niet bevoegde ontvanger heeft het beroepschrift binnen 10 dagen ontvangen en doorgezonden naar de bevoegde ontvanger.
- een ander overheidsorgaan dan de ontvanger heeft het beroepschrift binnen 10 dagen ontvangen en doorgezonden naar de ontvanger.
- het beroepschrift is binnen de termijn van 10 dagen ter post bezorgd en de ontvanger heeft het binnen 1 week na afloop van genoemde termijn van 10 dagen ontvangen.

Als het beroepschrift niet tijdig is ingediend, adviseert de ontvanger aan de directeur het beroepschrift niet-ontvankelijk te verklaren.

De ontvanger voegt met het doorzenden van het beroep aan de directeur altijd een advies bij. Bij het advies voegt de ontvanger ook de bijlagen. Voorafgaand aan deze doorzending beoordeelt een VTA Invordering of Vaco Invordering dit advies inhoudelijk en zorgt deze ook voor mede-ondertekening.De ontvanger zendt het advies en de stukken uiterlijk binnen twee weken na ontvangst van het beroepschrift aan de directeur. De directeur kan dan een gedegen beslissing nemen. De behandeltermijn kan worden verlengd met de tijd die de belastingschuldige krijgt om aanvullende informatie te geven. De directeur stuurt een advies van de ontvanger onbehandeld terug naar de VTA Invordering of Vaco Invordering als de ontvanger geen compleet dossier aanlevert of als de mede-ondertekening ontbreekt.

64.9.2 ***Termijn beslissing directeur op administratief beroepschrift***

De directeur beslist binnen 6 weken nadat het administratief beroepschrift bij de Belastingdienst is ontvangen. Deze termijn kan hoogstens met 6 weken schriftelijk worden verlengd. Een verdere verlenging van de termijn kan alleen als de belastingschuldige hiermee instemt.

Als de ontvanger de belastingschuldige vraagt om het beroep aan te vullen, schort de ontvanger de beslistermijn van het beroepschrift op. De opschorting duurt tot de dag waarop het beroep is aangevuld of waarop de daarvoor gestelde termijn ongebruikt is verstreken. Voordat de directeur op het beroepschrift beslist, vraagt hij de belastingschuldige of hij wil worden gehoord.

64.9.3 ***Beslissing directeur op administratief beroepschrift***

De directeur beoordeelt bij de behandeling van een beroepschrift of de ontvanger zijn bestreden beslissing terecht en op de juiste gronden heeft genomen. Wanneer de directeur over het beroepschrift heeft beslist, stuurt hij zijn beschikking naar de belastingschuldige of zijn bemachtigde. Hij stuurt ook een kopie nar de ontvanger ter uitvoering. De beschikking vermeldt ten minste:

- de motivering van de beslissing.
- de reden waarom eventueel van het horen van de belastingschuldige is afgezien.

Uit de uitspraak moet blijken dat de motivering van de belastingschuldige daadwerkelijk is beoordeeld; de directeur geeft daar in zijn beschikking bijzondere aandacht aan.

Als de belastingschuldige zijn beroepschrift wil intrekken, moet hij dit schriftelijk doen. Als hij het beroepschrift tijdens het horen intrekt, neemt de directeur dit op in het hoorverslag. De directeur bevestigt dit schriftelijk.

64.10 Administratief beroep bij de ontvanger tegen de door de belastingdienstdeurwaarder in rekening gebrachte kosten voor betekening van een dwangbevel

Als een belanghebbende het niet eens is met de door de belastingdeurwaarder in rekening gebrachte kosten voor het betekenen van het dwangbevel, dan kan deze belanghebbende een administratief beroep indienen bij de ontvanger.

De behandeling van het administratief beroep is nagenoeg gelijk aan de behandeling van een bezwaar en beroep. Als het administratief beroep ontvankelijk en gegrond is, wordt het bestreden besluit vernietigd. De uitspraak wordt ondertekend door de behandelaar zelf.

65 Dwangsom en Beroep bij niet tijdig beslissen

De Wet Dwangsom is een aanvulling op de Algemene wet bestuursrecht (Awb). De wet verplicht de overheid (en dus ook de ontvanger) tot het betalen van een dwangsom als zij niet binnen de wettelijk vastgestelde termijn een beslissing neemt.

De ontvanger heeft te maken met 2 soorten beschikkingen:
1. beschikkingen waarvoor op grond van de Invorderingswet 1990 beroep bij de directeur mogelijk is. Hiervoor is de dwangsomregeling niet van toepassing.
2. beschikkingen waarop de AWR (Algemene Wet Rijksbelastingen) van toepassing is verklaard, waardoor de Algemene wet bestuursrecht en dus ook de dwangsomregeling rechtstreeks van toepassing is.

De Wet Dwangsom bevat 2 regelingen:
3. een dwangsom voor iedere dag dat de beslissing uitblijft
4. de mogelijkheid tot beroep bij de bestuursrechter tegen niet-tijdig beslissen, waarbij de bezwaarfase wordt overgeslagen

Er kan ook een samenloop voorkomen van de dwangsomregeling en het beroep bij de rechtbank.

Tegelijk met deze wet treedt een wet in werking voor aanpassing van de beslistermijnen voor:
- bezwaarschriften in de Algemene wet bestuursrecht
- aanvragen op grond van de Wet openbaarheid van bestuur

Reden voor deze aanpassingen is dat de eerdere beslistermijnen in de praktijk veelal niet haalbaar waren.

65.1 Soort beschikking waarop de dwangsomregeling van toepassing is

De ontvanger heeft te maken met 2 soorten beschikkingen:
1. een beschikking waartegen op grond van de Invorderingswet 1990 beroep bij de directeur mogelijk is (en daarna eventueel de gang naar de civiele rechter). De dwangsomregeling is hierop niet van toepassing.

   Voorbeeld:
   - beschikking op verzoek om in te stemmen met cessie of verpanding
   - beschikking op verzoek om uitstel van betaling
   - beschikking op verzoek om kwijtschelding
   - beroepschrift bij de directeur tegen bodembeslag

2. een beschikking waarop de AWR van toepassing is, waardoor de Awb (en daarmee de dwangsomregeling) rechtstreeks van toepassing is. De beroepsinstantie is de belastingrechter.

   Voorbeeld:

- beschikking op bezwaar- of beroepschrift tegen de kosten van een aanmaning, betekening of invorderingsrente
- beschikking op verzoek om uitstel en kwijtschelding voor conserverende aanslagen
- beschikking op bezwaarschrift tegen aansprakelijkstelling

In beginsel moet de ontvanger op grond van het bepaalde in de Leidraad Invordering zoveel mogelijk Awb-conform handelen. Deze bepaling is in de Leidraad opgenomen omdat de Awb niet in zijn geheel rechtstreeks van toepassing is verklaard op de Invorderingswet.

Echter: het ministerie van Financiën (DGBel) heeft voor de eerst genoemde categorie beschikkingen het standpunt ingenomen dat de dwangsomregeling vooralsnog niet van toepassing is. Hier werken we dus niet AWB conform.

65.2 Dwangsom

Toepassen van de dwangsomregeling kan onder 2 voorwaarden:
1. de ontvanger heeft niet tijdig beslist op een aanvraag.
2. de aanvrager heeft de ontvanger in gebreke gesteld.

Vanaf de eerste dag nadat de wettelijke beslistermijn op een bezwaarschrift of een aanvraag voor een beschikking is verstreken, kan de belastingplichtige de ontvanger in gebreke stellen. De ingebrekestelling moet schriftelijk worden ingediend, verder is deze vormvrij.

Een ingebrekestelling kan ook 'verpakt' zitten in een bezwaarschrift, of in een klacht die (mede) gericht is op niet tijdig beslissen.

Voor het indienen van een ingebrekestelling geldt geen termijn, zolang deze niet onredelijk laat wordt ingediend.

Na ontvangst van de ingebrekestelling heeft de ontvanger 2 weken om alsnog te beslissen. Doet hij dat niet, dan gaat de dwangsom lopen, vanaf de eerste dag na die 2 weken.

De maximale looptijd van de dwangsom is 42 dagen en bedraagt per dag:
- € 20 gedurende de eerste 14 dagen
- € 30 gedurende de daaropvolgende 14 dagen
- € 40 gedurende de laatste 14 dagen

De dwangsom bedraagt maximaal € 1.260.

De ontvanger bepaalt of er sprake is van verschuldigde termijnoverschrijding. Hij stelt de hoogte van de dwangsom bij beschikking vast en keert de verbeurde dwangsom uit aan de aanvrager. Hiervoor is verder geen tussenkomst van de aanvrager nodig. De ontvanger gaat binnen 6 weken over tot betaling.

Een belastingplichtige kan niet al bij het indienen van een bezwaarschrift of een aanvraag een (voorwaardelijke) ingebrekestelling meesturen. Dat ligt anders bij een ingebrekestelling die per abuis een dag te vroeg is ingediend. De ontvanger beschouwt deze wel als geldig.

Het ministerie van Financiën (DGBel) heeft het standpunt ingenomen dat betaalbaar gestelde dwangsommen die verband houden met de belastingheffing of belastinginvordering, kunnen worden verrekend met openstaande belastingschulden.

65.3 Beroep bij niet tijdig beslissen

Aan het instellen van beroep bij de bestuursrechter zijn 2 voorwaarden verbonden:

1. de ontvanger heeft niet tijdig beslist op een aanvraag.
2. de aanvrager heeft de ontvanger in gebreke gesteld

Als de ontvanger niet binnen 2 weken na ingebrekestelling heeft beslist, kan de aanvrager beroep instellen bij de rechtbank.

De rechtbank behandelt het beroep - in beginsel zonder zitting - binnen 8 weken. Als de rechtbank een zitting nodig vindt, is de termijn 13 weken. Als het beroep gegrond is, moet de ontvanger binnen 2 weken alsnog beslissen. Daaraan verbindt de rechter een (nieuwe) dwangsom die ingaat als de ontvanger niet beslist binnen de door de rechter opgelegde termijn van 2 weken.

65.4 Samenloop dwangsomregeling en direct beroep bij rechtbank

Als de ontvanger een ingebrekestelling heeft ontvangen en hij heeft na 2 weken nog niet beslist, is hij een dwangsom schuldig. Hoe langer de beslissing uitblijft, hoe meer de dwangsom oploopt. Vanaf dat moment kan de aanvrager ook een beroepschrift indienen bij de rechtbank tegen niet tijdig beslissen.

65.5 Beslistermijnen bezwaar versoepeld vanaf 1 oktober 2009

Met ingang van 1 oktober 2009 zijn de beslistermijnen voor bezwaarschriften en beschikkingen op aanvraag versoepeld.

Hoofdlijnen van de versoepeling van de beslistermijnen van de Awb:

- De termijn van 6 weken voor een uitspraak op bezwaar begint niet te lopen vanaf binnenkomst van het bezwaarschrift, maar vanaf de dag na de laatste dag van de bezwaartermijn.
- De periode van verdaging door het bestuursorgaan wordt verlengd van 4 naar 6 weken.
- De mogelijkheden tot verder opschorten van de beslissing op bezwaar kunnen worden verruimd als:
  - de aanvrager zelf instemt met verdere opschorting
  - de vertraging kan worden toegerekend aan de aanvrager
  - aanvulling van de aanvraag nodig is
  - behandeling vertraging oploopt omdat er informatie uit het buitenland nodig is
  - sprake is van overmacht bij het bestuursorgaan

Let op!

De termijn voor afhandeling van een verzoek om een beschikking tot het afgeven van die beschikking blijft 8 weken. De verdagingstermijn wordt wel verlengd, van 4 naar 6 weken.

66 Mededelingsplicht ingevolge artikel 22bis IW 1990

Op een bodemzaak van een belastingschuldige kan een derde een bezitloos pandrecht gevestigd hebben of een ander recht hebben, zoals het eigendomsrecht bij huurkoop, leasing of levering onder eigendomsvoorbehoud.

Voor deze derden geldt een mededelingsregeling. Hij moet de ontvanger schriftelijk melden als hij van plan is zijn pandrecht in te roepen of handelingen te (laten) verrichten waardoor de zaak niet meer kwalificeert als bodemzaak. Alleen in bepaalde gevallen geldt de mededelingsplicht niet.

Na de mededeling moet de ontvanger de derde zo snel mogelijk, maar binnen 4 weken na de mededeling, schriftelijk meedelen of de derde zijn rechten veilig kan stellen. Tot dat moment mag de derde zijn pandrecht niet inroepen of handelingen (laten) verrichten waardoor de zaak niet meer kwalificeert als bodemzaak.

Bodemzaken mogen wel weggehaald of vervangen worden als dit past binnen de normale bedrijfsvoering van de belastingschuldige.

De derde kan de ontvanger een aanbod doen om te komen tot een minnelijke regeling. De ontvanger kan hieraan meewerken als aan bepaalde voorwaarden wordt voldaan.

Als de derde zijn rechten op een bodemzaak uitoefent, zijn pandrecht inroept of handelingen verricht of laat verrichten waardoor de zaak niet meer kwalificeert als bodemzaak:
- zonder mededeling te doen aan de ontvanger, of
- zonder de 4-weken termijn na de mededeling af te wachten,
- kan de ontvanger zich, tot maximaal executiewaarde van de bodemzaak, verhalen op de derde.
  Hiervoor maakt de ontvanger een voor bezwaar vatbare beschikking op waarin hij het bedrag vast stelt. De ontvanger kan het bedrag invorderen alsof het een rijksbelasting is.

66.1 Uitzondering mededelingsplicht

Er zijn omstandigheden wanneer de mededelingsplicht voor de derde niet geldt:
- Als bij het aangaan van de overeenkomst tussen de derde en de belastingschuldige, waarbij een recht op de bodemzaken is gevestigd, de totale waarde van die zaken lager is dan € 10.000 (excl. OB).
- De omstandigheden zoals vermeld in artikel 22bis, lid 1 en lid 2, Leidraad Invordering 2008.

Ter verduidelijking; Als een bodemzaak die niet meer als bodemzaak zal kwalificeren een waarde had van € 1.000 (excl. OB), dan moet de derde toch een mededeling doen als de overige zaken, die nog steeds als bodemzaken kwalificeren, meer waard waren dan € 9.000 (excl. OB).

66.2 De mededeling

De derde is verplicht om aan de ontvanger schriftelijk mee te delen dat hij van plan is:

- om zijn recht uit te oefenen
- om handelingen te (laten) verrichten waardoor de bodemzaak niet meer kwalificeert als bodemzaak, zoals een bodemverhuurconstructie.

Alleen als bij het aangaan van de overeenkomst tussen de derde en de belastingschuldige, waarbij een recht op de bodemzaken is gevestigd, de totale waarde van die zaken lager is dan € 10.000 (excl. OB), heeft de derde geen mededelingsplicht.

Ter verduidelijking. Als een bodemzaak die niet meer als bodemzaak zal kwalificeren een waarde had van € 1.000, dan moet de derde toch een mededeling doen als de overige zaken, die nog steeds als bodemzaken kwalificeren, meer waard waren dan € 9.000 (excl. OB).

De derde kan een mededelingsformulier downloaden van de site van de Belastingdienst of aanvragen bij de Belastingtelefoon. Het ingevulde formulier en de gevraagde bijlagen moet hij per post naar de ontvanger sturen.Het adres is;
Belastingdienst/Amsterdam
Serviceteam invordering/art 22bis (10-B-11)
Postbus 58944
1040 EE Amsterdam

In de toekomst zal digitaal insturen ook mogelijk zijn.

In het formulier moet de derde aangeven:

- zijn NAW-gegevens
- welk rechten hij op de bodemzaken heeft
- de datum waarop het pandrecht is gevestigd of de bodemzaken ter beschikking zijn gesteld
- de NAW-gegevens en BSN of RSIN van de belastingschuldige
- de geschatte executiewaarde van de bodemzaken op het moment van de mededeling

De mededelingsplicht geldt ook tijdens de afkoelingsperiode in faillissement.

Beslissing ontvanger op de mededeling
De ontvanger moet na ontvangst van de mededeling hetzij:

1. beslag leggen, of
2. de derde zo spoedig mogelijk meedelen dat hij zijn rechten veilig mag stellen

De ontvanger besluit om vooralsnog geen beslag te leggen als de pandgever of houder van de bodemzaak:

- geen geformaliseerde schuld open heeft staan, en
- zijn materiële belastingschuld, naar het oordeel van de ontvanger, heeft voldaan. Hiervoor controleert de ontvanger of aan de aangifte- en betaalverplichting is voldaan en of er geen sprake is van een lopend belastingonderzoek.

Als blijkt dat er geen formele belastingschuld openstaat maar er is wel sprake van materiële belastingschuld, dan kan de ontvanger besluiten om conservatoir beslag te laten leggen.

Als de ontvanger beslag laat leggen dan deelt hij dit niet mee aan de derde. De ontvanger wijst de belastingdeurwaarder er op dat hij de belastingschuldige niet moet vertellen dat een mededeling ex. artikel 22bis heeft ontvangen.
Daarnaast geeft de ontvanger aan de belastingdeurwaarder de opdracht om het beslag te overbetekenen aan de derde. Die kan dan bij de directeur van de Belastingdienst een beroepschrift tegen de beslaglegging indienen.

Als de ontvanger besluit dat de derde zijn rechten veilig mag stellen dan moet hij dit de derde zo snel mogelijk, maar uiterlijk 4 weken na de mededeling, schriftelijk meedelen. Bij de reactietermijn moet de ontvanger zoveel mogelijk rekening houden met de belangen van de belastingschuldige en van de derde.

Zolang de ontvanger binnen 4 weken na de mededeling geen besluit heeft genomen mag de derde niet zijn pandrecht inroepen of handelingen (laten) verrichten waardoor de zaak niet meer kwalificeert als bodemzaak.

Als de ontvanger aan de derde heeft meegedeeld dat hij toestaat dat de derde zijn rechten veilig stelt, dan mag de derde binnen 4 weken na dagtekening van de mededeling zijn pandrecht inroepen of handelingen (laten) verrichten waardoor de zaak niet meer kwalificeert als bodemzaak. Als de derde dat niet doet dan geldt na die 4 weken voor de derde opnieuw een mededelingsplicht.

Als de ontvanger verzuimt om binnen 4 weken na de mededeling een besluit te nemen, dan mag de derde vanaf de 5^{e} tot en met de 8^{e} week na zijn mededeling, zijn pandrecht inroepen of handelingen (laten) verrichten waardoor de zaak niet meer kwalificeert als bodemzaak. Als de derde dat niet doet dan geldt met ingang van de 9^{e} week na zijn mededeling opnieuw een mededelingsplicht.

Voorstel derde om minnelijke regeling
De derde die de ontvanger heeft meegedeeld dat hij zijn rechten wil veilig stellen kan de ontvanger verzoeken om te komen tot een minnelijk regeling. Deze kan bestaan uit een verzoek om:
1. af te zien van bodembeslag of vervolging na betaling van een geldsom;
2. mee te werken aan een reorganisatie en schuldsanering;
3. mee te werken aan een reorganisatie en uitstel van betaling

De ontvanger neemt zelf geen initiatief om te komen tot een minnelijke regeling.

De ontvanger kan afzien van het laten leggen bodembeslag of van verdere vervolging tegen betaling van een geldsom als aan de volgende voorwaarden wordt voldaan:
- de geldsom is niet direct of indirect afkomstig uit het vermogen van de belastingschuldige maar wordt gefinancierd door een derde;

- het beloop van de aangeboden geldsom is tenminste gelijk aan de executiewaarde van de betreffende bodemzaken; en
- de ontvanger behoudt zich het recht voor het restant van de belastingschuld in te vorderen met alle middelen rechtens.

Als de derde na de betaling van de geldsom de bodemzaken op de bodem van de belastingschuldige laat staan, dan geldt na 4 weken na de betaling opnieuw een mededelingsplicht.

Als de ontvanger besluit om mee te werken aan en reorganisatie en schuldsanering of uitstel van betaling dan:
- is het beleid over uitstelverlening en kwijtschelding voor ondernemers geheel van toepassing; en
- moet er vóór het verlenen van uitstel van betaling, zekerheid gesteld worden die tenminste de betreffende bodemzaken omvat.

De te stellen zekerheid kan eventueel verkregen worden door het leggen van een bodembeslag.

Let op!
De termijn van 4 weken waarbinnen de ontvanger aan de derde moet meedelen of die zijn rechten veilig kan stellen wordt niet geschorst door het voorstel van een minnelijke regeling. De ontvanger heeft dus een korte termijn om hierover te beslissen.

66.3 De derde wacht het besluit van de ontvanger niet af

Als de derde binnen 4 weken na de mededeling zijn pandrecht inroept of handelingen verricht of laat verrichten waardoor de zaak niet meer kwalificeert als bodemzaak, moet hij aan de ontvanger betalen:
- de executiewaarde van de voormalige bodemzaak,
- tot maximaal het bedrag van de openstaande- en materieel verschuldigde belasting waarvoor het bodemrecht geldt,
- op het moment dat de zaak niet meer als bodemzaak kwalificeerde.

De executiewaarde is de geschatte waarde als de bodemzaak executoriaal verkocht zou worden.

Om de betalingsverplichting van de derde vast te stellen moet de ontvanger eerst bij hem informatie en bescheiden opvragen over de executiewaarde. De derde moet deze informatie binnen 14 dagen aan de ontvanger verstrekken. Als de ontvanger het niet eens is met de opgegeven executiewaarde of als de derde geen gegevens verstrekt, dan bepaalt de ontvanger de executiewaarde met behulp van de informatie die hij heeft of door een boekenonderzoek.
Als de derde aan de ontvanger geen informatie verstrekt kan de ontvanger hem hiervoor een boete opleggen.

De ontvanger stelt de executiewaarde en het door de derde te betalen bedrag vast in een beschikking. Het uitbrengen van de beschikking en de invordering daarvan gebeurt door de ontvanger van het kantoor dat competent is voor belastingschuldige. Bij samenloop met een reguliere belastingschuld bij de derde, vindt afstemming plaats met de competente ontvanger van de derde.

De derde heeft op de belastingschuldige een regresrecht als hij:
- de gevraagde gegevens tijdig verstrekt, én
- het verschuldigde bedrag tijdig betaalt.

66.4 Derde heeft onterecht geen mededeling gedaan

Als de derde ten onrechte zonder mededeling zijn pandrecht inroept of handelingen verricht of laat verrichten waardoor de zaak niet meer kwalificeert als bodemzaak dan moet hij aan de ontvanger betalen:
- de executiewaarde van de voormalige bodemzaak,
- tot maximaal het bedrag van de openstaande- en materieel verschuldigde belasting waarvoor het bodemrecht geldt,
- op het moment dat de zaak niet meer als bodemzaak kwalificeerde.

De executiewaarde is de geschatte waarde als de bodemzaak executoriaal verkocht zou worden.

De ontvanger moet eerst bij de derde informatie en bescheiden opvragen over de executiewaarde. De derde moet deze informatie binnen 14 dagen aan de ontvanger verstrekken. Als de ontvanger het niet eens is met de opgegeven executiewaarde of als er geen gegevens verstrekt zijn bepaalt de ontvanger de executiewaarde met behulp van de informatie die hij heeft.
Als de derde aan de ontvanger geen informatie verstrekt kan de ontvanger hem een boete opleggen.

De ontvanger stelt de executiewaarde en het door de derde te betalen bedrag vast in een beschikking. Het uitbrengen van de beschikking en de invordering daarvan gebeurt door de ontvanger van het kantoor dat competent is voor belastingschuldige. Bij samenloop met een reguliere belastingschuld bij de derde, vindt afstemming plaats met de competente ontvanger van de derde.

De derde heeft op de belastingschuldige een regresrecht als hij:
- de gevraagde gegevens tijdig verstrekt, én
- het verschuldigde bedrag tijdig betaalt.

66.5 Invordering betalingsverplichting bij de derde

Als de derde op de bodemzaak:
- ten onrechte, zonder mededeling zijn pandrecht inroept of handelingen verricht of laat verrichten waardoor de zaak niet meer kwalificeert als bodemzaak, óf
- na de mededeling, in strijd met de wet, zijn pandrecht inroept of handelingen verricht of laat verrichten waardoor de zaak niet meer kwalificeert als bodemzaak,
- dan moet hij aan de ontvanger betalen:
- de executiewaarde van de voormalige bodemzaak,
- tot maximaal het bedrag van de openstaande- en materieel verschuldigde belasting waarvoor het bodemrecht geldt,
- op het moment dat de zaak niet meer als bodemzaak kwalificeerde.

De ontvanger stelt de executiewaarde en het door de derde te betalen bedrag vast in een beschikking. Het uitbrengen van de beschikking en de invordering daarvan gebeurt door de ontvanger van het kantoor dat competent is voor belastingschuldige. Bij samenloop met een reguliere belastingschuld bij de derde, vindt afstemming plaats met de competente ontvanger van de derde.

Als de derde het bedrag van de betalingsverplichting niet betaalt en de ontvanger heeft geen uitstel van betaling verleend, dan kan de ontvanger het bedrag invorderen alsof het een rijksbelasting is.

De betaling door de derde wordt afgeboekt op:
- verschuldigde rente, kosten en boeten van de derde zelf;
- belastingaanslagen van de belastingschuldige waarvoor de betalingsverplichting geldt.

Als de derde te laat betaalt, heeft hij voor het op hem verhaalde bedrag geen regresrecht op de belastingschuldige.

66.6 Verval van recht van de ontvanger

Het recht van de ontvanger om
- bij de derde informatie op te vragen over de executiewaarde van de bodemzaak,
- een beschikking af te geven met de executiewaarde en de betalingsverplichting,
- de betalingsverplichting bij de derde in te vorderen,
- vervalt na verloop van 1 jaar nadat de derde:
- zonder mededeling zijn pandrecht inroept of handelingen verricht of laat verrichten waardoor de zaak niet meer kwalificeert als bodemzaak, óf
- na de mededeling, in strijd met de wet, zijn pandrecht inroept of handelingen verricht of laat verrichten waardoor de zaak niet meer kwalificeert als bodemzaak.

Alleen als de ontvanger binnen dat jaar aan de derde een brief stuurt waarin hij informatie en bescheiden over de executiewaarde vraagt vervalt zijn recht niet.

66.7 Overgangsrecht

Artikel 22bis Invorderingswet 1990 is van toepassing op belastingschulden en zekerheidsrechten die na 1 januari 2013 zijn ontstaan.

Hierop gelden 2 uitzonderingen. Voor bezitloos pandhouders en de andere rechthebbenden volgens artikel 22bis, Invorderingswet 1990, gaat de regeling in per 1 april 2013 als hun recht al op 1 januari 2013 bestond.

Voor financieringsovereenkomsten die gesloten zijn voor 1 juli 2014 hoeft de mededeling niet gedaan te worden indien de derde schriftelijk afstand heeft gedaan van zijn eigendoms- of zekerheidsrechten vóór het tijdstip waarop hij de mededeling had moeten doen. Dit is alleen van toepassing als er sprake is van één van de volgende situaties:
- de derde mede zekerheids- of eigendomsrechten op bodemzaken van de belastingschuldige heeft verworven die voortvloeien uit de financiering van de verwerving (aankoopfinanciering) van de betreffende zaken;
- ter zake van de bodemzaak een wederzijdse zekerhedenregeling is overeengekomen waarbij een derde-financier betrokken is.

67 Verzet en executiegeschillen

Tegen executoriaal beslag en verkoop staan meerdere rechtsmiddelen open. Hierna volgt een overzicht.

Beroep artikel 22 Invorderingswet 1990

Doel	Beroep tegen beslag
Welke goederen	Roerende zaken
Wie	Derde-eigenaar en andere rechthebbenden
Hoe	Beroep bij directeur, in te dienen bij de ontvanger
Direct gevolg	Schorsing invordering

Verzet artikel 435, lid 3 Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering

Doel	Verzet tegen beslag en uitwinning
Welke goederen	Alle goederen
Wie	Derde-eigenaar van zaken, derderechthebbende van vermogensrechten
Hoe	Schriftelijke mededeling aan belastingdeurwaarder
Direct gevolg	Executoriaal beslag wordt conservatoir, mits het verzet tijdig is ingesteld

Verzet artikel 17 Invorderingswet 1990

Doel	Verzet tegen tenuitvoerlegging dwangbevel
Welke goederen	Alle goederen
Wie	Belastingschuldige
Hoe	Ontvanger wordt gedagvaard
Direct gevolg	De ontvanger houdt de invordering aan tenzij: - de gronden van het verzet geen reden geven om de tenuitvoerlegging aan te houden; - uitstel van tenuitvoerlegging de belangen van de Staat schaadt.

Executiegeschil artikel 438 Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering

Doel	Geschil omtrent beslag en uitwinning voor rechter brengen
Welke goederen	Alle goederen
Wie	Iedere rechthebbende
Hoe	Ontvanger wordt gedagvaard
Direct gevolg	Geen

Verzet artikel 456 Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering

Doel	Verzet tegen verkoop
Welke goederen	Roerende zaken
Wie	Derde-eigenaar en andere rechthebbenden
Hoe	Ontvanger wordt gedagvaard
Direct gevolg	Geen

Verzet artikel 538 Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering

Doel	Verzet tegen verkoop
Welke goederen	Onroerende zaken
Wie	Derde-eigenaar en andere rechthebbenden
Hoe	Ontvanger of notaris wordt gedagvaard
Direct gevolg	Geen

67.1 Betekenen beslag aan derden

De ontvanger moet het beslag op goederen die mogelijk aan een ander dan de belastingschuldige toebehoren aan die ander laten betekenen. De belastingdeurwaarder moet dit doen binnen 8 dagen na de beslaglegging. In veel gevallen komt de ontvanger door een beroeps- of

verzetprocedure pas te weten dat goederen mogelijk aan een ander dan de belastingschuldige toebehoren. Hierbij gaat het om:
- roerende of onroerende zaken die mogelijk eigendom zijn van een ander dan de belastingschuldige;
- vermogensrechten, zoals vorderingen, die toebehoren aan een ander dan belastingschuldige.

Als de ontvanger later dan 8 dagen na de beslaglegging erachter komt dat in beslaggenomen goederen mogelijk toebehoren aan een derde, laat hij het beslag onmiddellijk aan die derde betekenen.
Bij een beslag op roerende zaken krijgt de derde bij deze overbetekening een schriftelijke mededeling van de belastingdeurwaarder dat hij een beroepschrift tegen de inbeslagname kan indienen bij de directeur.
Als er bij een beslag op roerende zaken minder dan 8 dagen liggen tussen het moment van betekening aan de derde en de vastgestelde verkoopdatum, laat de ontvanger een nieuwe verkoopdatum vaststellen. Vervolgens kan de derde schriftelijk aan de belastingdeurwaarder kenbaar maken dat hij zich tegen het verhaal op zijn zaak verzet.
De ontvanger betekent het beslag niet meer aan de derde nadat de goederen zijn uitgewonnen.

67.2 Beroep artikel 22 Invorderingswet 1990 of verzet artikel 435 Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering

Soms meldt de reclamant in zijn brief niet of hij een beroepschrift indient op grond van artikel 22 Invorderingswet 1990, of dat hij een verzet indient op grond van artikel 435, lid 3 Wetboek van Burgerlijke rechtsvordering.
De ontvanger behandelt de brief als een beroepschrift als de reclamant:
- een derde is die een ander recht dan een eigendomsrecht heeft;
- in de brief ‘bezwaar’ maakt;
- in de brief vraagt om vrijgave van de in beslag genomen zaken.

De ontvanger behandelt de brief als een verzetschrift als:
- de brief zich richt tegen een beslag op andere goederen dn roerende zaken;
- de brief het woord ‘verzet’ bevat.

Als de ontvanger niet kan opmaken of het om een beroep of een verzet gaat, nodigt hij de derde schriftelijk uit om binnen 10 dagen uitsluitsel te geven. Als de derde niet reageert, merkt de ontvanger de brief aan als een beroepschrift.

67.3 Samenloop beroep artikel 22 Invorderingswet 1990 en verzet artikel 435 Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering

Als tegen een beslag op dezelfde roerende zaken gelijktijdig een beroepschrift ex artikel 22 van de Invorderingswet 1990 en een verzetschrift ex artikel 435, derde lid, Rv is ingediend, dan zendt de ontvanger eerst het beroepschrift ter behandeling aan de directeur voordat hij het verzetschrift behandelt.

In de overige gevallen zendt de ontvanger het verzetschrift door naar de directeur van de Belastingdienst. Als de directeur niet aan het verzet tegemoet komt, stuurt de ontvanger de stukken door naar de Rijksadvocaat. Daarbij verzoekt hij de Rijksadvocaat een procedure aan

te spannen om een executoriale titel tegen de derde te verkrijgen, waardoor deze de executie van zijn zaken moet dulden.

67.4 Beroep artikel 22 Invorderingswet 1990

Een derde kan tegen de beslaglegging op zijn roerende zaken voor schulden van een andere belastingschuldige een administratief beroepschrift indienen om zijn rechten op die roerende zaken te claimen. De rechten die een derde claimt kunnen onder andere gebaseerd zijn op:

- eigendomsrechten.
- bezitloos pandrecht (Burgerlijk Wetboek, artikel 3:237); dit recht wordt vaak gevestigd op roerende zaken als zekerheid voor bijvoorbeeld een verstrekt krediet.

De derde moet zijn beroepschrift richten tot de directeur en indienen bij de ontvanger die opdracht heeft gegeven tot het leggen van het beslag. Als de ontvanger een beroepschrift ontvangt:

- stuurt hij een ontvangstbevestiging naar de derde
- beoordeelt hij de rechtsgrond van het beroepschrift.
- beoordeelt hij of het beslag door de belastingdeurwaarder betekend moet worden aan de derde.
- beoordeelt hij de volledigheid van het beroepschrift.
- brengt hij een advies over het beroepschrift uit aan de directeur van de Belastingdienst waaronder zijn kantoor valt. De directeur beslist op het beroepschrift.

De ontvanger kan na de ontvangst van een beroepschrift tot de slotsom komen dat onterecht beslag is gelegd. In dat geval heft hij het beslag op en bevordert hij de intrekking van het beroepschrift. Als het beroepschrift al aan de directeur is doorgezonden, wordt het beslag na overleg met de directeur opgeheven. Er volgt dan nog wel een beslissing van de directeur op het beroepschrift.
Een tijdig ingediend beroepschrift op grond van artikel 22, lid 1 van de Invorderingswet 1990 schort de executie van rechtswege op.
Als derden een beroepschrift hebben ingediend, verliezen zij niet het recht om zich tegen beslag of verkoop te verzetten bij de burgerlijke rechter. Als het echter gaat om bodemzaken hebben derden slechts recht om een verzetsprocedure in te stellen als zij een recht op terugvordering hebben, omdat de belastingschuldige de zaken onrechtmatig of van een onbevoegde heeft gekregen. In alle andere gevallen kunnen derden zich niet tegen een beslag op bodemzaken verzetten. Derden hebben dan echter wel de mogelijkheid om aan de rechter de vraag voor te leggen of de ontvanger in een bepaald geval het bodemrecht terecht van toepassing acht.

67.4.1 ***Ontvangstbevestiging beroepschrift***

Als de ontvanger een beroepschrift ontvangt, beoordeelt hij eerst of hij het beroepschrift moet behandelen. Als hij niet bevoegd is, vermeldt hij op het beroepschrift de datum van ontvangst. Vervolgens stuurt hij het beroepschrift door naar het bevoegde kantoor en stelt hij de derde (de reclamant) op de hoogte van het doorsturen.
Als de ontvanger uit het beroepschrift niet kan opmaken welk kantoor bevoegd is, verzoekt hij de afzender om nadere informatie.
De ontvanger zendt altijd een ontvangstbevestiging van het beroepschrift naar degene die in beroep komt (de reclamant) of de gemachtigde (degene die namens de reclamant in beroep komt). De ontvanger

vermeldt in de ontvangstbevestiging de datum waarop het beroepschrift op zijn kantoor is binnengekomen. Voor zover van toepassing vermeldt hij:
- dat het beroepschrift met advies voor een beslissing naar de directeur van de Belastingdienst wordt verstuurd.
- dat het beslag direct wordt opgeheven.

Als het beroep zich richt tegen beslag op geleasde zaken, heft de ontvanger het beslag niet op dan na overleg met de directeur.

67.4.2 ***Tijdigheid beroepschrift***

Het beroepschrift van een derde tegen de inbeslagname van zijn roerende zaken voor schulden van een andere belastingschuldige moet tijdig zijn ingediend. De ontvanger gaat na of dit zo is.
Een beroepschrift is tijdig ingediend als het is ingediend vóór de executoriale verkoop én het voldoet aan 1 van de volgende voorwaarden:
- de ontvanger heeft het beroepschrift ontvangen binnen 7 dagen vanaf de datum van het beslag.
- een niet bevoegde ontvanger heeft het beroepschrift binnen 7 dagen ontvangen en doorgezonden naar de bevoegde ontvanger.
- een ander overheidsorgaan dan de ontvanger heeft het beroepschrift binnen 7dagen ontvangen en doorgezonden naar de ontvanger.
- het beroepschrift is binnen de termijn van 7 dagen ter post bezorgd en de ontvanger heeft het binnen 1 week na afloop van genoemde termijn van 7 dagen ontvangen.

Als uit het poststempel van het beroepschrift blijkt dat verzending heeft plaatsgevonden na afloop van de beroepstermijn, is de derde niet-ontvankelijk in zijn beroep.
Een beroepschrift dat te laat is ingediend, maar dat betrekking heeft op een beslag dat nog steeds ligt, zal door de directeur niet-ontvankelijk worden verklaard. Hij neemt het beroepschrift dan ambtshalve in behandeling.

Als het beroepschrift te laat is, maar de directeur is van oordeel dat de indiener niet in verzuim is geweest, zal hij het beroepschrift gewoon behandelen.

Als het beroepschrift niet tijdig is ingediend en dus niet-ontvankelijk is, wordt de invordering niet van rechtswege opgeschort. Maar als het enigszins mogelijk is, schort de ontvanger de verkoop ambtshalve op tot na de beslissing van de directeur. Als opschorting niet wenselijk is, kan de ontvanger de zaken waarvoor een beroepschrift is ingediend, na overleg met de directeur verkopen. De opbrengst van deze zaken moet hij reserveren tot de directeur een beslissing heeft genomen op het beroepschrift. Bij een toewijzende beslissing zal hij deze opbrengst aan de reclamant ter beschikking stellen. Bij een afwijzende beslissing kan de ontvanger de opbrengst afboeken op die belastingschuld waarop het bodem(voor)recht van toepassing is.

Als het beroepschrift is ingediend na de executoriale verkoop, wordt het beroepschrift niet-ontvankelijk verklaard en niet in behandeling genomen, omdat er geen beslag meer ligt. Maar als er sprake is van een

termijnoverschrijding die de reclamant niet kan worden aangerekend, is het beroepschrift tijdig ingediend. De derde krijgt dan de opbrengst van de verkochte zaken waarvoor het beroep is toegewezen.

67.4.3 ***Volledigheid beroepschrift***

De ontvanger beoordeelt een beroepschrift van een derde tegen de inbeslagname van zijn roerende zaken op volledigheid. De volgende gegevens moeten uit het beroepschrift blijken:

- wie de rechten claimt op de in beslag genomen zaken;
- welke rechten worden geclaimd;
- de rechtsverhouding tussen degene die het beroepschrift indient en de in beslag genomen zaken;
- de rechtsverhouding tussen degene die het beroepschrift indient en de belastingschuldige.

Het is vooral van belang of documenten zijn bijgevoegd waaruit de rechtsverhouding blijkt. Dit zijn bijvoorbeeld eigendomsbewijzen, pandaktes of pachtovereenkomsten en dergelijke.
Als de beschikbare gegevens niet duidelijk zijn, vraagt de ontvanger aan degene die het beroepschrift heeft ingediend om de gegevens aan te vullen. Hij kan dit verzoek opnemen in de ontvangstbevestiging.
Uit het beroepschrift moet duidelijk blijken waarom de indiener het niet eens is het met beslag. Is dit niet direct duidelijk, dan verzoekt de ontvanger de indiener om het beroepschrift binnen een redelijke termijn (nader) te motiveren. Deze termijn kan ook terstond zijn, als bijvoorbeeld sprake is van executoriale verkoop op korte termijn. De ontvanger wijst daarbij de indiener op een mogelijke niet-ontvankelijkverklaring als hij niet voldoet aan de motiveringsplicht.

67.4.4 ***Advies op beroepschrift***

Als de ontvanger een beroepschrift van een derde heeft ontvangen tegen de inbeslagname van zijn roerende zaken voor belastingschulden van een ander, brengt de ontvanger hierover een advies uit aan de directeur van de Belastingdienst waaronder zijn kantoor valt. De directeur beslist op het beroepschrift.

De ontvanger hoeft geen advies uit te brengen aan de directeur als het beroepschrift tot gevolg heeft dat het beslag direct moet worden opgeheven. Als het beroep zich richt tegen beslag op geleasde zaken, heft de ontvanger het beslag niet op dan na overleg met de directeur.
Het advies aan de directeur houdt in dat de ontvanger adviseert om het beroepschrift toe of af te wijzen.

De ontvanger voegt bij het advies aan de directeur een toelichting en ook de nodige bijlagen. Als het advies compleet is, stuurt de ontvanger het beroepschrift naar de directeur.
In zijn advies moet de ontvanger onder meer de volgende gegevens vermelden:

- of het beroepschrift tijdig is ingediend;
- in hoeverre de belastingaanslagen waarvoor het beslag is gelegd onherroepelijk vaststaan en in hoeverre ze in redelijkheid verschuldigd zijn;
- of er sprake is van faillissement of van de wettelijke schuldsaneringsregeling;

- de geschatte executiewaarde van de zaken waarop het beroep betrekking heeft. Als de belastingdeurwaarder bij de beslagstukken geen taxatie heeft opgegeven verzoekt de ontvanger hem de zaken alsnog taxeren.
- als het beroepschrift zich richt tegen de verkoop van in beslag genomen zaken omdat de derde meent dat die zaken onroerend zijn;
- of de roerende zaken zich ten tijde van het beslag op de bodem van belastingschuldige bevonden;
- of de roerende zaken dienen ter stoffering van de bodem;
- op welke rechten de derde zich beroept en of deze rechten kunnen worden erkend;
- of het gerechtvaardigd is om aan te nemen dat de zaken zijn aan te merken als economische eigendom van de belastingschuldige;
- of er naast de door de derde ter beschikking gestelde zaken sprake is van een overeenkomst waarin een afnameverplichting of afnamebeding ten behoeve van derden is opgenomen of een daarmee gelijkgestelde overeenkomst;
- of de echtgenoot of de samenlevende partner en beroep doet op grond van een eigendomsclaim;
- of er sprake is van samenspanning tussen de belastingschuldige en de reclamant met als doel de juridische eigendomsverhoudingen te fingeren, zodat schuldeisers geen verhaal kunnen nemen;
- of er sprake is van bedrijfsbeïnvloeding van de kant van de derde op de onderneming van de belastingschuldige;
- de overige gegevens die van belang zijn voor het nemen van de beslissing door de directeur. Hierbij kan de ontvanger denken aan eerdere beroepschriften die tegen dezelfde inbeslagname zijn ingediend, onderhandelingsresultaten en dergelijke.

67.4.4.1 Materiële verschuldigdheid aanslag

In zijn advies moet de ontvanger aangeven of de aanslagen waarvoor beslag gelegd is, onherroepelijk vaststaan en of ze materieel verschuldigd zijn. Voor deze beoordeling kan de ontvanger advies vragen aan de inspecteur.

Voor de loonheffing en omzetbelasting kan de ontvanger via IKB de loonheffing en omzetbelastingbestanden raadplegen. Hij kan dan nagaan of de belastingaanslagen zijn opgelegd op grond van een ingediende aangifte.

67.4.4.2 Bodemvereiste

Het bodemrecht of bodemvoorrecht is slechts van toepassing als de roerende zaken die in beslag zijn genomen zich op het moment van beslaglegging op de bodem van de belastingschuldige bevonden.
Er is sprake van bodem als de belastingschuldige op het moment van de beslaglegging onafhankelijk van derden toegang had tot de ruimte waar de zaken zich bevonden.

67.4.4.3 Stofferingsvereiste

Het bodemrecht en het bodemvoorrecht zijn alleen van toepassing op roerende zaken die voldoen aan het stofferingsvereiste. Het begrip 'stoffering' betekent dat de zaken die in beslag zijn genomen, dienen tot een duurzaam gebruik van de ruimte of het perceel in overeenstemming met de bestemming daarvan.

Dit is bijvoorbeeld het geval bij een inventaris, waaronder machines van een bedrijfspand.
Voorraden en motorvoertuigen, voor zover zij zich normaal gesproken op de openbare weg bevinden, zijn voorbeelden van zaken die niet tot de stoffering horen. Maar een vorkheftruck op een bedrijfsterrein voldoet wel aan het stofferingsvereiste, evenals bijvoorbeeld een oldtimer automobiel die voor de sier in een showroom van een autohandelaar staat.
In afwijking van het voorgaande zijn het bodemrecht en bodemvoorrecht ook van toepassing als niet aan het stofferingsvereiste is voldaan bij de volgende roerende zaken:
- ingeoogste en nog niet ingeoogste vruchten.
- roerende zaken die dienen tot bebouwing of gebruik van het land.

67.4.4.4 Eigendomsrecht of bezitloos pandrecht?
In het beroepschrift kan de derde zich beroepen op:
- het eigendomsrecht.
- het bezitloos pandrecht.

Eigendomsrecht
Als de derde zich beroept op het eigendomsrecht moet hij voldoende kunnen aantonen dat de juridische eigendom bij hem ligt. Hij kan dit bijvoorbeeld doen door aankoopnota's of een staat van aanbrengst van goederen bij een akte van huwelijkse voorwaarden te overleggen.
Als de derde zijn eigendom niet onomstotelijk kan aantonen, kan in bepaalde gevallen wel aannemelijk zijn dat de betrokken zaken aan hem toebehoren. Dit hangt af van de feitelijke omstandigheden. De vraag of het beslag opgeheven moet worden als de derde het eigendomsrecht heeft, zal de ontvanger moeten toetsen aan de criteria van artikel 22.9.1 van de Leidraad Invordering 2008.

Bezitloos pandrecht
Als de derde zich beroept op bezitloos pandrecht onderzoekt de ontvanger of aan de wettelijke vereisten is voldaan. Bezitloos pandrecht wordt gevestigd door een notariële akte of door een onderhandse akte die is geregistreerd bij de Belastingdienst/Registratie. Een onderhandse akte is opgemaakt tussen 2 of meer partijen zonder tussenkomst van een notaris. De pandhouder zal door overlegging van een kopie van 1 van beide aktes zijn rechten moeten aantonen. Elke andere vorm is niet rechtsgeldig.
Als de derde zich beroept op bezitloos pandrecht adviseert de ontvanger altijd om het beroepschrift af te wijzen. De juridische eigendom is namelijk door het vestigen van het bezitloos pandrecht niet op de derde overgegaan.
Wel is het in verband met de verdeling van de executieopbrengst van belang om vast te stellen of het beslag van de ontvanger ‘bodemzaken’ heeft getroffen. Als de ontvanger namelijk beslag heeft gelegd op bezitloos verpande bodemzaken, heeft hij voorrang bij de verdeling van de opbrengst. Als de ontvanger beslag heeft gelegd op verpande zaken waar hij het bodemvoorrecht niet geldend op kan maken, gaat de pandhouder voor bij de verdeling van de opbrengst. In het laatste geval kan de ontvanger wel aanspraak maken op de ‘overwaarde’ van de verkochte zaken.

Een verpanding of eigendomsoverdracht die plaatsvond na beslaglegging, kan de ontvanger niet worden tegengeworpen, tenzij:
- de zaak in handen van de rechthebbende is gekomen en
- deze toen te goeder trouw was.

67.4.4.5 Reële eigendom

Als de juridische eigendom van zaken bij een ander dan de belastingschuldige ligt, kan de economische verhouding van de belastingschuldige tot de zaken toch aanleiding geven om de zaken aan te merken als zaken die hem toebehoren. De belastingschuldige wordt dan aangemerkt als reële eigenaar van de zaken. Als de belastingschuldige wordt aangemerkt als reële eigenaar van bodemzaken, wijst de directeur een beroepschrift tegen de inbeslagneming op die zaken af.
De belastingschuldige wordt onder meer aangemerkt als reële eigenaar van zaken:
- die zijn geleverd in huurkoop of met eigendomsvoorbehoud.
- die de belastingschuldige heeft gehuurd of geleasd terwijl het risico van waardevermindering van die zaken in overwegende mate bij de belastingschuldige ligt.

Lease-overeenkomsten toetst de directeur aan de regels van de Leaseregeling (Besluit van 27 december 1999, nummer AFZ99/3639M). Voorzover deze regeling van toepassing is op de invordering, is zij opgenomen in de Leidraad Invordering 2008.

67.4.4.6 Afnameverplichting

Het bodemrecht is van toepassing op zaken die een derde ter beschikking heeft gesteld aan belastingschuldige, terwijl tussen die derde en de belastingschuldige een overeenkomst is gesloten waarin een afnameverplichting of afnamebeding ten behoeve van de derde is opgenomen. Met een overeenkomst tussen de derde en de belastingschuldige als bedoeld in de vorige volzin wordt gelijkgesteld een overeenkomst die door de derde met een andere partij is afgesloten en die door belastingschuldige van de derde wordt overgenomen. Hierbij is niet van belang of de reële eigendom van de zaken bij de belastingschuldige, bij de derde ligt of bij de andere partij (als bedoeld in de vorige volzin) ligt.

67.4.4.7 Samenlevingsverband

Een echtgenoot of samenlevende partner van een belastingschuldige kan in beroep komen tegen de inbeslagname van roerende zaken op grond van artikel 22 van de Invorderingswet 1990. De eigendom kan bijvoorbeeld blijken uit een huwelijksakte of samenlevingscontract. Het bodemrecht is van toepassing als:
- het beslag is gelegd op zaken die voldoen aan het stofferingsvereiste.
- het beslag is gelegd voor 1 van de belastingen of heffingen die genoemd worden in artikel 22, lid 3 van de Invorderingswet 1990.
- de belastingschulden materieel zijn ontstaan over een periode die ligt tijdens de periode van het huwelijks- of samenlevingsverband.

Er is een samenlevingsverband als er duidelijke overeenkomsten zijn met het gezinsverband van echtgenoten.

67.4.4.8 Samenspanning

Het bodemrecht is van toepassing als het gaat om in beslag genomen zaken waarbij, door samenspanning tussen de belastingschuldige en de derde, de juridische eigendomssituatie is gefingeerd om het verhaal te bemoeilijken.
De ontvanger moet aantonen dat er sprake is van samenspanning.

67.4.4.9 Bedrijfsinvloed derden

Het bodemrecht is van toepassing als er sprake is van bedrijfsbeïnvloeding door de derde. Hiervan is sprake als de verhouding tussen de zaken en de belastingschuldige zodanig is, dat het voeren van de onderneming zonder die zaken niet mogelijk is.
Dit is bijvoorbeeld het geval als bedrijfsmiddelen in bruikleen zijn verstrekt aan de belastingschuldige onder een aantal dwingende bepalingen in het bruikleencontract, zoals afnamebedingen. De zaken zullen dan wel voor een substantieel deel van de winst moeten zorgen.

67.4.4.10 Bijlagen bij advies beroepschrift

De ontvanger voegt bij het advies op het beroepschrift de volgende bijlagen:

- Een volledige kopie van het proces-verbaal van het 1e beslag waarbij de betrokken zaken in beslag zijn genomen. In de kopieën moeten die zaken waarop het beroep betrekking heeft, worden gemarkeerd.
- Kopieën van latere beslagen waarbij nieuwe zaken in beslag zijn genomen. Als er geen nieuwe zaken in beslag zijn genomen, vermeldt de ontvanger van die beslagen alleen de data.
- Een overzicht van de schulden die belastingschuldige bij de ontvanger heeft. Daarop markeert de ontvanger die belastingaanslagen waarvoor het beslag is gelegd.

67.4.4.11 Termijn advies beroepschrift

De ontvanger brengt binnen 1 week na ontvangst van het beroepschrift advies uit aan de directeur. Is dit niet binnen deze termijn mogelijk, dan stuurt de ontvanger het beroepschrift zonder advies naar de directeur. Het advies bij het beroepschrift stuurt de ontvanger alsnog binnen 14 dagen in. De directeur heeft dan de gelegenheid een gedegen afweging te maken. De termijn kan worden verlengd met de tijd die de belastingschuldige nodig heeft om nadere informatie te verstrekken.
Na verzending van het advies kunnen de omstandigheden nog veranderen. Als zo'n verandering van invloed kan zijn op de beslissing en de beslissing is nog niet genomen, meldt de ontvanger die verandering aan de directeur. Een voorbeeld van zo'n veranderde omstandigheid is een faillissement van de belastingschuldige.

67.4.4.12 Faillissement en WSNP

Bij een wettelijke schuldsaneringsregeling of faillissement van de belastingschuldige, kunnen er 2 situaties ontstaan als er beslag ligt op zaken waar derden rechten op doen gelden:

- De derde claimt de eigendom van de zaken en de eigendom wordt door de ontvanger erkend. Zaken die geen eigendom zijn van de belastingschuldige vallen niet in de boedel. Als het bodemrecht van toepassing is, kan de ontvanger zich op die zaken verhalen. De ontvanger doet dat pas als blijkt dat de opbrengst van het vrije boedelactief en de opbrengst van de bezitloos verpande

bodemzaken onvoldoende zal zijn om de belastingschuld te voldoen. Als de gehele belastingschuld wordt betaald uit de opbrengst van het vrije boedelactief en de bezitloos verpande bodemzaken, heft de ontvanger het beslag op de bodemzaken die eigendom zijn van derden op.
- De derde claimt een beperkt recht (bijvoorbeeld bezitloos pandrecht). In dit geval ligt de eigendom bij de belastingschuldige en vallen de zaken in de boedel. Door het faillissement of het van toepassing verklaren van de schuldsaneringsregeling natuurlijke personen vervalt het beslag op die zaken. Als het beslag is vervallen, kan geen beroep meer worden ingesteld.

Het beslag op zaken van derden dat is gelegd voor of tijdens de toepassing van de wettelijke schuldsaneringsregeling, vervalt nadat de rechter de 'schone-lei' heeft uitgesproken zodra de slotuitdelingslijst verbindend is geworden. Maar het beslag vervalt eerder als de rechter - op voordracht van de rechter-commissaris, of op verzoek van de bewindvoerder of de schuldenaar - de schuldsanering eerder beëindigt op grond van de verwachting dat de schuldenaar onvoldoende aan zijn verplichtingen kan voldoen als bedoeld in artikel 354a Faillissementswet. De ontvanger zal deze zaken dus zo snel mogelijk moeten verkopen, als de verwachting bestaat dat de belastingschuld niet wordt voldaan uit de schuldsaneringsregeling.
Het beslag op zaken van derden vervalt ook als de derde failliet gaat of als ten aanzien van de derde de schuldsaneringsregeling natuurlijke personen van toepassing wordt verklaard.
Als het beslag is vervallen, zendt de ontvanger het beroepschrift niet naar de directeur. Hij deelt de reclamant mee dat beroep tegen de beslaglegging niet meer mogelijk is, omdat het beslag is vervallen.

67.4.5 ***Bekend maken beslissing***

Als het beroepschrift ontvankelijk is, laat de ontvanger de beslissing van de directeur door de belastingdeurwaarder betekenen aan de reclamant en aan de belastingschuldige, of aan hun gemachtigden. Zo nodig wordt de beslissing ook aan de bewaarder betekend. Voor de betekening van de beschikking brengt de belastingdeurwaarder geen kosten in rekening.

Als dat nodig is stelt de belastingdeurwaarder bij de betekening van deze beslissing ook een nieuwe verkoopdatum vast. De verkoop mag niet eerder plaatsvinden dan op de 8ste dag na de dag van de betekening. De ontvanger moet ook een kopie van de beslissing van de directeur naar de belastingschuldige of zijn gemachtigde versturen.

De beslissing op een niet-ontvankelijk verklaard beroepschrift zendt de directeur rechtstreeks aan de derde en aan de belastingschuldige, of aan hun gemachtigden. Zo nodig stuurt hij de beslissing ook aan de bewaarder. De directeur kan er ook voor kiezen de beslissing op dezelfde wijze bekend te maken als een ontvankelijk beroepschrift.

67.4.5.1 Beoordeling beroepschrift

De directeur beoordeelt het beroepschrift aan de hand van de volgende gegevens:
- de gegevens in het beroepschrift en de overgelegde stukken
- de gegevens die de directeur van de ontvanger heeft verkregen
- de overige gegevens die van belang zijn

De directeur overlegt als dat nodig is met de ontvanger die bij de zaak betrokken is.

Als uit het beroepschrift niet direct duidelijk blijkt waarop het beroep is gebaseerd, moet de directeur de indiener verzoeken het beroepschrift binnen een redelijke termijn (nader) te motiveren. Deze termijn kan ook terstond zijn. De directeur wijst de indiener daarbij op een mogelijke niet-ontvankelijkverklaring als hij niet voldoet aan de motiveringsplicht. De termijn voor het geven van de beslissing wordt verlengd met de tijd die de indiener nodig heeft om nadere informatie te verstrekken.

67.4.5.2 Horen reclamant

Voordat de directeur op een beroepschrift beslist, stelt hij de reclamant in de gelegenheid om te worden gehoord. Bij de ontvangstbevestiging van het beroepschrift vraagt de ontvanger aan de reclamant om aan te geven of hij wil worden gehoord. In het advies aan de directeur vermeldt de ontvanger of de reclamant wil worden gehoord.

De directeur hoort de reclamant als:
- de reclamant daarom verzoekt.
- twijfel mogelijk is of het beroep kennelijk niet-ontvankelijk is.
- twijfel mogelijk is of het beroep kennelijk ongegrond is.

De directeur kan afzien van het horen van reclamant als:
- het beroep kennelijk niet ontvankelijk is
- het beroep kennelijk ongegrond is
- de reclamant heeft verklaard geen gebruik te willen maken van het recht te worden gehoord.
- aan het beroep volledig tegemoet wordt gekomen.

Het horen vindt plaats op het kantoor van de directeur. De directeur maakt van het horen een verslag. Dit verslag bevat een verkorte weergave van datgene wat is besproken. De directeur ondertekent het verslag.
Als de reclamant het beroepschrift tijdens het horen intrekt, legt de directeur dit vast in het hoorverslag.

Het hoorverslag wordt verwerkt in de uitspraak op het beroepschrift, of de reclamant ontvangt rechtstreeks een kopie van het hoorverslag. De reclamant heeft geen recht om het verslag te wijzigen.

67.4.5.3 Beslissingstermijn bij beroepschrift

De directeur beslist op het beroepschrift binnen 6 weken nadat de ontvanger het heeft ontvangen.

Als de rechthebbende is uitgenodigd om het beroepschrift aan te vullen, schort de directeur de beslistermijn op het beroepschrift op. De opschorting duurt van de dag waarop de uitnodiging is gedaan, tot de dag waarop het beroepschrift is aangevuld of de daarvoor gestelde termijn ongebruikt is verstreken.

Als de directeur niet binnen 6 weken, verlengd met de eventuele opschortingsperiode, op het beroepschrift kan beslissen, verlengt hij de beslistermijn met ten hoogste 6 weken. Hiervan stelt hij belanghebbende

schriftelijk op de hoogte. De directeur overlegt met reclamant over eventueel verder uitstel.

67.4.5.4 Opstellen beschikking

De directeur maakt zijn beslissing op het beroepschrift bekend in een beschikking. Deze beschikking is niet voor bezwaar of beroep vatbaar. In de beschikking vermeldt hij:

- of hij de reclamant ontvankelijk of niet-ontvankelijk verklaart. Het beroepschrift is ontvankelijk als het beroepschrift tijdig is ingediend en volledig is.
- een deugdelijke motivering van de beslissing. Als het beroepschrift niet-ontvankelijk is, beslist de directeur ambtshalve. Ook deze ambtshalve beschikking moet deugdelijk gemotiveerd zijn.

Als de directeur de reclamant niet heeft gehoord, vermeldt hij in de beschikking de gronden hiervan.
De directeur overlegt als dat nodig is met de ontvanger die bij de zaak betrokken is.

67.4.5.5 Bekend maken beroepschrift

Als het beroepschrift ontvankelijk is, laat de ontvanger de beslissing van de directeur door de belastingdeurwaarder betekenen aan de reclamant en aan de belastingschuldige, of aan hun gemachtigden. Zo nodig wordt de beslissing ook aan de bewaarder betekend. Voor de betekening van de beschikking brengt de belastingdeurwaarder geen kosten in rekening.

Als dat nodig is stelt de belastingdeurwaarder bij de betekening van deze beslissing ook een nieuwe verkoopdatum vast. De verkoop mag niet eerder plaatsvinden dan op de 8ste dag na de dag van de betekening. De ontvanger moet ook een kopie van de beslissing van de directeur naar de belastingschuldige of zijn gemachtigde versturen.
De beslissing op een niet-ontvankelijk verklaard beroepschrift zendt de directeur rechtstreeks aan de derde en aan de belastingschuldige, of aan hun gemachtigden. Zo nodig stuurt hij de beslissing ook aan de bewaarder. De directeur kan er ook voor kiezen de beslissing op dezelfde wijze bekend te maken als een ontvankelijk beroepschrift.

67.4.5.6 Handelingen na bekend maken uitspraak op beroepschrift

Als de directeur de eigendomsrechten van de derde heeft erkend, maar het beroepschrift heeft afgewezen, zal bij een eventuele executoriale verkoop de belastingdeurwaarder eerst de zaken verkopen die toebehoren aan de belastingschuldige. Mocht daarmee de volledige belastingschuld niet zijn voldaan, gaat hij over tot verkoop van de zaken van derden.

Als de directeur het beroepschrift geheel of gedeeltelijk heeft toegewezen, gaat de ontvanger direct over tot opheffing van het gelegde beslag voor die zaken waarvoor het beroepschrift is toegewezen. Hij doet dit per brief aan de reclamant.

67.5 Verzetschrift artikel 435 Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering

De ontvanger moet een beslag op goederen die aan een ander dan de belastingschuldige toebehoren door de belastingdeurwaarder aan die

derde laten betekenen. De term ‘goederen die aan een derde toebehoren’ omvat:
- zaken die eigendom zijn van de derde;
- vermogensrechten, zoals vorderingen, die toebehoren aan de derde.

Binnen 8 dagen nadat het beslag aan hem is betekend kan de derde schriftelijk aan de belastingdeurwaarder of de ontvanger meedelen dat hij zich op grond van artikel 435, lid 3 Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering tegen de beslaglegging verzet. Als het verzet aan de belastingdeurwaarder is gestuurd, moet deze het direct naar de ontvanger doorzenden. Een tijdig verzet heeft een aantal gevolgen:
- Het executoriale beslag op goederen, waarvan de derde claimt dat die aan hem toebehoren, geldt jegens die derde als een conservatoir beslag. Daarom kan de ontvanger die goederen niet meer executeren.
- De ontvanger kan deze goederen pas uitwinnen na een vonnis van de rechtbank of nadat een executoriale titel is verkregen.
- De in beslag genomen goederen waarvoor geen verzet is gedaan kan de ontvanger uitwinnen.

Als de derde meer dan 8 dagen na de betekening een verzetschrift indient, krijgt het beslag dus geen conservatoir karakter. Als de derde toch de executie wil tegenhouden, zal hij de ontvanger moeten dagvaarden. De ontvanger behandelt een te laat ingediend verzetschrift als een beroepschrift tegen de beslaglegging.

*67.5.1 **Behandeling verzetschrift artikel 435 Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering***

Als de ontvanger een verzet artikel 435, lid 3, Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering ontvangt, beoordeelt hij:
- de rechtsgrond.
- of het verzetschrift tijdig is ingediend.

De ontvanger heft het beslag op als duidelijk is dat het gaat om zaken waarop hij geen verhaal kan nemen. In geval van leasing geldt echter dat de ontvanger het beslag pas opheft nadat hij overleg heeft gepleegd met de directeur.
In de overige gevallen zendt de ontvanger het verzetschrift met advies door naar de directeur van de Belastingdienst waaronder zijn kantoor valt. Als de directeur niet aan het verzet tegemoet komt, stuurt de ontvanger de stukken door naar de Rijksadvocaat. Daarbij verzoekt hij de Rijksadvocaat een procedure aan te spannen om een executoriale titel tegen de derde te verkrijgen, waardoor deze de executie van zijn zaken moet dulden.

*67.5.2 **Ontvangstbevestiging verzetschrift artikel 435 Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering***

De ontvanger stuurt een ontvangstbevestiging van het tijdig ingediende verzetschrift sturen naar degene die in verzet komt (de reclamant), of naar de gemachtigde die namens de reclamant in verzet komt.

In de ontvangstbevestiging vermeldt de ontvanger:
- de datum waarop het verzetschrift op het kantoor van de ontvanger is binnengekomen
- dat het beslag een conservatoir karakter heeft gekregen

- wat het gevolg is van het conservatoir karakter

67.6 Verzet artikel 17 Invorderingswet 1990

Een belastingschuldige of aansprakelijkgestelde kan op grond van artikel 17 van de Invorderingswet 1990 in verzet komen tegen:
- de tenuitvoerlegging van een dwangbevel of het voornemen daartoe.
- een vordering als bedoeld in artikel 19 van de Invorderingswet 1990.

Als een belastingschuldige onder beschermingsbewind staat, kan alleen de beschermingsbewindvoerder rechtsgeldig namens belastingschuldige in verzet komen.

Een belastingschuldige stelt een verzet op grond van artikel 17 van de Invorderingswet 1990 in door de ontvanger te dagvaarden. In de dagvaarding moet de belastingschuldige zich beroepen op het genoemde artikel.

Als gevolg van het verzet houdt de ontvanger de tenuitvoerlegging van het dwangbevel aan. De ontvanger houdt de tenuitvoerlegging niet aan als:
- de gronden van het verzet naar het oordeel van de ontvanger kansloos zijn en
- de belangen van de Staat zich verzetten tegen de schorsing van de tenuitvoerlegging.

De belastingschuldige of aansprakelijk gestelde kan geen verzet instellen op de volgende gronden:
- de belastingaanslag, de aanmaning of het per post betekende dwangbevel is niet ontvangen.
- de belastingaanslag is ten onrechte of tot een te hoog bedrag vastgesteld; toch kan de invordering worden geschorst wegens bezwaar over de aanslag.

Verzet is wel mogelijk als een belastingaanslag weliswaar in formele zin op de juiste wijze is vastgesteld, maar waarvan de hoogte van het bedrag zó twijfelachtig is, dat de ontvanger in redelijkheid niet had mogen beslissen om tot invordering over te gaan.

Een derde kan zich niet verzetten op grond van artikel 17 Invorderingswet 1990. Het verzet zal dan moeten plaatsvinden op grond van een van de bepalingen uit het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering.

Als de ontvanger niet op grond van een dwangbevel invordert, maar langs civielrechtelijke weg, kan de belastingschuldige zich niet verzetten op grond van artikel 17 Invorderingswet 1990. Het verzet zal dan moeten plaatsvinden op grond van een van de bepalingen uit het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering.

67.6.1 ***Aanhouden tenuitvoerlegging***

Het verzet artikel 17 Invorderingswet 1990 kan zich onder andere richten tegen:
- een bepaalde wijze van tenuitvoerlegging.
- tegen de beslaglegging op bepaalde zaken.

- de rechtsgeldigheid van het dwangbevel.
- een deel van het bedrag waarvoor het dwangbevel is uitgevaardigd.

Als het verzet zich richt tegen een bepaalde wijze van tenuitvoerlegging, houdt de ontvanger die wijze van tenuitvoerlegging aan totdat daarover in de verzetprocedure is beslist. De ontvanger zet de tenuitvoerlegging voort als:
- de gronden van het verzet voor de ontvanger geen aanleiding vormen om de tenuitvoerlegging aan te houden: en
- de belangen van de Staat worden geschaad door uitstel van de tenuitvoerlegging

Het dwangbevel kan wel ongehinderd op een andere manier ten uitvoer worden gelegd.

Als het verzet zich richt tegen de beslaglegging op bepaalde zaken, houdt de ontvanger de tenuitvoerlegging voor die zaken aan totdat daarover in de verzetprocedure is beslist. De ontvanger zet de tenuitvoerlegging voort als:
- de gronden van het verzet naar het oordeel van de ontvanger kansloos zijn en
- de belangen van de Staat worden zich verzetten tegen de schorsing van de tenuitvoerlegging

De tenuitvoerlegging voor andere zaken kan doorgang vinden. Ook het aanvragen van faillissement blijft mogelijk.

Als het verzet zich richt tegen de rechtsgeldigheid van het dwangbevel, wordt iedere vorm van tenuitvoerlegging van dat dwangbevel aangehouden. Want bij toewijzing van dat verzet staat ook de rechtsongeldigheid van iedere vorm van tenuitvoerlegging vast.

Als het verzet zich richt tegen de tenuitvoerlegging voor een deel van het bedrag waarvoor het dwangbevel is uitgevaardigd (bijvoorbeeld alleen de bestuurlijke boete), wordt de tenuitvoerlegging voor het resterende bedrag niet aangehouden.

67.6.2 ***Schorsing bij bezwaar aanslag***

In principe kan de belastingschuldige niet in verzet komen tegen tenuitvoerlegging van een dwangbevel op grond van de stelling dat de belastingaanslag ten onrechte is opgelegd of tot een te hoog bedrag is vastgesteld (Invorderingswet 1990, artikel 17, lid 3). Verzet is echter wel mogelijk als een belastingaanslag weliswaar in formele zin op de juiste wijze is vastgesteld, maar waarvan de hoogte van het bedrag zó twijfelachtig is, dat de ontvanger in redelijkheid niet had mogen beslissen om tot invordering over te gaan.
De belastingschuldige kan in dit geval ook de fiscale rechter verzoeken om een voorlopige voorziening te treffen volgens artikel 8:81 van de Algemene Wet Bestuursrecht. Als de fiscale rechter het eens is met de belastingschuldige, zal hij een voorlopige voorziening treffen die strekt tot buitenwerkingstelling, bijvoorbeeld schorsing, van een belastingaanslag.
De ontvanger moet dan in beginsel de tenuitvoerlegging staken van het terzake van die aanslag uitgevaardigde dwangbevel, zolang de buitenwerkingstelling duurt.

67.7 Executiegeschil artikel 438 Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering

Bij een executiegeschil op grond van artikel 438 van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering gelden dezelfde beperkingen als bij een verzet tegen de tenuitvoerlegging van een dwangbevel op grond van artikel 17 van de Invorderingswet:

- Het executiegeschil mag niet zijn gegrond op de stelling dat de belastingaanslag, de aanmaning of het per post betekende dwangbevel niet ontvangen is.
- Het executiegeschil mag niet zijn gegrond op de stelling dat de belastingaanslag ten onrechte of tot een te hoog bedrag is vastgesteld.

De belastingschuldige, aansprakelijkgestelde stelt het executiegeschil in door de ontvanger te dagvaarden. Een derde stelt het executiegeschil in door zowel de ontvanger als de belastingschuldige te dagvaarden. Als de derde zich verzet tegen de verkoop van roerende zaken gelden bovendien de regels van artikel 456 Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering. Aan het uitbrengen van de dagvaarding is geen termijn verbonden, maar het moet wel gebeuren voor aanvang van de verkoop.

Een executiegeschil op grond van artikel 438 van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering heeft geen schorsende werking, met uitzondering van specifiek in de wet geregelde situaties (zie bijvoorbeeld artikel 476, lid 2 van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering). In het algemeen zal de ontvanger de invordering toch opschorten.

Als echter blijkt dat het executiegeschil slechts is aangetekend om de invordering te traineren, zal de ontvanger de invordering niet schorsen. Bij de beoordeling hiervan kan de invorderingsgeschiedenis een rol spelen. Veel hangt af van de feitelijke omstandigheden.
Meestal is sprake van ‘een spoedeisend belang’. In dat geval kan de belastingschuldige, aansprakelijkgestelde of derde een voorziening bij voorraad vragen bij de voorzieningenrechter. De voorzieningenrechter kan beslissen dat de executie (alsnog) wordt geschorst.
Als aan de ontvanger een dagvaarding is betekend, stuurt hij de dagvaarding en een ambtsbericht zo snel mogelijk naar de Rijksadvocaat die hem verder zal bijstaan in de procedure.

67.8 Verzet artikel 456 Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering

Op grond van artikel 456 van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering kan een ander dan belastingschuldige zich verzetten tegen de verkoop van roerende zaken. Deze derde stelt het verzet in door de ontvanger en de belastingschuldige te dagvaarden.

De derde kan zich verzetten als hij

- eigenaar is van de roerende zaken,
- een recht op de roerende zaken heeft dat de ontvanger moet eerbiedigen. Dit kan een beperkt recht zijn als een pandrecht. Het kan echter ook gaan om een ander recht, zoals een recht van huur.

De derde kan door zijn verzet bereiken, dat de veilcondities zodanig worden aangevuld dat met zijn recht rekening wordt gehouden. Alleen

als de derde de enige eigenaar is van de beslagen zaak, komt een geslaagd verzet neer op een algeheel verbod tot executie van die zaak. Het verzet heeft geen schorsende werking. De derde kan echter op grond van artikel 438, 2e lid, Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering bij de voorzieningenrechter schorsing van de executie vorderen.
Het kan voor een derde bijvoorbeeld zinvol zijn om een verzet op grond van artikel 456 van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering in te stellen als:
- de directeur het beroep op grond van artikel 22, Invorderingswet 1990 heeft afgewezen.
- hij te laat is om zijn verzet op grond van artikel 435, lid 3 Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering te baseren.

67.9 Verzet artikel 538 Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering

Op grond van artikel 538 van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering kan een ander dan belastingschuldige zich verzetten tegen de verkoop van onroerende zaken. Deze derde stelt het verzet in door de ontvanger of de verkopende notaris en de belastingschuldige te dagvaarden.

De derde kan zich verzetten als hij
- eigenaar is van de onroerende zaken,
- een recht op de onroerende zaken heeft dat de ontvanger moet eerbiedigen. Dit kan een beperkt recht zijn als een hypotheekrecht. Het kan echter ook gaan om een ander recht, zoals een recht van huur.

De derde kan door zijn verzet bereiken, dat de veilcondities zodanig worden aangevuld dat met zijn recht rekening wordt gehouden. Alleen als de derde de enige eigenaar is van de beslagen zaak, komt een geslaagd verzet neer op een algeheel verbod tot executie van die zaak. Verbetering van de veilcondities kan de derde overigens ook verzoeken aan de voorzieningenrechter op grond van artikel 518 Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering.
Het verzet heeft geen schorsende werking. De derde kan echter op grond van artikel 438, 2e lid, Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering bij de voorzieningenrechter schorsing van de executie vorderen.
Het kan voor een derde bijvoorbeeld zinvol zijn om een verzet op grond van artikel 538 in te stellen als:
- er geen andere rechtsmiddelen openstaan.
- hij te laat is om zijn verzet op grond van artikel 435, lid 3, Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering te baseren.

68 Rechtskundige bijstand

Op grond van artikel 3, derde lid, van de Invorderingswet 1990, kan de ontvanger in de uitoefening van zijn taak in rechte optreden en worden gedagvaard. Zonder deze bepaling zou men zich kunnen afvragen of bij een geschil met de ontvanger de Staat of de ontvanger zelf moet worden gedagvaard.

Indien de ontvanger zich in een gerechtelijke procedure moet laten vertegenwoordigen dan zal dat meestal door de rijksadvocaat worden gedaan. In sommige gevallen zal de landsadvocaat de ontvanger in rechte vertegenwoordigen.

De ontvanger moet vooraf aan het ministerie vragen als de ontvanger als eiser in een procedure wil optreden.

68.1 Rijksadvocaat

Aan de advocaat aan wie de rechtsbijstand van de Belastingdienst in invorderingszaken is opgedragen, wordt de persoonlijke titel van rijksadvocaat verleend. In overleg met de rijksadvocaat kan aan één of meer van zijn kantoorgenoten de persoonlijke titel van plaatsvervangend rijksadvocaat worden verleend.

In procedures voor de burgerlijke rechter waarbij procesvertegenwoordiging verplicht is zal de rijksadvocaat de ontvanger vertegenwoordigen. De rijksadvocaat treedt dan op als advocaat ten behoeve van de ontvanger in procedures die direct of indirect samenhangen met de invordering van door de Belastingdienst geheven belastingen, premies en andere heffingen.
Als het procedures betreft die betrekking hebben op de invordering van toeslagen, treedt de rijksadvocaat niet op als advocaat van de ontvanger, maar als advocaat van de Staat.

In zaken waarin zowel de ontvanger als de Staat zijn gedagvaard, treedt in beginsel de rijksadvocaat op, tenzij het geschil overwegend niet de invordering betreft. In dat laatste geval treedt de landsadvocaat op.

68.2 Landsadvocaat

De landsadvocaat vertegenwoordigt de Staat als de Staat der Nederlanden een gerechtelijke procedure moet voeren. De rijksadvocaat vertegenwoordigt de ontvanger als deze bij een gerechtelijke procedure betrokken raakt. Meestal zal het dus de rijksadvocaat zijn die de ontvanger vertegenwoordigt.

Er is echter een uitzondering op het voorgaande: de landsadvocaat treedt op in alle cassatieprocedures bij de Hoge Raad, ook als deze procedures direct of indirect samenhangen met de invordering.

68.3 Toestemming gerechtelijke procedures

In gerechtelijke procedures waarin de ontvanger als eiser optreedt, moet hij op grond van artikel 3.3. van de Leidraad Invordering 2008, toestemming hebben van het ministerie om deze procedure te starten.

Deze toestemming is niet nodig voor de volgende procedures:
- verklaringsprocedures in het kader van derdenbeslag
- kantonzaken
- verzoekschriftprocedures
- procedures die worden ingesteld naar aanleiding van een verzet ex artikel 435, lid 3, of artikel 708, lid 2 Wetboek van Burgerlijke rechtsvordering.

Let op!
Als de ontvanger hoger beroep wil instellen in één van de hiervoor genoemde procedures, dan is wel toestemming van het ministerie vereist.

69 Tabellen, normen, rentepercentages, kosten en marginale percentages

In dit hoofdstuk vindt u de volgende tabellen:
- Normbedragen voor bestaanskosten (bij kwijtschelding en uitstel van betaling)
- Normbedragen beslagvrij bedrag per kalendermaand per 1-1-2025
- Huurtoeslagnormen
- Normen en studiefinanciering
- Rentetabellen
- Tabel vervolgingskosten
- Matigingstarieven anoniementarief (artikel 34 en 35 LI)

69.1 Normbedragen voor bestaanskosten (bij kwijtschelding en uitstel van betaling)

Tabel normbedragen voor bestaanskosten

Categorie	**Normbedrag per 1-7-2024**	**Normbedrag per 1-1-2025**
Echtgenoten, beiden jonger dan de pgl	€ 1.683	€ 1.730
Echtgenoten, beiden pgl of ouder	€ 1.779	€ 1.849
Echtgenoten, waarvan 1 echtgenoot jonger is dan de pgl en de andere echtgenoot pgl of ouder is	€ 1.779	€ 1.849
Alleenstaande (ouder), jonger dan pgl	€ 1.178	€ 1.211
Alleenstaande (ouder), pgl of ouder	€ 1.312	€ 1.351

Tabel Normbedragen voor bestaanskosten bij een verblijf in een inrichting

Categorie	**Normbedrag Per 1-7-2024**	**Normbedrag Per 1-1-2025**
Alleenstaande (ouder)	€ 277 (incl. € 42 vergoeding ZVW)	€ 285 (incl. € 45 vergoeding ZVW)
Echtgenoten of geregistreerd partners	€ 430 (incl. € 95 vergoeding ZVW)	€ 442 (incl. € 101 vergoeding ZVW)

69.2 Huurtoeslagnormen

Tabel Normen huurtoeslag

Categorie	**Per 1-7-2024**	**Per 1-1-2025**
Maximaal subsidiabele huur per maand	€ 879,00	€ 900,00
Maximumbedrag per maand dat in de laagste inkomenscategorie voor eigen rekening komt (normhuur)	€ 188,00	€ 200
Normhuur per maand als sprake is van éénpersoonsouderenhuishouden	€ 187,00	€ 199
Normhuur per maand als sprake is van meerpersoonsouderenhuishouden	€ 185,00	€ 197
Maximumbedrag aan woonlasten per maand waarmee de beslagvrije voet kan worden verhoogd voor:		
Jongeren tot 23 jaar	€ 266,00	€ 277,00
Éénpersoonshuishouden 23 tot pgl leeftijd	€ 485,00	€ 497,00
Éénpersoonshuishouden pgl leeftijd en ouder	€ 487,00	€ 499,00
Tweepersoonshuishouden 23 tot pgl. leeftijd	€ 393,00	€ 411,00
Tweepersoonshuishouden 23 tot pgl leeftijd of ouder en gehandicapten	€ 485,00	€ 497,00
Tweepersoonshuishouden pgl leeftijd en ouder	€ 489,00	€ 501,00
Drie of meerpersoonshuishouden 23 tot pgl leeftijd	€ 424,00	€ 442,00
Drie of meerpersoonshuishouden 23 tot pgl leeftijd en gehandicapten	€ 497,00	€ 510,00
Drie of meerpersoonshuishouden tot pgl leeftijd en ouder	€ 500,00	€ 513,00

Het begrip huurprijs in de zin van de Wet op de huurtoeslag

Onder huurprijs in de zin van de Wet op de huurtoeslag wordt verstaan de prijs die bij huur en verhuur is verschuldigd voor het enkele gebruik van een woning (de kale huur), verminderd met het eventueel daarin begrepen bedrag voor bedrijfsruimte en/of garage en vermeerderd met een aantal servicekosten (de subsidiabele servicekosten: artikel 5, lid 3, Wet op de huurtoeslag). Deze servicekosten zijn:

- elektriciteitskosten van lift-, ventilatie-, hydrofoor- en alarminstallaties en kosten van de verlichting van gemeenschappelijke ruimten, een en ander tot hoogstens een bedrag van totaal € 12 per maand
- schoonmaakkosten van liften en andere gemeenschappelijke ruimten tot ten hoogste € 12 per maand
- kosten van een huismeester tot hoogstens € 12 per maand
- kapitaals- en onderhoudskosten van dienstruimten en gemeenschappelijke recreatieruimten tot hoogstens € 12 per maand

De overige in de betaalde bruto-huur begrepen elementen komen niet voor subsidiëring in aanmerking en worden dus ook bij de verhoging van de beslagvrije voet buiten beschouwing gelaten. Het feit dat de belastingschuldige niet onder betaling van deze elementen uitkomt, doet hieraan niet af.

NB:
De belastingschuldige moet zo nodig een huurspecificatie verstrekken, verkrijgbaar bij de verhuurder.

69.3 Normbedragen beslagvrij bedrag per kalendermaand per 1-1-2025

Categorie		Bedrag
alleenstaande		€ 2.071,24
alleenstaande ouder met een of meer thuiswonende kinderen onder de 18 jaar		€ 2.242,24
gehuwden zonder kinderen		€ 2.739,03
gehuwden met een of meer thuiswonende kinderen onder de 18 jaar		€ 2.855,96
VOW-er		€ 1.369,52
Natuurlijk persoon met een vaste woon- of verblijfplaats buiten Nederland		€ 0

69.4 Normen studiefinanciering

Tabel Normen studiefinanciering hoger onderwijs (thuiswonend - geen eigen inkomsten)

Tabel Normen studiefinanciering HBO/Universiteit Leenstelsel

Categorie	Per 1-1-2025 tot en met 31-7-2025	Per 1-8-2025 tot en met 31-12-2025
Basisbeurs	€ 125,99	€ 125,99
Maximum aanvullende beurs	€ 475,17	€ 475,17
Maximum basislening	€ 304,95	€ 304,95
Normbudget voor levensonderhoud	€ 906,11	€ 906,11
Bedrag boeken en leermiddelen (art. 26.2.12 LI)	€ 77,00	€ 77,00
Forfaitair bedrag	€ 829,11 [1) 2)]	€ 829,11 [1) 2)]
Collegegeld krediet	€ 192,83	€ 210,83

1) Eventueel verhoogd met de éénoudertoeslag (tabel Normen éénoudertoeslag)

2) Partnertoeslag per 1-9-2015 vervallen

Tabel Normen studiefinanciering hoger onderwijs (uitwonend - geen eigen inkomsten)

Tabel Normen studiefinanciering HBO/Universiteit Leenstelsel

Categorie	Per 1-1-2025 tot en met 31-7-2025	Per 1-8-2025 tot en met 31-12-2025
Basisbeurs	€ 314,00	€ 314,00
Maximum aanvullende beurs	€ 475,17	€ 475,17
Maximum basislening	€ 304,95	€ 304,95
Normbudget voor levensonderhoud	€ 1094,12	€ 1094,12
Bedrag boeken en leermiddelen (art. 26.2.12 LI)	€ 77,00	€ 77,00
Forfaitair bedrag	€ 1017,12 [1) 2)]	€ 1017,12 [1) 2)]
Collegegeld krediet	€ 192,83	€ 210,83

1) Eventueel verhoogd met de éénoudertoeslag (tabel Normen éénoudertoeslag)

2) Partnertoeslag per 1-9-2015 vervallen

Tabel Normen studiefinanciering MBO (thuiswonend - geen eigen inkomsten)

Categorie	**Per 1-1-2025 tot en met 31-7-2025**	**Per 1-8-2025 tot en met 31-12-2025**
Basisbeurs	€ 103,78	€ 103,78
Maximum aanvullende beurs	€ 424,57	€ 427,82
Maximum basislening	€ 226,08	€ 226,08
Normbudget voor levensonderhoud	€ 754,43	€ 757,68
Bedrag boeken en leermiddelen (art. 26.2.12 LI)	€ 68,00	€ 68,00
Forfaitair bedrag	€ 686,43 [1) 2)]	€ 689,68 [1) 2)]
Max. bedrag lening lesgeld	€ 101,33	ntb

1) Eventueel verhoogd met de éénoudertoeslag (tabel Normen éénoudertoeslag)

2) Partnertoeslag per 1-9-2015 vervallen

Tabel Normen studiefinanciering MBO (uitwonend - geen eigen inkomsten)

Categorie	**Per 1-1-2025 tot en met 31-7-2025**	**Per 1-8-2025 tot en met 31-12-2025**
Basisbeurs	€ 338,68	€ 338,68
Maximum aanvullende beurs	€ 451,97	€ 455,22
Maximum basislening	€ 226,08	€ 226,08
Normbudget voor levensonderhoud	€ 1.016,73	€ 1019,98
Bedrag boeken en leermiddelen (art. 26.2.12 LI)	€ 68,00	€ 68,00
Forfaitair bedrag	€ 948,73 [1) 2)]	€ 951,98 [1) 2)]
Max. bedrag lening lesgeld	€ 101,33	ntb

1) Eventueel verhoogd met de éénoudertoeslag (tabel Normen éénoudertoeslag)

2) Partnertoeslag is per 1-9-2015 vervallen

Tabel Norm éénoudertoeslag

Categorie	**Bedrag per 1-1-2025**
Toeslag Eénoudergezin	€ 316,55

Tabel Normen studiefinanciering en eigen inkomsten

Met onderstaande tabel kan de norm levensonderhoud worden bepaald als de belastingschuldige naast studiefinanciering ook eigen inkomsten heeft (volgens artikel 26.2.12, Leidraad Invordering 2008).

Bedrag aan eigen inkomsten	€	
Bij: Werkelijk genoten studiefinanciering	€	
Af: Collegegeld of Lesgeld		
Totaal	€	
Af: Normbudget levensonderhoud (Zie de tabellen in dit hoofdstuk)	€	
Verschil		
	Als het verschil € 0 of lager is:	Als het verschil groter is dan € 0
Inkomsten worden gesteld op	Inkomsten volgens de tabellen in dit hoofdstuk [1)]	Inkomsten volgens de tabellen in dit hoofdstuk , vermeerderd met het hiervoor berekende verschil [1)]

1) Eventueel verhoogd met de éénoudertoeslag (tabel Norm éénoudertoeslag)

69.5 Rentetabellen

Tabel Percentage invorderingsrente (artikel 29 Invorderingswet 1990)

Jaar	1e kwartaal	2e kwartaal	3e kwartaal	4e kwartaal
1993	7,10	6,65	6,45	5,55
1994	5,15	4,90	5,25	5,00
1995	5,00	5,00	4,50	4,25
1996	4,00	3,25	2,50	2,50
1997	2,50	2,50	3,00	3,00
1998	3,25	3,25	3,25	3,25
1999	3,25	3,25	2,75	2,75
2000	2,75	3,25	4,00	4,50
2001	4,70	4,10	4,45	4,20
2002	3,45	3,25	3,25	3,25
2003	3,25	3,10	2,50	2,00
2004	3,50	3,50	3,50	3,50
2005	5,00	5,00	5,00	5,00
2006	3,50	3,75	4,00	4,25
2007	4,70	5,00	5,25	5,40
2008	5,30	4,75	5,15	5,45
2009	4,90	3,50	2,75	2,50
2010	2,50	2,50	2,50	2,50
2011	2,50	2,50	2,75	3,00
2012	2,85	2,30	2,50	2,25
2013	3,00	3,00	3,00	3,00
2014	3,00	4,00	4,00	4,00
2015	4,00	4,00	4,00	4,00
2016	4,00	4,00	4,00	4,00
2017	4,00	4,00	4,00	4,00
2018	4,00	4,00	4,00	4,00
2019	4,00	4,00	4,00	4,00
2020	4,00	0,01	0,01	0,01
2021	0,01	0,01	0,01	0,01
2022	0,01	0,01	1,00	1,00
2023	2,00	2,00	3,00	3,00
2024	4,00	4,00	4,00	4
2025	4			

Tabel Percentage wettelijke rente

Vanaf	Tot en met	Percentage
01-01-1993	30-06-1993	12
01-07-1993	31-12-1993	10
01-01-1994	31-12-1994	9
01-01-1995	31-12-1995	8
01-01-1996	30-06-1996	7
01-07-1996	31-12-1996	5
01-01-1998	31-12-2000	6
01-01-2001	31-12-2001	8
01-01-2002	31-07-2003	7
01-08-2003	31-01-2004	5
01-02-2004	31-12-2006	4
01-01-2007	31-12-2009	6
01-01-2010	30-06-2011	3
01-07-2011	30-06-2012	4
01-07-2012	31-12-2014	3
01-01-2015	Nu	2

69.6 Tabel vervolgingskosten

Tabel Aanmaningskosten

Categorie	Bedrag
Gevorderde som tot € 454	€ 9
Gevorderde som van € 454 of meer	€ 21

Tabel Dwangbevelkosten

Categorie	Bedrag
Gevorderde som tot € 90	€ 53
Gevorderde som van € 90 of meer	€ 53 plus € 5 per € 45 die de eerste € 45 te boven gaat, met een maximum van € 15.677

De ontvanger kan de verschuldigde betekeningskosten ook als volgt berekenen:

- gevorderde som delen door 45
- bedrag in hele Euro's afronden naar beneden
- afgeronde bedrag x 4 + € 45 = bedrag aan betekeningskosten

Tabel Executiekosten

Categorie	Bedrag
Een aanzegging door de belastingdeurwaarder	€ 21
Afgifte van een kwitantie door de belastingdeurwaarder	€ 21
Afgifte kwitantie door de belastingdeurwaarder bij betaling op een hernieuwd bevel tot betaling na een eerder per post verzonden dwangbevel	Geen
Opmaken proces-verbaal van beslag	€ 74 en € 21 extra voor ieder uur of gedeelte daarvan dat een beslaglegging op roerende zaken (geen registergoed) langer duurt dan 4 uur
Opmaken proces-verbaal van verkoop	€ 94 en € 21 extra voor ieder uur of gedeelte daarvan dat een verkoop van roerende zaken (geen registergoed) langer duurt dan 4 uur
Aankondiging van de verkoop	€ 37
Het 'voor gezien' tekenen, aanplakken of aankondigen van een gedaan exploot in een dagblad	€ 5 per handeling
Getuigenloon	€ 7 per uur of een gedeelte daarvan

Tabel Kosten van het Kadaster

Categorie	Bedrag
Aanbieden beslag per post	€ 113,00
Aanbieden beslag digitaal	€ 79,00
Aanbieden doorhaling per post	€ 64,20
Aanbieden doorhaling digitaal	€ 30.20
Controle doorhaling beslag (per kwartier)	€ 29,00
Aanbieden verklaring van waardeloosheid per post	€ 66,20
Aanbieden van verklaring van waardeloosheid digitaal	€ 32,20

€ 29 per kwartier dat een medewerker van het Kadaster aan de verwerking van een stuk besteedt als dat niet geautomatiseerd verwerkt kan worden. Dit geldt als wij de betekening van een beslag op-of doorhaling van onroerende zaken betekenen aan het Kadaster als de hypotheekhouder daar domicilie heeft gekozen. Deze kosten kan de ontvanger niet doorberekenen aan de belastingschuldige.

69.7 Matigingstarieven anoniementarief (artikel 34 en 35 LI)

Tabel Marginale percentages matigingstarieven anoniementarief

Jaar	Berekeningsformule	Matigingspercentage
1997	(2 x 37,30% + 1 x 50%) : 3	41,53
1998	(2 x 36,35% + 1 x 50%) : 3	40,90
1999	(35,75% x f 6.807 + 37,05% x f 15.054) : f 21.861 = 36,65% (2 x 36,65% + 1 x 50%) : 3	41,10
2000	(33,90% x f 15.255 + 37,95% x f 33.739) : f 48.994 = 36,69% (2 x 36,69% + 1 x 50%) : 3	41,13
2001	(32,35% x f 32.769 + 37,60% x f 26.751) : f 59.520 = 34,71% (2 x 34,71% + 1 x 42%) : 3	37,14
2002	(32,35% x € 15.331 + 37,85% x € 12.516) : € 27.847 = 34,82% (2 x 34,82% + 1 x 42%): 3	37,21
2003	(32,9% x € 15.883 + 38,40% x € 12.967) : € 28.850 = 35,37% (2 x 35,37% + 1 x 42%) : 3	37,58
2004	(33,4% x € 16.265 + 40,35% x € 13.278) : € 29.543 = 36,52% (2 x 36,52% + 1 x 42%) : 3	38,35
2005	(34.4% x € 16.893 + 41.95% x € 13.464) : € 30.357 = 37,75% (2 x 37,75% + 1 x 42%) : 3	39,17
2006	(34,15% x € 17.046 + 41,45% x € 13.585) : € 30.361 = 37,39% (2 x 37,39% + 1 x 42%) : 3	38,93
2007	(33,65% x € 17.319 + 41,40% x € 13.803) : € 31.122 = 37,09% (2 x 37,09% + 1 x 42%) : 3	38,73
2008	(33,60% x € 17.579 + 41,85% x € 14.010) : € 31.589 = 37,26% (2 x 37,26% + 1 x 42%) : 3	38,84
2009	(33,5% x € 17.878 + 42% x € 14.249) : € 32.127 = 37,27% (2 x 37,27% + 1 x 42%) : 3	38,85
2010	(33,45% x € 18.218 + 42% x € 14.520) : € 32.738 = 37,23% (2 x 37,23% + 1 x 42%) : 3	38,82
2011	(33% x € 18.628 + 41,95% x € 14.809) : € 33.436 = 36,96% (2 x 36,96% + 1 x 42%) : 3	38,62
2012	(33,1% x € 18.945 + 42% x € 14.918) : € 33.863 = 37,01% (2 x 37,01% + 1 x 42%) : 3	38,67
2013	(37% x € 19.645 + 42% x € 13.718) : € 33.363 = 39,06% (2 x 39,06% + 1 x 42%) : 3	40,04
2014	(36,25% x € 19.645 + 42% x € 13.718) : € 33.363 = 38.61% (2 x 38,61% + 1 x 42%) : 3	39,74
2015	(36,5% x € 19.822 + 42% x € 13.767) : € 33.589 = 38,75% (2 x 38,75% + 1 x 42%) : 3	39,83
2016	(36,55% x € 19.922 + 40,4% x € 13,793) : € 33.715 = 38,12% (2 x 38,12% + 1 x 40,4%)	38,88
2017	(36,55% x € 19.982 + 40,8% x € 13.809) : € 33.391 = 38,29% (2 x 38,29% + 1 x 40,8%)	39,12
2018	(36,55% x € 20.142 + 40,85% x € 13.852) ; € 33.994 = 38,30 % (2 x 38,30% + 1 x 40,85%)	39,15