

Vergaderjaar 1987–1988

20 588

Invordering van rijksbelastingen, andere dan invoerrechten en accijnzen (Invorderingswet 1989)

B

ADVIES RAAD VAN STATE

Aan de Koningin

's-Gravenhage, 21 april 1988

Bij Kabinetsmissive van 28 juli 1987, no. 6 heeft uwe Majesteit, op voordracht van de Staatssecretaris van Financiën, mede namens de Minister van Justitie, bij de Raad van State ter overweging aanhangig gemaakt een voorstel van wet met memorie van toelichting inzake de invordering van rijksbelastingen, andere dan invoerrechten en accijnzen (Invorderingswet 1989).

Inleiding

1. Met het wetsvoorstel wordt het einde van een bijna anderhalf eeuw oude wet ingeluid. Aan de voorbereiding van het voorstel is vele jaren gewerkt. In dit licht betreurt de Raad van State het dat de bewindslieden de beslissing op een aantal essentiële punten – voorlopig – naar de toekomst hebben verschoven. In punt 2 van dit advies zal hierop nader worden ingegaan.

Het college wil voorts bij wijze van algemene opmerking erop wijzen dat in de memorie van toelichting onvoldoende is aangegeven of de toegelichte bepalingen nieuw zijn dan wel uit bestaande wetgeving zijn overgenomen. Hoewel in de bijlage van de memorie van toelichting een lijst van artikelen van het wetsvoorstel met de corresponderende artikelen van de bestaande wetgeving is opgenomen, wordt door de terughou-

NADER RAPPORT

Aan de Koningin

's-Gravenhage, 6 juni 1988

Blijkens de mededeling van de Directeur van Uw kabinet van 28 juli 1987, nr. 6, machtigde Uwe Majesteit de Raad van State zijn advies met betrekking tot het bovengenoemde voorstel van wet rechtstreeks aan de eerste ondergetekende te doen toekomen. Dit advies, gedateerd 21 april 1988, nr. WO6.87.0335., mogen wij U hierbij aanbieden.

1. Het advies van de Raad om in de memorie van toelichting duidelijker aan te geven of de voorgestelde bepalingen nieuw zijn dan wel uit bestaande wetgeving zijn overgenomen, hebben wij opgevolgd, door zulks telkenmale aan het begin van de toelichting op een artikel aan te geven. Daardoor zijn er, mede in aanmerking genomen de in tabelvorm in de bijlage bij de memorie van toelichting opgenomen vergelijking van de voorgestelde artikelen met de thans bestaande bepalingen ter zake, naar ons oordeel voldoende mogelijkheden voor een vergelijking van het wetsvoorstel met de huidige wetgeving op dit terrein.

Naar aanleiding van de opmerkingen van de Raad over het zogenaamde fiscaal kort geding is de passage in de memorie van toelichting geactualiseerd en in die zin aangevuld dat

dendheid bij de vergelijking van oude en nieuwe bepalingen de beoordeling van het wetsvoorstel bemoeilijkt. Het college adviseert dan ook daarin alsnog te voorzien.

Bij de grote uitvoerigheid van de memorie van toelichting op vele punten valt het op dat een aantal onderwerpen, die eveneens op het terrein van de invordering zijn gelegen of nauw met de invordering verband houden niet of onvoldoende besproken is. Het college denkt hierbij bijvoorbeeld aan de vraag naar de wenselijkheid van een zogenaamd fiscaal kort geding, in de plaats tredend van het thans in invorderingszaken bij de presidenten van de arrondissementsrechtbanken aan te spannen kort geding. In de memorie van toelichting wordt volstaan met vermelding van het advies van de Commissie-Van Vucht te dezen. Naar het oordeel van de Raad is met de constatering dat via het civiele kort geding door toetsing van het handelen van de ontvanger aan de beginselen van behoorlijk bestuur een adequate bescherming van de belastingschuldigen mogelijk is en dat deze mogelijkheid goed blijkt te voldoen, de motivering waarom zulk een kort geding niet bij de gespecialiseerde administratieve rechter thuishoort, niet volledig. Dit spreekt te meer gezien de grote aandacht welke de invordering van met name voorlopige aanslagen – waartegen de normale rechtsmiddelen van bezwaar en beroep niet openstaan – in de laatste jaren in een aantal gevallen heeft getrokken. De Raad heeft inmiddels kennis genomen van het regeringsstandpunt ter zake zoals dat op 15 februari jongstleden is bepaald. Het college adviseert om aan de hand hiervan het gestelde in de memorie van toelichting op dit punt aan te vullen en te actualiseren.

Cumulatie oude en nieuwe bevoegdheden

2. Kernpunten van het wetsvoorstel zijn naar 's Raads oordeel enerzijds de – althans voorlopige – handhaving van het instituut van het fiscale privilege en, met enige beperking, dat van het fiscale bodemrecht en anderzijds het openen voor de belastingontvanger van de bevoegdheid om het faillissement van de belastingschuldige aan te vragen, zo mede van andere voor de schuldeiser volgens het burgerlijk recht bestaande bevoegdheden. Het gaat hier om de handhaving van bijzondere bevoegd-

daarin het regeringsstandpunt inzake het advies van de Commissie-Van Vucht, waarvan de Raad kennis heeft genomen, is weergegeven.

2. Naar aanleiding van de beschouwingen van de Raad over de cumulatie van oude en nieuwe bevoegdheden in de voorgestelde Invorderingswet 1989, merken wij het volgende op. Zoals wij reeds in het algemene gedeelte van de memorie van toelichting hebben aangegeven, zijn wij met de Raad van mening dat het voor de hand ligt dat de ontvanger beschikt over al die bevoegdheden welke ook een gewone schuldeiser bij de inning van zijn vorderingen ter beschikking staan. Wij achten het

heden die in het verleden, maar met name in de laatste tijd zeer omstrede zijn. Het is de Raad opgevallen dat in de memorie van toelichting uitvoerig de gronden worden vermeld welke op zichzelf bedoelde bevoegdheden kunnen rechtvaardigen doch dat in het geheel niet wordt ingegaan op de tegen die bevoegdheden aan te voeren bezwaren met het oog op de belangen van andere schuldeisers, zoals deze in de literatuur uitvoerig aan de orde zijn gesteld. Deze bezwaren betreffen met name ook de cumulatie van de bijzondere, van oudsher bestaande fiscale bevoegdheden, als het bodemrecht en de fiscale privileges, met de vorenbedoelde nieuwe bevoegdheden. Deze bezwaren zijn ook in de Tweede Kamer der Staten-Generaal aan de orde gekomen en wel bij de behandeling van het door het lid Kombrink ingediende, doch door de kamer niet aanvaarde voorstel van wet tot invoering van de mogelijkheid dat de ontvanger der directe belastingen het faillissement van de belastingschuldige aanvraagt (Kamerstukken II 1986/87, 19 765).

Omdat het naar 's Raads mening voor de hand ligt dat de ontvanger in de eerste plaats over al die bevoegdheden beschikt welke ook de gewone schuldeiser bij de inning van zijn vorderingen ter beschikking staan vóórdát aan bijzondere bevoegdheden wordt gedacht, heeft de Raad zich in zijn advies inzake het vorenbedoelde initiatiefwetsvoorstel daarover niet afwijzend uitgelaten. De Raad ging er daarbij van uit dat de indiening van een wetsvoorstel tot algehele herziening van de invorderingswetgeving nog geruime tijd zou kunnen duren. Thans echter, nu een wetsvoorstel voor zulk een herziening voorligt waarbij onder – zij het slechts voorlopige en, voor wat betreft het fiscale bodemrecht tot bepaalde belastingen beperkte – handhaving van bedoelde bijzondere bevoegdheden van de ontvanger, zijn bevoegdheden worden uitgebreid met alle ook aan andere schuldeisers toekomende invorderingsmiddelen, zal een grondige bezinning op de betekenis van het omvangrijke invorderingsinstrumentarium, dat de ontvanger aldus ter beschikking krijgt, moeten plaatsvinden en zal de weergave daarvan in de memorie van toelichting niet mogen ontbreken. De Raad acht dit mede met het oog op de belangen van andere schuldeisers van bijzonder belang. De memorie van toelichting wekt de indruk dat alleen de bijzon-

voorts gewenst dat de ontvanger daarnaast beschikt over een aantal bijzondere bevoegdheden. Het belang van een zo adequaat en efficiënt mogelijke invordering van de benodigde middelen vereist zulks, zo is ons uitgangspunt. De verdere argumentatie daarvoor is in de memorie van toelichting uitvoerig gegeven.

Deze sterke positie van de ontvanger als crediteur kan uiteraard niet ongeclausuleerd zijn. Allereerst dient zij haar begrenzing te vinden in de rechtsbescherming van de belastingschuldige. Tegenover een versterkte positie van de ontvanger dient een versterking te staan van de rechtsbescherming van de belastingschuldige en de aansprakelijk gestelde. Het is tegen deze achtergrond dat, naar onze mening, de invoering van de bevoegdheid van de ontvanger tot het aanvragen van het faillissement van de belastingschuldige onderdeel dient uit te maken van een algemene herziening van de invorderingswetgeving; deze mening is door de eerste ondergetekende onder meer ook kenbaar gemaakt aan de Tweede Kamer bij brief van 10 september 1987 (Kamerstukken II 1987/88, 19 765, nr. 8). In de relatie ontvanger-belastingschuldige kunnen dan alle elementen van de beide posities in onderling verband worden gezien.

Dat een dergelijke algemene herziening dient te worden gebaseerd op een bezinning op de bevoegdheden van de ontvanger, zowel bestaande als nieuwe, is derhalve naar ons oordeel vanzelfsprekend. Daarbij dient ook de positie van de ontvanger ten opzichte van de overige crediteuren aan de orde te komen; dit is de tweede factor die een rol speelt bij de afweging van de belangen van alle betrokkenen bij de positie van de ontvanger. De Raad twijfelt eraan of een zodanige afweging heeft plaatsgevonden. Die twijfel wordt gevoed door, wat hij noemt, het naar voren schuiven van de beslissing omtrent de fiscale voorrangregeling en het bodemrecht. Wij merken over dit aspect het volgende op. In de beschouwing van de positie van de ontvanger ten opzichte van de overige crediteuren zijn de bijzondere bevoegdheden van de ontvanger – waaronder de voorrangregeling en het bodemrecht – uiteraard wel betrokken. Bij een definitieve oordeelsvorming over dit aspect speelt een rol dat de herwaardering van de niet privaatrechtelijke voorrechten, die een

dere positie van de belastingontvanger als schuldeiser en de belangen van de belastingschuldigen en de mede-aansprakelijke personen uitgangspunt van het denken zijn geweest. Dat ook de bewindsman van Financiën aan zulk een bezinning heeft gedacht, kan blijken uit zijn brief aan de Voorzitter van de Tweede Kamer van 10 september 1987 (Kamerstukken II 1986/87, 19 765, nr. 8). Zou men derhalve verwachten dat het thans voorliggende wetsvoorstel als gelegenheid zou worden gebruikt om tot een juiste beoordeling van het totale aan de ontvanger ter beschikking te stellen invorderingsinstrumentarium te komen, thans blijken de bewindslieden in de zeventiende en achttiende alinea van hoofdstuk III van de toelichting van mening dat een bezinning als hiervoor bedoeld verder moet worden uitgesteld totdat ook de herwaardering van de niet privaatrechtelijke, niet fiscale voorrechten, welke vooraf moet gaan aan de inwerkingtreding van Boek 3 van het nieuw Burgerlijk Wetboek, zal kunnen plaatsvinden. De Raad vreest dat dusdoende de moeilijke taak van een verantwoorde afweging van de op het onderhavige terrein aanwezige belangen naar een verre toekomst zal worden verschoven. Zoals het voorstel voor een nieuwe Invorderingswet thans wordt gepresenteerd, moet worden geconstateerd dat niet blijkt dat het berust op een deugdelijke afweging van de betrokken belangen.

uitvloeisel is van de adviezen van de Commissie-Houwing nog niet heeft plaatsgevonden. De vraag welke weg met deze bevoegdheden van de ontvanger moet worden ingeslagen, is derhalve een vraag waarvan de definitieve beantwoording op dit moment niet kan geschieden. Wij zijn echter wel van mening dat zonder een grondige herbezinning op deze bevoegdheden een besluit tot definitieve handhaving ervan in hun huidige vorm niet kan worden genomen. Om die reden hebben wij voorgesteld deze bevoegdheden te koppelen aan een horizonbepaling. Handhaving van de bevoegdheden voor een bepaalde periode – ook naast de bij de Invorderingswet 1989 aan de ontvanger verleende nieuwe bevoegdheden – achten wij geboden zolang de hiervoor bedoelde herwaardering nog niet heeft plaatsgevonden. Een belangrijk aspect daarbij is het budgettaire; jaarlijks is met het bodemrecht, globaal gesproken, ca. 500 miljoen gemoeid en met de fiscale voorrangregeling in haar huidige vorm, ook weer globaal, ten minste 1 miljard (zie ook Kamerstukken II 1987/88, 19 765, nr. 12, blz. 4). Dit laatste cijfer weerspiegelt het directe budgettaire belang. De preventieve werking van deze bevoegdheid kan op een vergelijkbaar bedrag worden geraamd. Bij de oordeelsvorming over een mogelijke nieuwe vormgeving van de bevoegdheden dienen derhalve tevens de budgettaire consequenties van de af te wegen modaliteiten zo goed mogelijk in beeld te worden gebracht. Het is, gezien dit alles, niet raadzaam thans een andere beslissing over de fiscale voorrangregeling en het bodemrecht te nemen dan de voorgestelde, te weten handhaving en koppeling aan een horizonbepaling.

Opgemerkt zij in dit verband dat wij er van uitgaan dat de bedoelde herwaardering zal plaatsvinden in het kader van de herwaardering van de niet privaatrechtelijke voorrechten bij het nog in te voeren Boek 3 van het nieuw Burgerlijk Wetboek, waarvan de inwerkingtreding overigens niet van de voltooiing van die herwaardering afhankelijk is; verwezen moge worden naar de memorie van toelichting op het negende gedeelte van de Invoeringswet Boeken 3, 5 en 6 nieuw Burgerlijk Wetboek (Bijlage Handelingen II 1985/86, 19 527, nr. 3, blz. 16). Een interdepartementale werkgroep bereidt deze herwaardering voor.

Behalve dat aandacht dient te worden besteed aan de positie van de ontvanger ten opzichte van de overige crediteuren van de belasting-schuldige, dient naar onze mening zeker ook oog te bestaan voor de positie van de belastingschuldige ten opzichte van de overige debiteuren van de overheid. Naar onze overtuiging is het in het belang van elke belastingschuldige dat de ontvanger over die bevoegdheden beschikt die het mogelijk maken dat belastingaan-slagen over de materiële juistheid waarvan geen verschil van mening bestaat daadwerkelijk worden ingevorderd. Gegeven de financie-ringsbehoefte van de overheid leidt het niet of gebrekkig invorderen van een omvangrijk bedrag aan open-stande belastingaanslagen er namelijk toe dat er voor gezorgd zal moeten worden dat het corresponde-rende bedrag op andere wijze wordt opgebracht, bij voorbeeld door middel van een bijstelling van belastingtarieven. Het niet invorderen van belastingaanslagen vormt een financieel belang dat elke burger raakt. Zo bedroeg bij voorbeeld het bedrag gemoeid met het oninbaar lijden van belastingaanslagen (derhalve los van kwijtscholden belastingbedragen) in 1986 ruim 2,2 miljard. Ter vergelijking: de kosten van de verlaging van de tarieven van de loon- en de inkomstenbelasting per 1 januari 1988 beliepen ca. 1,7 miljard.

Dit belang van de belastingschuldige bij een zo adequaat mogelijke invordering heeft ook aspecten in de micro-sfeer. Naarmate door het niet slagvaardig kunnen invorderen in bepaalde gevallen belastingbedragen niet worden betaald, treden niet beoogde verschillen op in de relatieve posities van belastingschuldigen. In termen van het bedrijfsleven zouden wij kunnen spreken van concurrentievervalsing.

Met het bovenstaande willen wij duidelijk maken dat het, naar ons oordeel, het recht is van iedere staatsburger van de overheid te eisen dat van eenmaal vaststaande belastingschulden invordering tot het maximale bedrag plaatsvindt hetgeen nu eenmaal een sterke positie van de ontvanger vereist. Gelet op het belang van dit aspect hebben wij gemeend de memorie van toelichting, die op dit punt slechts een korte passage bevatte, te moeten aanvullen in hiervorenbedoelde zin.

Invordering van andere dan rijksbelastingen

3. In de memorie van toelichting wordt in het geheel geen aandacht geschonken aan de betekenis welke het wetsvoorstel heeft voor de invordering van andere belastingen dan die welke tot de rijksbelastingen worden gerekend. Hierbij moet met name worden gedacht aan de belastingen en heffingen van lagere overheden, in het bijzonder de gemeenten. In de memorie van toelichting, en wel in de voorlaatste alinea van hoofdstuk I, wordt slechts opgemerkt dat vanwege het grote aantal bepalingen in andere wetten dat door de nieuwe Invorderingswet wijziging moet ondergaan tot een aparte Invoeringswet is besloten. Het is de Raad opgevallen dat de memorie van toelichting in dit verband als voorbeeld alleen noemt de wijzigingen die op het terrein van de sociale verzekeringen nodig zullen zijn. Gelet op het verhoudingsgewijs grote aantal bepalingen inzake de invordering in de gemeentewet, alsmede op de toenemende betekenis van de gemeentelijke belastingheffing is het mogelijk dat de invoering van de nieuwe Invorderingswet voor de gemeentelijke invorderingsbepalingen meer dan een aanpassing zal betekenen. Het lijkt niet onmogelijk dat de betekenis van de te dezen relevante verschillen tussen rijks- en gemeentelijke belastingen bij die gelegenheid zal moeten worden heroverwogen.

Indien de bewindslieden van mening zijn dat het voorstel inzake de Invoeringswet de gelegenheid behoort te zijn waarbij tevens de problematiek van de invordering van de niet-rijksbelastingen aan de orde moet komen, dan ware te bevorderen dat het desbetreffende wetsvoorstel zo tijdig wordt ingediend dat het gelijktijdig met het onderhavige wetsvoorstel door het parlement kan worden behandeld.

3. Bij het concipiëren van de Invorderingswet 1989 heeft ons voor ogen gestaan dat deze wet in de eerste plaats moet zijn gericht op de invordering van rijksbelastingen, met uitzondering van invoerrechten en accijnzen. Met dit oogmerk is ook de memorie van toelichting geschreven. Wij achten de Invorderingswet 1989 dan ook niet het geëigende kader om daarin aandacht te besteden aan de betekenis van die wet voor andere belastingen en heffingen dan rijksbelastingen. De voor te stellen Invoeringswet Invorderingswet 1989 is naar onze mening de beste plaats om de relatie tussen het nieuwe invorderingsregime en de belastingen, heffingen en schuldvorderingen, niet zijnde rijksbelastingen, duidelijk te maken. In het wetsvoorstel Invoeringswet Invorderingswet 1989 zullen behalve vele fiscale ook vele niet-fiscale wetten worden gewijzigd, waaronder de gemeentewet. In de memorie van toelichting bij die invoeringswet zal nader worden ingegaan op de betekenis van de Invorderingswet 1989 voor die wetten. Dat wij in dit verband in de memorie van toelichting bij de Invorderingswet 1989 bij wijze van voorbeeld alleen de sociale verzekeringen hebben genoemd, betekent geenszins dat wij geen oog zouden hebben voor het belang van de andere belastingen en heffingen, zoals de gemeentelijke belastingen.

In de memorie van toelichting bij de Invoeringswet Invorderingswet 1989 zal worden uiteengezet dat één van de uitgangspunten bij de aanpassing van de wetgeving aan de Invorderingswet 1989 is het zoveel mogelijk handhaven van de status quo. Het zou het kader van een aanpassingswet te buiten gaan, indien daarin belangrijke wijzigingen van materiële aard zouden worden opgenomen. De Raad wijst in dit verband op een mogelijke heroverweging van relevante verschillen tussen rijksbelastingen en gemeentelijke belastingen op het terrein van de invordering. Te dezen merken wij op dat een wetsvoorstel tot aanpassing van de formele belastingbepalingen in de Provinciewet en van enige formele belastingbepalingen in de gemeentewet en in de Bevoegdhedenwet waterschappen in een gevorderd stadium van voorbereiding is. Een heroverweging als door de Raad bedoeld zal in dat kader haar beslag krijgen.

De werkzaamheden aan de voor te stellen Invoeringswet Invorderingswet 1989 zijn thans voltooid. Wij hebben echter gemeend alvorens dit wetsvoorstel ter behandeling aan de Ministerraad toe te zenden het advies van de Raad over de Invorderingswet 1989 te moeten afwachten. Het wetsvoorstel Invoeringswet Invorderingswet 1989 wordt een dezer dagen aan het kabinet der Koningin gezonden opdat dit na advisering door de Raad van State, zo tijdig kan worden ingediend dat het gelijktijdig met het onderhavige wetsvoorstel door het parlement kan worden behandeld, hetgeen volgens de Raad ook ware te bevorderen.

Verspreide opmerkingen

4. De bestudering van het wetsvoorstel zou worden vergemakkelijkt indien ook in het algemene gedeelte van de memorie van toelichting, de artikelen waarin belangrijke punten hun regeling vinden, worden vermeld. Zo ware reeds in de zesde alinea van hoofdstuk III van de memorie van toelichting bij de mededeling dat als uitgangspunt van het wetsvoorstel is gekozen voor het open systeem te vermelden dat deze keuze is neergelegd in artikel 3, tweede lid, van het wetsvoorstel. Met betrekking tot de door artikel 3 geopende mogelijkheid voor de ontvanger om gebruik te maken van de algemene bevoegdheden die het burgerlijk recht toekent aan een gewone schuldeiser wordt er in de twaalfde alinea van hoofdstuk III van de memorie van toelichting op gewezen dat algemene beginselen van behoorlijk bestuur zich er tegen (kunnen) verzetten dat de ontvanger die begonnen is in te vorderen krachtens een algemene bevoegdheid zonder meer van die ingeslagen weg afwijkt door alsnog krachtens een bijzondere, hem door de Invorderingswet toegekende, bevoegdheid te gaan handelen. Het komt de Raad wenselijk voor dat in de memorie van toelichting meer duidelijkheid op dit punt wordt verschaft en dat in de Leidraad Invordering de ontvangers aan nauwkeurige regels te dezen worden gebonden.

Ook ware duidelijkheid te verschaffen over de vraag of krachtens artikel 3 de ontvangers ook de bevoegdheid zullen hebben om ter verzekering van de invorderbaarheid van belastingaanslagen de vestiging van een recht van hypotheek, van pand, van fiduciaire eigendom of van andere zekerheidsrechten ingevolge het

4. De door de Raad gewenste verduidelijkingen in de memorie van toelichting zijn aangebracht. Voorts zij opgemerkt dat het in het voorneemen ligt in de Leidraad Invordering 1989 tot uitdrukking te brengen aan welke regels de ontvanger is gebonden bij de toepassing van aan het open systeem ontleende bevoegdheden, zoals het aanvragen van het faillissement van de belastingschuldige en het leggen van conservatoir beslag.

De vraag van de Raad of de ontvangers de bevoegdheid zullen hebben om ter verzekering van de invordering van belastingaanslagen de vestiging van een recht van hypotheek of van fiduciaire eigendom te eisen, dan wel in de toekomst zekerheidsrechten ingevolge het Nieuw Burgerlijk Wetboek, beantwoorden wij bevestigend. Ook onder de huidige wetgeving heeft de ontvanger de bevoegdheid bij het verlenen van uitstel van betaling van een belastingaanslag zekerheidsstelling te eisen (vergelijk par. 33 van de Leidraad Invordering).

Opgemerkt zij voorts dat op korte termijn het uitstelbeleid in een folder zal worden neergelegd inclusief het beleid met betrekking tot de zekerheidsstellingen; dit is reeds door de eerste ondergetekende aan de Tweede Kamer toegezegd (kamerstukken II 1987/88, 20 200, Hoofdstuk IXB, nr. 29). Waar nodig zal deze folder na de inwerkingtreding van de Invorderingswet 1989 worden geactualiseerd.

nieuw Burgerlijk Wetboek te eisen. In het bijzonder gelet op de belangen van andere schuldeisers komt het de Raad uitermate wenselijk voor dat te dezen een duidelijk, voor ieder kenbaar beleid wordt gevoerd.

5. In de dertiende alinea vóór het einde van hoofdstuk IV van de memorie van toelichting is een opsomming gegeven van de instanties waarbij de belastingschuldige zijn beklag kan doen. Hierin heeft de Raad de vermelding van de Nationale Ombudsman gemist.

6. In hoofdstuk V van de memorie van toelichting ware in de eerste volzin onder het hoofd Aanmaning niet te spreken van «belastingschuld» doch van «belastingaanslag», omdat het hier gestelde ten aanzien van aangiftebelastingen, waarbij de belastingschuld tegelijk met het doen van de aangifte moet worden gedelgd, niet geldt.

7. Naar aanleiding van hetgeen in hoofdstuk V onder het hoofd Uitstel is opgemerkt, wijst de Raad erop dat naar zijn mening de situaties, waarin ministeriële regelingen bepalen wanneer uitstel van betaling moet worden verleend, liggen op het terrein van het successie- en schenkingsrecht. Dit ware, hoewel het verder ter plaatse gestelde in die richting wijst, met zoveel woorden te vermelden.

8. Aan het slot van hoofdstuk V van de memorie van toelichting wordt onder het hoofd Informatieverplichtingen opgemerkt dat in beginsel een ieder gehouden is te voldoen aan de in het wetsvoorstel opgenomen informatieverplichtingen. Dat die gehoudenheid voor een ieder bestaat, volgt naar de mening van het college niet uit de te dezen voorgestelde bepalingen van hoofdstuk VII van het wetsvoorstel.

9. Onder de in artikel 2, tweede lid, onder a, onderscheidenlijk onder b, van het wetsvoorstel opgenomen uitbreidende omschrijving van de begrippen «aanslag» en «aanslagbiljet» vallen wel de beschikking van de inspecteur – en het afschrift daarvan – waarbij ingevolge artikel 30d van de Algemene wet inzake rijksbelastingen de heffingsrente wordt vastgesteld (zie de artikelsgewijze toelichting op artikel 6 in de memorie van toelichting), doch niet de beschikking waarbij de ontvanger ingevolge

5.6.7.8. De memorie van toelichting is in de door de Raad aangegeven zin gewijzigd.

9. De Raad merkt op dat de in artikel 2, tweede lid, onderdeel a, onderscheidenlijk onderdeel b, van het wetsvoorstel opgenomen uitbreidende omschrijving van de begrippen «aanslag» en «aanslagbiljet» zich niet uitstrekt tot de beschikking waarbij de ontvanger ingevolge artikel 31 van het wetsvoorstel de invorderingsrente vaststelt. Naar het de Raad voorkomt, zou het voor de verrekening van een terug te geven bedrag aan invorderingsrente van belang zijn dat een dergelijke

artikel 31 van het wetsvoorstel de invorderingsrente vaststelt. Dit onderscheid is, naar het voorkomt, van belang bij de verrekening op de voet van artikel 25. Onder meer het tweede lid van dat artikel gaat ervan uit dat het uit te betalen en te verrekenen bedrag altijd uit een aanslagbiljet blijkt. Niet duidelijk is of hieruit moet worden afgeleid dat een aan invorderingsrente uit te betalen bedrag niet voor verrekening met een belastingschuld in aanmerking komt.

beschikking daaronder zou worden begrepen. Hierover merken wij op dat de terug te geven invorderingsrente in nagenoeg alle gevallen zal blijken uit het afschrift van de beschikking waaruit van de terug te betalen belasting blijkt. Dit afschrift is in artikel 2, tweede lid, onderdeel b, gelijkgesteld met een aanslagbiljet. Zowel de terug te geven belasting als de terug te geven invorderingsrente komen in zo'n situatie voor verrekening op de voet van artikel 25 in aanmerking. Als tijdstip van verrekening geldt dan, zo bepaalt artikel 25, tweede lid, de dagtekening van het aanslagbiljet. Ook in het – vermoedelijk uitzonderlijke – geval waarin uitsluitend invorderingsrente – en geen belasting – wordt teruggegeven is verrekening mogelijk, ook al blijkt alsdan de teruggaaf niet uit een beschikking die wordt aangemerkt als een «aanslag». Een redelijke wetstoepassing brengt mee dat als tijdstip van verrekening in dergelijke gevallen de dagtekening geldt van de beschikking waarmee de terug te geven invorderingsrente wordt vastgesteld. Gegeven het feit dat het aantal gevallen waarin zich dit zal voordoen en de bedragen waarvan alsdan sprake zal zijn, naar wij vermoeden, niet groot zullen zijn, hebben wij ervan afgezien in de wettekst een specifieke voorziening ter zake te treffen.

10. Bij de opmerking in de artikelsgewijze toelichting op artikel 9 dat de betalingstermijn geen divergentie mag vertonen met het ontstaan van de materiële belastingschuld in die zin dat er geen betaling mag worden geëist vóórdat de materiële belastingschuld is ontstaan, ware te wijzen op de uitzondering welke te dezen is gelegen in het instituut van de voorlopige aanslag wat de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting betreft.

Met betrekking tot het bepaalde in artikel 9, vierde lid, laatste volzin, wordt in de artikelsgewijze toelichting op dit artikel opgemerkt dat de ratio van deze volzin meebrengt dat, indien toepassing van het vierde lid geen betalingstermijn van een maand oplevert of een betalingstermijn van korter dan een maand, voor de desbetreffende (voorlopige) aanslag ook de betalingstermijn van twee maanden van het eerste lid van artikel 9 van toepassing is. Naar het de Raad voorkomt, kan het hier gestelde ook uit de tekst van bedoelde laatste volzin volgen, indien de

10. De opmerking van de Raad inzake de uitzondering op het in de toelichting op artikel 9, eerste lid, genoemde uitgangspunt dat de betalingstermijn geen divergentie mag vertonen met het ontstaan van de materiële belastingschuld – welke uitzondering is gelegen in het instituut van de voorlopige aanslag in de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting – heeft ons aanleiding gegeven de formulering van dit uitgangspunt te nuanceren. In de omschrijving van het uitgangspunt wordt nu weergegeven dat gestreefd wordt naar zo min mogelijk divergentie in die zin dat in beginsel geen betaling wordt geëist voordat de materiële belastingschuld is ontstaan. Later in de artikelsgewijze toelichting op artikel 9, wordt er op gewezen dat er situaties zijn waarin dit pay-as-you-go beginsel, niet altijd volledig kan worden geconcretiseerd. Dit kan zich bij voorbeeld voordoen in een situatie waarin in de loop van het jaar een voorlopige aanslag wordt opgelegd terwijl het inkomen waarop die aanslag betrekking heeft later in dat

woorden «leidt tot een of twee maandelijke termijnen» worden vervangen door «leidt tot minder dan twee maandelijke termijnen».

11. De Raad heeft daar waar aan het slot van de artikelsgewijze toelichting op artikel 9 melding wordt gemaakt van het ten aanzien van het dagtekenen van het aanslagbiljet geldende regime gemist de opmerking dat er, zoals bij de parlementaire behandeling van de Algemene wet inzake rijksbelastingen is toegezegd (Kamerstukken II 1955/56, 4080, nr. 5, bladzijde 5), voor wordt zorg gedragen dat aanslagbiljetten geen eerdere dagtekening dragen dan die van uitreiking.

12. Volgens artikel 10, eerste lid, onder e, is een belastingaanslag van de belastingschuldige terstond tot het volle bedrag invorderbaar indien op goederen waarop een belasting-schuld kan worden verhaald beslag is gelegd voor zijn belasting-schuld. Deze bepaling stemt overeen met die van artikel 9, onder 1° van de Invorderingswet 1845, zij het dat daar wordt gesproken, geheel in het algemeen en dus ruimer, van beslag vanwege het Rijk. Dit doet de vraag rijzen of beslaglegging voor andere schulden aan het Rijk dan belasting-schulden volgens de nieuwe bepaling niet tot dadelijke invorderbaarheid leidt. Het Rijk zal niet kunnen worden begrepen onder de «derden» bedoeld in artikel 10, eerste lid, onder f.

13. In artikel 12 van het wetsvoorstel wordt anders dan in artikel 14 van de Invorderingswet 1845 niet de mogelijkheid geopend dat een dwangbevel verschillende personen betreft. In de memorie van toelichting

jaar (dat wil zeggen nadat al enkele termijnen zijn verstreken) wordt genoten. Dergelijke situaties zijn echter onvermijdelijk.

De passage in de artikelsgewijze toelichting op de laatste volzin van artikel 9, vierde lid, van het wetsvoorstel, hebben wij naar aanleiding van een opmerking van de Raad aangepast. Duidelijk komt nu tot uitdrukking dat wanneer een dagtekening van een voorlopige aanslag zou leiden tot een betaling in een of twee maandelijke termijnen, het eerste lid van artikel 9 toepassing vindt, als gevolg waarvan er één betalingstermijn van twee maanden wordt gehanteerd.

11. Aan de wens van de Raad om aan het slot van de artikelsgewijze toelichting op artikel 9 te vermelden dat er zorg voor wordt gedragen dat aanslagbiljetten geen eerdere dagtekening dragen dan die van uitreiking, is tegemoet gekomen.

12. Gelet op artikel 10, onderdelen e en f, stelt de Raad de vraag of, indien beslag is gelegd voor andere schulden aan het Rijk dan belasting-schulden de eventuele belasting-schulden daardoor terstond en tot het volle bedrag invorderbaar zijn. Dienaangaande merken wij het volgende op.

Beslaglegging voor een schuld aan het Rijk die niet onder het regime van de Invorderingswet 1989 valt leidt inderdaad niet tot dadelijke invorderbaarheid van een eventuele belasting-schuld (artikel 10, onderdeel e, eerste lid). Verkoop van goederen van de belastingschuldige ten gevolge van een beslaglegging voor een dergelijke schuld aan het Rijk leidt echter wel daartoe (artikel 10, eerste lid, onderdeel f). Anders dan de Raad meent dient het Rijk onzes inziens namelijk wel te worden begrepen onder de «derden» bedoeld in het laatstgenoemde onderdeel. De memorie van toelichting is op dit punt verduidelijkt.

13. De memorie van toelichting is in de door de Raad bedoelde zin aangepast.

ware deze afwijking van de geldende bepaling toe te lichten.

14. Anders dan in artikel 14 van de Invorderingswet 1845 wordt in het overeenkomstige artikel 13 van het wetsvoorstel niet bepaald dat de betekening van het dwangbevel geschiedt met bevel tot betaling. Artikel 15, eerste lid, van het wetsvoorstel gaat er echter van uit dat ook het bevel tot betaling wordt gedaan. Indien moet worden aangenomen dat in artikel 13 het bevel tot betaling niet behoeft te worden vermeld, omdat daarin reeds door de regels van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering met betrekking tot de betekening van dagvaardingen wordt voorzien, dan ware dit in de memorie van toelichting te vermelden.

15. In de achtste alinea van de artikelsgewijze toelichting op artikel 15 wordt opgemerkt dat in de uitvoeringssfeer regels zullen worden gegeven waardoor de ontvanger in de gelegenheid zal zijn te bewijzen dat de terpostbezorging van een per post te betekenen dwangbevel aan het juiste adres van de belastingschuldige heeft plaatsgevonden. In dit verband wordt, aldus de memorie van toelichting, gedacht aan het opmaken van door de PTT af te tekenen lijsten met de namen en adressen van de desbetreffende belastingschuldigen. Het is de Raad niet duidelijk waarom in dit verband de mogelijkheid van aangetekende verzending in het geheel niet wordt genoemd. Weliswaar is ingevolge de Wet van 8 november 1984 (Stb. 533) de aangetekende verzending van stukken drastisch beperkt, doch, indien het gaat om de vervanging van betekening bij deurwaardersexploït door een andere, meer efficiënte wijze van betekening, dan zou naar het oordeel van het college, indien die meer efficiënte wijze verzending per post moet zijn, toch in de eerste plaats aan aangetekende verzending moeten worden gedacht. Het gaat

14. Met betrekking tot de beschouwing van de Raad inzake het bevel tot betaling, merken wij het volgende op.

Het bevel tot betaling maakt onzes inziens deel uit van de tenuitvoerlegging van het dwangbevel en niet van de betekening daarvan. Het is dan ook mogelijk in voorkomende gevallen een dwangbevel te betekenen zonder dat dit vergezeld gaat van een bevel tot betaling. Daaraan kan behoefte bestaan in gevallen waarin een belastingschuld dreigt te verjaren. Aan het vorenstaande doet niet af het feit dat betekening van het dwangbevel met het bevel tot betaling veelal regel zal zijn. Ook in artikel 15 (betreffende de betekening door terpostbezorging) wordt daarvan uitgegaan. In onze visie past het echter pas op het bevel tot betaling nader in te gaan bij de toelichting op de tenuitvoerlegging van het dwangbevel, dat wil zeggen in de toelichting bij artikel 14. Verwezen zij naar de eerste en de tweede alinea van de toelichting op dat artikel. Wij menen daarmee het bevel tot betaling in voldoende mate te hebben belicht.

15. De Raad stelt dat in de memorie van toelichting met betrekking tot artikel 15 ten onrechte wordt voorbijgegaan aan de mogelijkheid dwangbevelen aangetekend te verzenden. De Raad is van mening dat er voldoende reden is om in artikel 15 uitdrukkelijk te bepalen dat de verzending van het dwangbevel per post aangetekend zal geschieden.

Wij delen de mening van de Raad op dit punt niet. De argumenten tegen een aangetekende verzending van dwangbevelen zijn onzes inziens van een zodanig gehalte dat aan het advies van de Raad geen uitvoering kan worden gegeven. Als argumenten tegen de aangetekende verzending noemen wij:

a. het kostenaspect.
Jaarlijks zullen ca. 2,2 mln. dwangbevelen worden uitgevaardigd. Bij aangetekende verzending per post betekent dit een kostenpost voor de belastingdienst van circa f 21 mln. Dit aantal wijkt af van de aantallen uitgevaardigde dwangbevelen onder de huidige Invorderingswet, omdat sneller tot vervolging zal worden overgegaan.

b. problemen bij de verwerking door de P.T.T.

hier om een uitermate belangrijk stuk. Wordt aan het daarbij gedane bevel tot betaling niet voldaan dan volgt op korte termijn beslaglegging. Het is naar het oordeel van het college zaak dat zoveel mogelijk wordt verzekerd dat de belasting-schuldige die daarmee wordt geconfronteerd inderdaad tevoren op de hoogte was van de betekening van het dwangbevel. Aangetekende verzending biedt in dit verband betere mogelijkheden dan de wijze van verzending, waarbij alleen het feit van de verzending, doch niet dat van de ontvangst met voldoende zekerheid komt vast te staan. De Raad is van oordeel dat er voldoende reden is om in artikel 15 uitdrukkelijk te bepalen dat de verzending van het dwangbevel per post aangetekend zal geschieden.

Periodiek (circa 4 maal per maand) vindt een dwangbevelselectie plaats (afhankelijk van vervaldagen, soort belasting e.d.). Per selectie worden globaal tussen de 25000 en 75000 dwangbevelen uitgevaardigd. Het aangetekend verzenden van die dwangbevelen zou leiden tot een piekbelasting bij de P.T.T.

c. agressie tegen de postbesteller.

Het aangetekend verzenden heeft als consequentie dat de postbesteller het dwangbevel tegen ontvangstbewijs dient te overhandigen. De belasting-schuldige zal vaak onderkennen dat het aangetekende stuk een dwangbevel betreft. Hierdoor is zeker niet uitgesloten dat de agressie die nogal eens ten opzichte van de deurwaarder bestaat, zich zou richten tegen de postbesteller.

d. weigering het stuk in ontvangst te nemen.

Niet ondenkbaar is dat de belasting-schuldige bij onderkenning van de inhoud van het aangetekende stuk weigert dit in ontvangst te nemen. De postbesteller dient het stuk dan vervolgens aan de afzender terug te zenden.

e. het niemand thuis aantreffen.

Uit ervaringen van de deurwaarder bij de betekening van dwangbevelen volgens de huidige methode blijkt dat in ongeveer 60% van de gevallen niemand thuis wordt aangetroffen. In de grote steden ligt dit percentage nog hoger. De postbesteller zal dan een kennisgeving achter moeten laten waaruit blijkt dat op het postkantoor een aangetekend stuk kan worden afgehaald. Het is niet ondenkbaar dat de belastingschuldige dit stuk niet afhaalt.

Voorts merken wij op dat vóór de wijziging van artikel 2 van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering (per 1 oktober 1985) betekening van dwangbevelen bij het niemand thuis aantreffen via de burgemeester plaatsvond. Dit gebeurde in 40 tot 50% van de betekeningen. In veel gemeenten werd vervolgens het afschrift van het dwangbevel niet aangetekend toegezonden aan de belastingschuldige. Deze werkwijze heeft niet tot problemen bij de voortzetting van de invordering geleid.

Daarnaast wijzen wij erop dat het aangetekend verzenden per post op allerlei fronten steeds meer wordt teruggedrongen. Wij verwijzen in dit verband naar de memorie van toelichting bij de Wet tot wijziging van enige wetten inzake belastingen tot beperking van het aangetekend

verzenden van stukken en tot het aanbrengen van enkele andere wijzigingen (Stb. 1984, 533). In die toelichting komt onder meer naar voren dat vele officiële stukken ook per gewone postbestelling worden verzonden. Opgemerkt zij daarbij dat is gebleken dat de bestelscore bij de P.T.T. wat betreft het briefverkeer dermate hoog is dat in vrijwel alle gevallen brieven hun bestemming bereiken.

Ten slotte wijzen wij op het Heroverwegingsrapport Invordering waarin het betekenen van dwangbevelen per post wordt aanbevolen. In dat rapport wordt niet aanbevolen die verzending per post aangetekend te doen.

De memorie van toelichting is met de hiervoor vermelde argumentatie aangevuld.

16. Bij het college is de vraag gerezen waarom tot de in de artikels-gewijze toelichting op artikel 17 behandelde situaties waarin bij een dwangbevel, uitgevaardigd voor een gedeelte van een aanslag het totale op de aanslag openstaande bedrag kan worden ingevorderd, niet ook behoort het geval van artikel 10, eerste lid, onder e.

Tenuitvoerlegging van het dwangbevel door het leggen van beslag brengt immers de dadelijke invorderbaarheid van de gehele aanslag mee.

16. De Raad vraagt zich af waarom tot de situaties waarin bij een dwangbevel uitgevaardigd voor een gedeelte van een aanslag, het totale op de aanslag openstaande bedrag kan worden ingevorderd, (artikel 17 Invorderingswet 1989) niet ook behoort het geval van artikel 10, eerste lid, onderdeel e.

Anders dan de Raad meent brengt de tenuitvoerlegging van een dwangbevel dat betrekking heeft op een van de betalingstermijnen van een aanslag door het leggen van beslag niet zonder meer mee dat de gehele aanslag terstond en tot het volle bedrag invorderbaar is. Een zogenaamd termijndwangbevel kan op basis van de Invorderingswet 1989 worden uitgevaardigd ter zake van een voorlopige aanslag in de inkomstenbelasting, de vennootschapsbelasting of de vermogensbelasting. Voor die belastingaanslagen geldt een specifieke voorziening, opgenomen in artikel 10, tweede lid, van het wetsvoorstel, die erop neerkomt dat de dadelijke invorderbaarheid voor de onderhavige aanslagen niet geldt in onder andere het geval van beslaglegging. Nu aldus beslaglegging met betrekking tot termijndwangbevelen niet leidt tot dadelijke invorderbaarheid van de resterende termijnen, staan deze niet open in de zin van artikel 17 en kunnen zij bij beslaglegging niet bij het termijndwangbevel worden betrokken.

17. Het is de Raad opgevallen dat in het derde lid van artikel 18 van het wetsvoorstel niet – overeenkomstig artikel 15 van de Invorderingswet

17. De Raad heeft in artikel 18, derde lid, van het wetsvoorstel twee in artikel 15 van de Invorderingswet 1845 opgenomen verzetuitsluitings-

1845 – wordt bepaald dat verzet tegen de tenuitvoerlegging van het dwangbevel ook niet gegrond kan zijn op de bewering dat de aannemer niet aansprakelijk is en dat de bestuurder zich van zijn aansprakelijkheid kan bevrijden. Deze wijziging ware in de memorie van toelichting toe te lichten.

18. Eveneens is het opgevallen dat in artikel 20 van het wetsvoorstel niet is opgenomen de bepaling van artikel 7 van de Invorderingswet 1845 dat de houders van penningen bevoegd zijn uit eigen beweging aan de ontvanger te betalen. In de memorie van toelichting ware ook deze wijziging van een toelichting te voorzien.

gronden gemist, inhoudende dat het verzet niet kan zijn gegrond op de bewering dat de aannemer niet aansprakelijk is en dat de bestuurder zich van zijn aansprakelijkheid kan bevrijden. Wij merken op dat de verzetuitsluitingsgronden ten aanzien van aansprakelijkgestelden in het wetsvoorstel zijn opgenomen bij de bepaling die het verzet voor de aansprakelijk gestelde regelt, te weten artikel 53, derde lid. Beide door de Raad genoemde gronden kunnen bij betwisting van de aansprakelijkheid aan de orde komen in het geding voor de burgerlijke rechter bedoeld in artikel 50, vierde lid. Artikel 53, derde lid, bepaalt in de slotzinsnede dat voor deze omstandigheden – die aan de orde zijn gesteld c.q. aan de orde hadden kunnen worden gesteld in bedoelde procedure – geldt dat zij niet in de verzetsprocedure tegen de tenuitvoerlegging van het dwangbevel een rol kunnen spelen.

18. De Raad constateert in zijn advies dat in artikel 20 van het wetsvoorstel niet is opgenomen de bepaling van artikel 7 van de Invorderingswet 1845 dat de houders van penningen bevoegd zijn uit eigen beweging aan de ontvanger te betalen.

Deze constatering van de Raad heeft ons ertoe gebracht alsnog een zodanige voorziening in de wet op te nemen, zij het dat deze wordt beperkt tot de curator in het faillissement van een belastingschuldige. Aldus wordt bereikt dat de curator onder wie een vordering door de ontvanger is gedaan, met de mededeling dat de fiscus zich in de faillissementsprocedure schikt en dus vooralsnog geen betaling eist, de mogelijkheid behoudt de ontvanger uit eigen beweging te voldoen, teneinde een snelle vereenvoudigde afdoening van het faillissement te bewerkstelligen. Daarmede is een groot belang gemoeid. De mogelijkheid van een snelle vereenvoudigde afdoening van een faillissement leidt immers met name tot een verlichting van de werkdruk bij de rechterlijke macht. De memorie van toelichting is op dit punt aangepast.

Voor de overige derden waarop artikel 20 ziet speelt het voormelde aspect van een vereenvoudigde afdoening niet. Een zodanige voorziening kan derhalve beperkt blijven tot de curator.

19. Naar de mening van de Raad laat artikel 25 van het wetsvoorstel ook verrekening toe van een teruggaaf wegens omzetbelasting welke in een beschikking is geconcretiseerd met een loonbelastingsschuld welke op aangifte moet worden betaald. Het is het college echter niet duidelijk hoe deze verrekening van een terug te geven bedrag met een op aangifte te betalen bedrag in zijn werk gaat. Volgens artikel 25, tweede lid, juncto artikel 2, tweede lid, onder a, geldt als tijdstip van verrekening de dagtekening van de beschikking waaruit van het te betalen bedrag blijkt. De betaling van de loonbelasting dient echter tegelijk met het doen van de aangifte te geschieden. Ook is het een vraag of de verrekening mogelijk is en zo ja, hoe deze in zijn werk gaat, indien ten aanzien van de loonbelasting en de omzetbelasting verschillende ontvangers bevoegd zijn.

20. Uit de laatste alinea's van de artikelsgewijze toelichting op artikel 26 blijkt dat het in het derde lid van artikel 26 van het wetsvoorstel bedoelde uitstel renteloos zal worden verleend. Naar de mening van het college zou dit in het artikel kunnen worden bepaald. Enig bezwaar uit een oogpunt van deregulering en eenvoud in de regelgeving kan hiertegen, naar de Raad meent, niet bestaan. Overigens verdient opmer-

19. Het college merkt op dat het hem niet duidelijk is hoe een verrekening op grond van artikel 25 van het wetsvoorstel van een in een beschikking geconcretiseerde teruggave omzetbelasting met een op aangifte af te dragen loonbelastingsschuld in haar werk gaat. Dienaangaande merken wij het volgende op. Indien een teruggave omzetbelasting reeds is geconcretiseerd in een beschikking zal verrekend worden met op dat moment openstaande schulden. Zijn die er niet dan wordt uitbetaald. Wanneer een verzoek om een dergelijke teruggaaf is gedaan, doch die teruggaaf nog niet in een beschikking is geconcretiseerd en er tussentijds een betalingsverplichting ontstaat in verband met een voldoening of afdracht op aangifte, zal het verlenen van uitstel van die verplichting bij het doen van de aangifte tot het moment waarop de beschikking wordt genomen soelaas kunnen bieden. Alsdan kan de teruggaaf worden verrekend met de afdracht- of voldoeningsverplichting waarvoor uitstel is verleend. Het verlenen van uitstel in dergelijke situaties zal onder de nieuwe wetgeving mogelijk zijn op grond van een in het kader van de Invoeringswet Invorderingswet 1989 in artikel 19 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen op te nemen delegatiebepaling. Krachtens deze bepaling zullen bij ministeriële regeling regels worden gesteld met betrekking tot aan de belastingsschuldige te verlenen uitstel van de voldoening of de afdracht van omzetbelasting respectievelijk loonbelasting in de gevallen waarin teruggave van omzetbelasting over een eerder of hetzelfde tijdvak is te verwachten. Daarbij zullen ook de nodige aanpassingen van de automatiseringsprogrammatuur plaatsvinden, waardoor het niet van belang zal zijn of met betrekking tot de onderling te verrekenen teruggaven en te betalen belastingbedragen verschillende ontvangers bevoegd zijn.

20. Naar de mening van de Raad zou in artikel 26, derde lid, van het wetsvoorstel kunnen worden geregeld dat het in het derde lid van dat artikel bedoelde uitstel renteloos zal zijn. Wij merken dienaangaande op dat wij de voorkeur geven aan handhaving van ons voorstel, waarin de bedoelde bepaling een plaats heeft gekregen in artikel 29, tweede lid. Naar onze mening is dat artikel, dat gaat over de invorderingsrente, de geëigende

king dat artikel 59a van de Successiewet 1956 waaraan de onderhavige regel in sterk gewijzigde vorm is ontleend in deze in het geheel geen bevoegdheid tot nadere regelgeving aan Uw minister toekent, doch nadere regelgeving bij algemene maatregel van bestuur voorschrijft. Het college ziet geen reden waarom het voorbeeld van bedoeld artikel 59a in deze niet zou dienen te worden gevolgd.

21. De Raad heeft in de memorie van toelichting gemist een verklaring waarom in artikel 28 niet is overgenomen het in artikel 11, onder a, van de Invorderingswet 1845 bepaalde dat de verjaringstermijn mede wordt verlengd met de tijd gedurende welke de belastingschuldige niet in Nederland woont of gevestigd is.

Zoals artikel 11 van de Invorderingswet van 1845 spreekt van het verjaren van belastingen, zo spreekt artikel 28 van het wetsvoorstel van het verjaren van een belastingaanslag. Met beide bewoordingen wordt naar het de Raad voorkomt hetzelfde bedoeld. Naar in de laatste alinea van de artikelsgewijze toelichting op artikel 28 wordt opgemerkt, wordt met betrekking tot belastingvorderingen de zwakke werking van de verjaring aangehangen, hetgeen wil zeggen dat niet de schuld teniet gaat doch enkel het recht vervalt om voldoening in rechte te eisen. Het komt de Raad voor dat dit standpunt in de wettekst duidelijker tot uitdrukking kan worden gebracht door te spreken over verjaring van het recht tot invordering (door toepassing van dwangmiddelen).

22. In de laatste alinea van de artikelsgewijze toelichting op artikel 38 wordt opgemerkt dat het natuurlijk niet zo fraai is dat in sommige gevallen een aansprakelijkstelling kan plaatsvinden zowel op grond van artikel 38, onderdeel a, als op grond van artikel 34, onderdeel b, doch dat

plaats om een uitzondering op het berekenen van rente op te nemen. Wel hebben wij in de opmerking van de Raad aanleiding gevonden in de artikelsgewijze toelichting op artikel 26 uitdrukkelijker te wijzen op het bepaalde in artikel 29, tweede lid, ingevolge welke bepaling met betrekking tot het bedoelde uitstel geen invorderingsrente zal worden gegeven.

Voorts hebben wij, de suggestie van de Raad in aanmerking nemende, de tekst van artikel 29, tweede lid, zodanig gewijzigd dat daaruit duidelijker naar voren komt dat het op grond van artikel 26, derde lid, gegeven uitstel renteloos is.

Aan de suggestie van de Raad om nadere regelgeving ter zake niet bij ministeriële regeling maar – conform het huidige artikel 59a van de Successiewet 1956 – bij algemene maatregel van bestuur te laten plaatsvinden, hebben wij gehoor gegeven.

21. Naar aanleiding van een opmerking van de Raad ter zake is de artikelsgewijze toelichting op artikel 28 uitgebreid met een motivering van het feit dat niet langer de verjaringstermijn wordt verlengd met de tijd gedurende welke de belastingschuldige niet in Nederland woont of gevestigd is.

De opmerking van de Raad over de zwakke werking van de verjaring en de daarbij door het college gegeven suggestie om zulks duidelijker in de wettekst tot uitdrukking te brengen, hebben ons ertoe gebracht de tekst van artikel 28, eerste lid, aan te passen in die zin dat niet de belastingaanslag verjaart maar dat het recht tot dwanginvordering alsmede het recht tot verrekening (op de voet van artikel 25) verjaren.

22. Aan de suggestie van de Raad artikel 38 zo te formuleren dat duidelijk is dat deze bepaling slechts geldt indien niet reeds een andere bepaling – in casu artikel 34, eerste lid, onderdeel b – tot aansprakelijkheid leidt, is gehoor gegeven.

een bepaling die deze samenloop zou uitsluiten de regelgeving onnodig zou bezwaren. Naar het oordeel van de Raad zou de tekst van artikel 38 op eenvoudige wijze vervolmaakt kunnen worden door deze te laten aanvangen met de woorden «Voor zover zulks niet reeds uit een andere bepaling volgt, is hoofdelijk aansprakelijk ...».

23. Naar aanleiding van het in de tweede alinea van de artikelsgewijze toelichting op artikel 39 gestelde merkt de Raad op dat hem niet duidelijk is hoe uit artikel 39, tweede lid, van het wetsvoorstel volgt dat de werknemer c.q. de belastingplichtige die redelijkerwijs moet vermoeden dat ambtenaren van de rijksbelastingdienst reeds op het spoor van de nalatigheid van de inhoudingsplichtige waren gekomen of binnenkort zouden komen, zich niet op die bepaling kan beroepen. Gelet op de bepaling ter zake in artikel 68, derde lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen is het college van oordeel dat zulks uitdrukkelijk in het artikel zou dienen te worden bepaald.

Het gestelde aan het slot van de toelichting op artikel 39 ware duidelijkheidshalve aan te vullen met een verwijzing naar artikel 33, tweede lid.

24. De Raad acht het een groot bezwaar dat, zoals het wetsvoorstel op dit punt luidt, ook degene die vóór de inwerkingtreding van artikel 41 een aanmerkelijk belang heeft vervreemd in daartoe leidende gevallen aansprakelijk is voor de belastingschuld van de desbetreffende vennootschap. Deze terugwerken-de kracht ware – eventueel in de Invoeringswet – uit te sluiten dan wel deugdelijk te motiveren.

25. Volgens artikel 60 van de Successiewet 1956 heeft de inspecteur de keus een erfgenaam aan te spreken hetzij voor het op diens eigen verkrijging verschuldigde recht, hetzij naar evenredigheid van zijn erfdeel in al het door en bij het overlijden van de erflater verschuldigde successierecht. Het voorgestelde artikel 47 spreekt in het eerste lid alleen over de aansprakelijkheid van de erfgenamen voor het door en bij het overlijden van de erflater door legatarissen verschuldigde recht. De wijziging is in de memorie van toelichting in het geheel niet toegelicht. Daarin ware te voorzien.

23. Wij onderschrijven het oordeel van de Raad dat zonder nadere wettelijke bepaling in artikel 39, tweede lid, niet kan worden geconcludeerd dat geen beroep op de disculpatiebepaling kan worden gedaan indien de mededeling van de werknemer omtrent de nalatigheid van de inhoudingsplichtige plaatsvindt op een moment dat de ambtenaren van de rijksbelastingdienst reeds op het spoor van deze nalatigheid waren gekomen of binnenkort zouden komen. De tekst van artikel 39, tweede lid, is dan ook aangevuld.

Het gestelde aan het slot van de toelichting op artikel 39 is, overeenkomstig de wens van de Raad, aangevuld met een verwijzing naar artikel 33, tweede lid.

24. In de voor te stellen Invoeringswet Invorderingswet 1989 zal een overgangsregeling worden opgenomen ingevolge welke de aansprakelijkheid alleen geldt indien de vervreemding van de aanmerkelijk belangaandelen heeft plaatsgevonden na de inwerkingtreding van artikel 41 van de Invorderingswet 1989. Daarmee wordt naar ons oordeel tegemoet gekomen aan het door de Raad ter zake geformuleerde bezwaar.

25. Op verzoek van de Raad is de toelichting op artikel 47 van het wetsvoorstel aangepast door daarin alsnog aandacht te besteden aan de gewijzigde formulering van de aansprakelijkheid van erfgenamen in vergelijking met het huidige artikel 60 van de Successiewet 1956.

26. In de derde en vierde alinea van de artikelsgewijze toelichting op artikel 54 worden goede redenen aangevoerd waarom het wenselijk is de in artikel 27 opgenomen mogelijkheid van kwijtschelding niet te laten gelden ten aanzien van degene die op grond van zijn aansprakelijkheid ingevolge hoofdstuk IV voor de belastingschuld wordt aangesproken. Het is echter naar het oordeel van de Raad niet bevredigend dat de aansprakelijkgestelde die in staat is te betalen, doch niet anders dan met buitengewoon bezwaar, geheel afhankelijk is van de bereidheid van de ontvanger om af te zien van de aansprakelijkheidsstelling. Het college heeft hierbij op het oog het geval dat vaststaat dat er op de belastingschuldige en eventuele mede-aansprakelijken niets is te verhalen, zodat het in de memorie van toelichting gevreesde gevolg van kwijtschelding, te weten dat door het tenietgaan van de belastingschuld ook op anderen geen verhaal meer mogelijk is, niet aan de orde is. Deze situatie lijkt bij de uitbreiding van de aansprakelijkstelling, zoals die recentelijk heeft plaatsgevonden en ook ingevolge dit wetsvoorstel plaatsvindt, niet denkbeeldig en verdient dan ook nadere overweging.

27. Gelet op de nagestreefde redactionele overeenstemming met de bepalingen van de Algemene wet inzake rijksbelastingen is niet duidelijk waarom het bepaalde in artikel 59, tweede lid, van deze wet niet is opgenomen in artikel 62 van het wetsvoorstel.

28. Met de (semi-)overheidsdiensten, waarvan in de laatste alinea van de artikelsgewijze toelichting op artikel 60 van het wetsvoorstel wordt gesproken, worden kennelijk bedoeld de besturen van provincies en gemeenten. Immers daarvan is in het van toepassing verklaarde artikel 56 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen sprake. De in de memorie van toelichting in deze gebezigde woordkeuze ware te wijzigen.

29. Voor enkele redactionele kanttekeningen moge het college verwijzen naar de bij het advies behorende bijlage.

26. De Raad acht goede gronden aanwezig waarom het wenselijk is de mogelijkheid van kwijtschelding niet te laten gelden ten aanzien van een aansprakelijk gestelde. Niettemin is het volgens het college niet bevredigend dat de aansprakelijk gestelde die niet dan met buitengewoon bezwaar kan betalen – terwijl op de belastingschuldige en eventuele medeaansprakelijken niets is te verhalen – geheel afhankelijk is van de bereidheid van de ontvanger om van aansprakelijkstelling af te zien. Nadere overweging van dit punt heeft ons ertoe gebracht om niet alleen voor het door de Raad bedoelde geval maar voor alle gevallen waarin een aansprakelijk gestelde niet dan met buitengewoon bezwaar een belastingschuld kan betalen, een wettelijke voorziening te treffen. Daartoe is aan artikel 54 een derde lid toegevoegd inhoudende dat bij ministeriële regeling regels worden gesteld krachtens welke de aansprakelijk gestelde die niet in staat is anders dan met buitengewoon bezwaar een belastingaanslag geheel of gedeeltelijk te voldoen, geheel of gedeeltelijk wordt ontslagen van zijn betalingsverplichting.

27. Naar aanleiding van de opmerking van de Raad over de plaats van het bepaalde in artikel 59, tweede lid, van het wetsvoorstel, is het tweede lid van bedoeld artikel 59 overgebracht naar artikel 62.

28. Met de (semi-)overheidsdiensten waarvan in de laatste alinea van de artikelsgewijze toelichting op artikel 60 van het wetsvoorstel wordt gesproken worden niet alleen bedoeld de besturen van provincies en gemeenten, zoals de Raad veronderstelt, maar alle personen, lichamen, instellingen en diensten waarvan in artikel 56 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, zoals dat luidt met ingang van 17 december 1987, sprake is. De in de memorie van toelichting in dezen gebezigde woordkeuze ware onzes inziens te handhaven.

29. In de bij het advies gevoegde bijlage maakt de Raad enkele kanttekeningen van redactionele aard. Het wetsvoorstel en de memorie van toelichting zijn dienovereenkomstig aangepast.

Wij hebben ons voorts veroorloofd in de tekst van het wetsvoorstel en van de memorie van toelichting nog enige andere wijzigingen aan te brengen. Deze wijzigingen – welke zijn aangegeven in het stuk waarin de oorspronkelijke tekst van het wetsvoorstel en van de memorie van toelichting zoals voorgelegd aan de Raad van State en voor zover nadien gewijzigd is neergelegd – betreffen veelal herstel van misstellingen, redactionele verbeteringen van ondergeschikt belang of actualisering van de tekst of van cijfermatige informatie naar aanleiding van nieuwe gegevens; deze behoeven geen toelichting. Evenmin worden de wijzigingen in de memorie van toelichting die voortvloeien uit wijzigingen van de wettekst nader geadstrueerd. Met betrekking tot enkele wijzigingen willen wij het volgende opmerken.

De wijzigingen in de artikelen 11, tweede lid, 16, aanhef, 17 en 20, derde lid, behelzen verduidelijkingen van de wettekst.

De wijziging van artikel 20, eerste lid, houdt verband met het feit dat met de daarin opgenomen verwijzing naar artikel 475b van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering werd vooruitgelopen op het wetsvoorstel houdende algemene regeling van beslag op loon, sociale uitkeringen en andere periodieke betalingen (Kamerstukken II 1982/83, 17 897). Gelet op het feit dat met betrekking tot het onderhavige wetsvoorstel als uitgangspunt is genomen dat vooralsnog geen rekening wordt gehouden met nog aanhangige wetsvoorstellen, diende deze verwijzing ongedaan te worden gemaakt. Thans is de tekst van artikel 20, eerste lid, zodanig geformuleerd dat de inhoud van de regeling waarnaar aanvankelijk werd verwezen, daarin is opgenomen. Een materiële wijziging is daarmee niet aangebracht.

Voor de wijziging van artikel 41, tweede lid, gelden soortgelijke overwegingen. In dat lid werd namelijk aanvankelijk vooruitgelopen op de wetswijziging die wordt voorgesteld in het thans nog aanhangige wetsvoorstel tot herziening van de deelnemingsvrijstelling (Kamerstukken II 1986/87, 19 968). Ook hier is met de gewijzigde formulering geen inhoudelijke wijziging beoogd.

Met de wijziging van artikel 25, tweede lid, wordt bereikt dat ook ingeval ingevolge de Algemene wet inzake douane en accijnzen een

teruggaaf plaatsvindt, deze teruggaaf in aanmerking komt voor verrekening.

De wijziging van artikel 52, tweede lid, houdt in dat de ontvanger in gevallen waarin hij conservatoir derdenbeslag heeft gelegd, de derde-beslagene ervan in kennis stelt wanneer het beslag van rechtswege vervalt. Deze wijziging is aangebracht ter wille van de rechtspositie van de derde-beslagene.

De wijziging van artikel 60, derde lid, is een gevolg van het overbrengen van het tweede lid van artikel 59 naar artikel 62. De verwijzing naar artikel 59, tweede lid, in eerstgenoemd artikellid diende als gevolg daarvan ongedaan te worden gemaakt.

Met betrekking tot de wijzigingen in de memorie van toelichting willen wij de aandacht vestigen op de volgende punten.

In het algemene deel van de toelichting is in het onderdeel waarin aandacht wordt besteed aan de in artikel 25 opgenomen mogelijkheid van verrekening een wijziging aangebracht in de passages die handelen over het vereiste van de opeisbaarheid van een vordering wil deze voor verrekening in aanmerking komen. Recente jurisprudentie (Hof 's-Hertogenbosch 20 augustus 1986, NJ 1987, 757) heeft namelijk duidelijk gemaakt dat het vereiste van opeisbaarheid bij belastingschulden geen rol speelt, gezien de bijzondere positie van deze schulden.

De toelichting op artikel 7, dat de toerekening van betalingen op belastingaanslagen betreft, is aan het slot aangevuld met een passage over de toerekening van betalingen waarvoor door de belastingschuldige geen bestemming wordt aangegeven, de zogenaamde ongerichte betalingen.

De toelichting op artikel 11 is gewijzigd door in de laatste alinea van deze toelichting duidelijk tot uitdrukking te brengen dat het verzenden van slechts één aanmaning bij niet-betaling op meer dan een belastingaanslag – slechts mogelijk zal zijn indien de stand van de automatisering zulks toelaat.

De toelichting op artikel 25, tweede lid, is op het punt van de reikwijdte van de verrekeningsmogelijkheid aangepast om duidelijker in beeld te brengen welke betalingen en ontvangsten door de ontvanger met elkaar kunnen worden verrekend.

Ook de toelichting op artikel 25, derde lid, is gewijzigd. De aanleiding

hiertoe is reeds hiervoor, bij de wijziging van het algemene deel, vermeld.

De toelichting op artikel 25, vierde lid, dat de verrekening van gecedeerde vorderingen betreft, is aangepast ter verduidelijking van de strekking van de bepaling: in de toelichting is thans helder in beeld gebracht in hoeverre de cessie jegens de debitor cessus werkt indien deze de gecedeerde vordering zou willen verrekenen met schulden die hetzij reeds bestonden vóór het moment van de cessie hetzij pas na dat moment zijn ontstaan.

In de toelichting op artikel 27 zijn enkele wijzigingen aangebracht in dier voege dat de tekst van de toelichting is aangepast aan het onlangs gepubliceerde beleid inzake kwijtschelding.

In de toelichting op artikel 40, eerste lid, is ter verduidelijking van de werking van dat lid een illustratief voorbeeld opgenomen.

De Raad van State geeft U in overweging het voorstel van wet te zenden aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal, nadat met het vorenstaande rekening zal zijn gehouden.

De Vice-President van de Raad van State,
W. Scholten

Wij veroorloven ons U in overweging te geven het hierbij gevoegde overeenkomstig het vorenstaande gewijzigde wetsvoorstel en de overeenkomstig het vorenstaande gewijzigde memorie van toelichting met bijlage aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal te zenden.

De Staatssecretaris van Financiën,
H. E. Koning

De Minister van Justitie,
F. Korthals Altes

Lijst van redactionele kanttekeningen, behorende bij het advies nr. W06.87.0335 van de Raad van State van 21 april 1988

Wetsvoorstel

– Artikel 6. «overheidslichamen» ware gelet op hoofdstuk 7 van de Grondwet te wijzigen in: openbare lichamen.

Memorie van toelichting

– Bladzijden 19 en 35. «in betekende mate» ware te wijzigen in: in aanzienlijke mate.

– Bladzijde 32. «Hof Den Haag» ware te wijzigen in: Hof 's-Gravenhage.

– Bladzijde 39. De eerste volzin onder het hoofd Belastingaanslag en aanslagbiljet ware te vervangen door: Belastingaanslagen worden door de inspecteur vastgesteld. De inspecteur maakt ter zake daarvan ook de aanslagbiljetten op.

- Bladzijde 45. Onder het hoofd Uitstel ware vóór «ministeriële regels» in te voegen: voor aanslagen in het recht van successie en van schenking.
- Bladzijde 69. In de tweede alinea van de toelichting op hoofdstuk II ware «per post» te vervangen door: ter post.
- Bladzijde 82. In de volzin aanvangende met de woorden «In dit verband wijzen wij erop» waren de woorden «zich tevens uitstrekken tot de» te vervangen door: tevens kunnen zijn.
- Bladzijde 111. In de tweede regel van boven ware «schulden» te vervangen door: schuldvorderingen.
- Bladzijde 114. In de eerste alinea dienen «artikel 21» en «artikel 26» te worden gewijzigd respectievelijk in: artikel 20 en in: artikel 25.
- Bladzijden 202/203. Niet aangegeven is door middel van aanhalingstekens waar de aanhaling in de toelichting op het achtste lid begint.
- Bladzijde 220. In het voorbeeld moet achter «Belasting (stel) worden ingevoegd: f 5000.
- Bladzijde 224. In de laatste alinea dient «artikel 50» te worden gewijzigd in: artikel 49.
- Bladzijde 263. In de toelichting op artikel 69 ware «voor de aangifte gekozen woonplaats» te vervangen door: in de aangifte gekozen woonplaats.