

De informatieverstrekking in de Invorderingswet

mr. Annabel Vissers

16.1. Inleiding

De fase van belastingheffing loopt in beginsel over in de invorderingsfase. Een simplistische weergave van deze overgang vinden we in het eerste lid van art. 5 AWR: de vaststelling van een belastingaanslag geschiedt door het ter zake daarvan opmaken van een aanslagbiljet door de inspecteur (heffingsfase). Hij stelt het aanslagbiljet aan de ontvanger ter hand ter invordering van de daaruit blijkende belastingaanslag (invorderingsfase). Bij de invoering van de IW realiseerde de wetgever zich dat de algemene informatieverplichtingen zoals we die kennen in de AWR, ook in het stadium van de invordering een belangrijke rol zouden kunnen spelen. Met het opnemen van deze verplichtingen in de IW gelden gedurende de verschillende stadia van het heffingsproces en het invorderingsproces dezelfde verplichtingen.

Naast deze algemene informatieverplichting kent de IW tevens een specifieke verplichting voor het verstrekken van informatie: de melding betalingsonmacht. In dit hoofdstuk zal allereerst de algemene informatieverplichting aan de orde komen, waarbij met name aandacht zal worden besteed aan de verplichtingen voor zover deze afwijken van de (in eerdere hoofdstukken behandelde) informatieverplichtingen in de AWR. Vervolgens zal worden ingegaan op de melding betalingsonmacht. In de laatste paragraaf zal nog kort aandacht worden besteed aan de recent ingevoerde mededelingsplicht met betrekking tot het bodembeslag.

16.2. Informatieverplichting

De informatieverplichting in de IW komt grotendeels overeen met de informatieverplichtingen in de AWR. Derhalve is ook het merendeel van de op de informatieverplichtingen uit de AWR betrekking hebbende jurisprudentie relevant.¹

¹ *Kamerstukken II 1988/89, 20 588, nr. 6 (MvA), p. 73.*

Het voorgaande geldt ondanks het feit dat de burgerlijke rechter doorgaans over de bevoegdheidsuitoefening van de ontvanger oordeelt, in tegenstelling tot de belastingrechter die oordeelt over de bevoegdheidsuitoefening op grond van de AWR. Overigens oordeelt de belastingrechter sinds 2003² ook omtrent aansprakelijkstelling op grond van de artt. 33 tot en met 48 IW.

De verplichtingen ten behoeve van de invordering zijn neergelegd in hoofdstuk VII IW. Art. 58, lid 1, IW bepaalt dat zowel de belasting-schuldige als de aansprakelijkgestelde desgevraagd gehouden is (a) de gegevens en inlichtingen te verstrekken welke voor de invordering te zijnen aanzien van belang kunnen zijn, (b) de boeken, bescheiden en andere gegevensdragers of de inhoud daarvan, waarvan de raadpleging van belang kan zijn voor de vaststelling van de feiten welke invloed kunnen uitoefenen op de invordering te zijnen aanzien, voor dit doel beschikbaar te stellen. In het tweede lid van art. 58 IW is voor een ieder die de leeftijd van 14 jaar heeft bereikt, de verplichting opgenomen op vordering van de ontvanger terstond een identiteitsbewijs ter inzage aan te bieden. Ook deze verplichting geldt slechts voor zover zij voor de invordering van belang is. Art. 58 IW komt aldus grotendeels overeen met de informatieverplichting die we kennen uit art. 47 AWR. Overeenkomstig art. 47 AWR is men slechts verplicht 'desgevraagd' informatie aan de ontvanger te verstrekken. Belastingsschuldigen zijn derhalve niet verplicht uit eigen initiatief informatie te verstrekken. In het woord 'desgevraagd' ligt tevens een beperking voor de ontvanger besloten; hij is niet bevoegd eigenmachtig de informatie te (gaan) verzamelen.³ Nu voor toepassing van art. 58 IW sprake dient te zijn van een belastingsschuldige dan wel een aansprakelijkgestelde, kan anders dan het ruim geformuleerde art. 47 AWR, waarin de wettekst spreekt van 'ieder', het inzagerecht van de ontvanger slechts worden uitgeoefend indien sprake is van een betalingsachterstand dan wel indien een derde voor de belastingsschuld aansprakelijk is gesteld.⁴ Zie voor een uitgebreide behandeling van de informatieverplichting op grond van art. 47 AWR in hoofdstuk 3 van dit boek.

Op grond van art. 59 IW geldt de verplichting uit art. 58, lid 1, onder b, IW tevens voor een derde bij wie zich gegevensdragers bevinden van degene die gehouden is deze, of de inhoud daarvan, aan de ontvanger voor raadpleging beschikbaar te stellen.

² *Kamerstukken II 1988/89, 20 588, nr. 6 (MvA), p. 73.*

³ J.J. Vetter, P.J. Wattel en M.H.M. van Oers, *Invordering van belastingen*, Deventer: Kluwer 2009, p. 362.

⁴ *Kamerstukken II 1987/88, 20 588, nr. 6, p. 73.*

Een gelijkkluidende bepaling kan worden gevonden in art. 48 AWR. De informatie kan direct bij deze derde gevorderd worden. De ontvanger moet de persoon van wie deze gegevensdragers zijn, hiervan echter wel in kennis stellen. Na inzage dienen de gegevens aan deze derde geretourneerd te worden. Een eventueel retentierecht van deze derde kan de ontvanger bij een verzoek om informatieverstrekking niet worden tegengeworpen.

Een verzoek van de ontvanger om bepaalde informatie te verstrekken wordt niet aangemerkt als een voor bezwaar vatbare beschikking. Derhalve kan de belastingschuldige de rechtmatigheid van een verzoek slechts laten 'toetsen' door de burgerlijk rechter, dat wil zeggen door een verklaring voor recht te vragen dat het verzoek om informatie onrechtmatig is.⁵ Daar komt bij dat inmiddels de kostenvergoedingsbeschikking is ingevoerd in art. 62a IW. Deze regeling biedt personen die hebben voldaan aan een informatieverplichting, maar van mening zijn dat deze verplichting onterecht is opgelegd, de mogelijkheid achteraf te verzoeken om een vergoeding van de kosten welke rechtstreeks verband houden met deze nakoming. Het betreft dus een 'toetsing' achteraf waarbij in beginsel slechts het vaststellen van de onrechtmatigheid ter verkrijging van een redelijke vergoeding van de kosten aan de orde is. Zie voor een uitgebreidere beschouwing alsook omtrent de vraag of de weg naar de burgerlijk rechter nog mogelijk is na invoering van art. 62a IW, hoofdstuk 12 over de kostenbeschikking.

De inhoud van art. 60 IW is gelijk aan art. 49 AWR en bevat de formele eisen welke aan de wijze van verstrekking van de gegevens en inlichtingen gesteld worden. Art. 62 IW regelt dat de ontvanger inzicht in de verhaalsmogelijkheden kan verkrijgen bij iemand anders dan de belastingschuldige. De informatieverplichtingen welke voor administratieplichtigen zijn neergelegd in de artt. 58, 59 en 60 IW zijn op grond van art. 62 IW eveneens van toepassing ten behoeve van de invordering van derden. Particulieren daarentegen zijn niet verplicht om vragen die betrekking hebben op de invordering van derden te beantwoorden. Op 29 november 2011 oordeelde Hof Leeuwarden over een geval waarin vragen waren gesteld aan particulieren en waarbij de inspecteur hen er niet op wees dat zij niet tot antwoorden verplicht waren. Hiermee werd jegens deze particulieren de schijn gewekt dat er een wettelijke bevoegdheid was tot het stellen van vragen.

⁵ Zie bijvoorbeeld Rb 's-Gravenhage 28 december 1989, *FED* 1990/306 en Rb Utrecht 7 september 1999, *FED* 1999/670.

Een dergelijke handelwijze is volgens het hof in strijd met de beginselen van zorgvuldigheid en fair play.⁶ Het betrof daarbij overigens een derdenonderzoek van de inspecteur. Ik ga ervan uit dat deze jurisprudentie eveneens voor de ontvanger van toepassing is.

In beginsel kan op grond van art. 61 IW niemand zich met betrekking tot het verstrekken van de gevraagde inlichtingen beroepen op een geheimhoudingsplicht. Art. 63 IW maakt op dit beginsel een uitzondering voor zover het informatie betreft van derden en deze informatie de betreffende persoon is toevertrouwd in het kader van diens hoedanigheid als bekleeder van een geestelijk ambt, notaris, advocaat, arts, of apotheker. In twee zaken uit 1996⁷ bewandelde de ontvanger de civiele weg en dwong daardoor in beide zaken af dat het verschoningsrecht van de notaris moest wijken voor zijn informatievordering. Datzelfde gebeurde een jaar eerder⁸ in het geval van een stichting derdengelden van een advocatenkantoor. In latere rechtspraak heeft het verschoningsrecht echter voorrang gekregen op de informatieverplichting.⁹ Zie hierover uitgebreid hoofdstuk 9 over het verschoningsrecht.

In art. 63a IW is geregeld dat de verplichtingen die op grond van de artt. 58 tot en met 63 IW bestaan jegens de ontvanger ook gelden jegens iedere door de Minister van Financiën aangewezen andere ambtenaar van 's Rijksbelastingdienst. Deze bepaling maakt mogelijk dat bijvoorbeeld deurwaarders of ambtenaren die zich bezighouden met fiscale procedures vragen kunnen stellen in het kader van het onderzoek.¹⁰

16.2.1. Grenzen informatieplicht: algemene beginselen van behoorlijk bestuur

De informatieverplichting uit de IW wordt net als de informatieverplichtingen uit de AWR, niet alleen begrensd door de wettelijke bepalingen maar ook door de algemene beginselen van behoorlijk bestuur.

Voorop staat dat de ontvanger alvorens informatie in te winnen bij de belastingschuldige, nagaat of de informatie reeds voorhanden is bij de inspecteur.

⁶ Hof Leeuwarden 29 november 2011, *LJN* BU6834.

⁷ Rb Arnhem 17 januari 1996, *V-N* 1996/739 en Rb Amsterdam 22 februari 1996, *V-N* 1996/1045.

⁸ Rb Rotterdam 23 maart 1995, *V-N* 1995/1507.

⁹ Vgl. HR 18 december 1998, *V-N* 1999/2.8.

¹⁰ Art. 10 Uitv.Reg. Belastingdienst 2003.

In de MvA is hieromtrent opgenomen: "*Wij hechten er dan ook groot belang aan dat de ontvanger geen informatie bij de belastingschuldige inwint, die reeds voorhanden is op de inspectie of op het ontvangkantoor.*"¹¹ Inmiddels is hieraan uitdrukking gegeven in par. 64.2. van de Instructie Invordering en Belastingdeurwaarders.

Er kunnen slechts gegevens worden gevorderd die voor de invordering van belang kunnen zijn. De informatie die het voorwerp is van een verzoek op grond van art. 58 IW kan daardoor wezenlijk verschillen van de informatie welke kan worden verzocht op grond van art. 47 AWR. Zo zal de ontvanger bijvoorbeeld geïnteresseerd kunnen zijn in de commerciële balans die meer informatie geeft over kasstromen terwijl de inspecteur overwegend belang heeft bij de fiscale balans. Meer in het algemeen zal de ontvanger bovenmatig geïnteresseerd zijn in gegevens over liquiditeiten, debiteuren en crediteuren en eventuele verhaalsmogelijkheden.

16.2.2. Sancties

In beginsel zijn in de invorderingssfeer slechts strafrechtelijke sancties aan de orde. In art. 64 IW (overtredingen) en art. 65 IW (misdrijven) is 'het niet voldoen aan een informatieverplichting' strafbaar gesteld. Indien medewerking aan een verzoek om informatieverstrekking door de belastingschuldige wordt geweigerd, kan de ontvanger geen bestuursdwang toepassen of een last onder dwangsom opleggen omdat de wettelijke bevoegdheid daartoe ontbreekt.¹² Zoals eerder opgemerkt kan de ontvanger zich wel wenden tot de civiele rechter.¹³ Dit volgt uit art. 4:124 Awb dat de ontvanger in staat stelt om ten aanzien van de invordering gebruik te blijven maken van de gewone bevoegdheden van een schuldeiser:

*"Het bestuursorgaan beschikt ten aanzien van de invordering ook over bevoegdheden die een schuldeiser op grond van het privaatrecht heeft."*¹⁴

¹¹ *Kamerstukken II 1987/88, 20 588, nr. 9, p. 30.*

¹² J.J. Vetter, P.J. Wattel en M.H.M. van Oers, *Invordering van belastingen*, Deventer: Kluwer 2009, p. 363-364.

¹³ Zie bijvoorbeeld Rb Rotterdam 23 maart 1995, *V-N* 1995, p. 1507; Rb Arnhem 17 januari 1996, *V-N* 1996, p. 739 en Rb Amsterdam 22 februari 1996, *V-N* 1996, p. 1045.

¹⁴ Voor 1 juni 2009 kende de IW al op grond van het oude art. 3 lid 2 IW een open stelsel. Dit artikel is geschrapt omdat door het nieuwe art. 4:124 Awb het gehele bestuursrecht een open stelsel kent. Zie *Kamerstukken II 2003/04, 29 702, nr. 2, p. 26.*

Onlangs wees de Hoge Raad een arrest¹⁵ waarin de vraag aan de orde was in hoeverre met de 'keuze' voor het privaatrecht, de strafrechtelijke weg wordt afgesloten. In casu had de burgerlijke rechter de belastingschuldige op vordering van de ontvanger laten gijzelen om hem te dwingen zijn belastingschuld te voldoen. De toepassing van lijfswang werd meerdere malen door de civiele rechter getoetst. In één van deze procedures werd de belastingschuldige tevens veroordeeld de vereiste gegevens alsnog binnen twee weken te verstrekken. De belastingschuldige voldeed hieraan niet, waarna jegens hem strafvervolgning werd ingesteld.

In cassatie werd gesteld dat het OM de belastingschuldige niet strafrechtelijk kon vervolgen omdat eerder was gekozen voor de privaatrechtelijke weg, hierbij verwijzend naar de woorden 'dan wel' in de zinsnede "*een civiele procedure dan wel de strafsanctie toe te passen*" neergelegd in art. 60 Leidraad Invordering 1990.¹⁶ Het hof volgde het betoog van de raadsman en oordeelde dat het OM niet langer vrijstond de belastingschuldige strafrechtelijk te veroordelen. De Hoge Raad kwam echter tot een ander oordeel:

"Het Hof heeft geoordeeld dat deze passage (AV: art. 60 LI) zo moet worden uitgelegd dat de Ontvanger een keus dient te maken 'tussen het starten van een civiele procedure en het toepassen van de strafsanctie van hoofdstuk VIII' zodat na het starten van een civiele procedure geen ruimte meer bestaat om de strafsanctie van hoofdstuk VIII toe te passen. Die uitleg is echter, gelet op de in de conclusie van de Advocaat-Generaal weergegeven structuur van de Invorderingswet en de wetsgeschiedenis daarvan, te beperkt en derhalve onjuist."

Overigens heeft de Hoge Raad zich nog niet uitgelaten over de toelaatbaarheid van lijfswang ter nakoming van een informatieverplichting op grond van de Invorderingswet.

¹⁵ HR 20 december 2011, LJV BP4606, V-N 2012/165.

¹⁶ Inmiddels LI 2008.

16.3. Melding betalingsonmacht

De verplichting tot de melding betalingsonmacht is een onderdeel van de bestuurdersaansprakelijkheid uit art. 36, lid 1, IW. Op grond van het tweede lid van art. 36 IW, jo. artt. 7 tot en met 9 UBIW zijn lichamen die in betalingsonmacht geraken, verplicht dit te melden aan de ontvanger. Onder betalingsonmacht moet ingevolge de LI worden verstaan:

*"De omstandigheid dat een belastingschuldige niet tijdig tot het betalen van belastingen is overgegaan, ongeacht of die omstandigheid is veroorzaakt door (tijdelijke) financiële problemen van de belastingschuldige of door andere oorzaken en voorts ongeacht of wel of geen aangifte is gedaan."*¹⁷

Met de meldingsplicht wordt beoogd dat de ontvanger in een vroeg stadium op de hoogte raakt van financiële moeilijkheden van het desbetreffende lichaam zodat hij zijn invorderingsbeleid (mede) daarop kan afstemmen: actief of juist coulant. Het uiteindelijke doel van de regeling is te voorkomen dat de ontvanger met hoge onverhaalbare belastingschulden blijft zitten. In de wetsgeschiedenis is de meldingsplicht daarom ook wel getypeerd als een 'krachtige rem' tegen het hoog laten oplopen van schulden bij de onderneming.¹⁸

Het tweede lid van art. 7 UBIB regelt de situatie waarin een naheffingsaanslag is opgelegd vanwege de omstandigheid dat de verschuldigde belasting meer beloopt dan die welke overeenkomstig de aangifte is (of had moeten worden) voldaan. In dat geval kan slechts een melding betalingsonmacht worden gedaan als de omstandigheid dat de verschuldigde belasting meer beloopt dan de belasting die eerder is voldaan, niet is te wijten aan opzet of grove schuld van het lichaam.

Bij een melding betalingsonmacht dient men gegevens te verstrekken welke voor de vaststelling van de oorzaak van de betalingsonmacht, dan wel voor het bepalen van de financiële positie, van belang kunnen zijn.¹⁹ Volgens par. 36.5.9. LI moet de invorderingsambtenaar het lichaam dat een onvolledige melding doet, in de gelegenheid stellen alsnog binnen 14 dagen de ontbrekende informatie te verschaffen.

¹⁷ Par. 36.5.1. LI.

¹⁸ *Kamerstukken II 1980/81, 16 530, nrs. 3-4, p. 3.*

¹⁹ Art. 7 lid 1 UBIW.

Het is de vraag hoe het voorgaande zich verhoudt met hetgeen is opgenomen in par. 36.5.2. LI. Hierin is bepaald dat een schriftelijk verzoek tot uitstel van betaling dan wel een schriftelijk verzoek waaruit betalingsproblemen blijken, wordt aangemerkt als een melding betalingsonmacht. Dit is echter anders indien in dit verzoek of de brief geen inzicht wordt gegeven in de omstandigheden die ertoe hebben geleid dat de verschuldigde belasting niet op aangifte is afgedragen of is voldaan. In dit geval zal het lichaam in beginsel geen aanvullende termijn worden geboden om de informatie aan te vullen nu dit verzoek niet wordt aangemerkt als een melding betalingsonmacht. Het is dus van belang om in geval van een dergelijke melding uitdrukkelijk op te nemen dat het een 'melding betalingsonmacht' betreft zodat ontbrekende informatie in een later stadium nog kan worden aangevuld.

De melding betalingsonmacht moet binnen twee weken na de uiterste betaaldatum zijn gedaan. Dit dient blijkens art. 36, lid 2, IW schriftelijk te geschieden (tot de wetwijziging van 4 juli 2010 was de melding vormvrij²⁰) en onverwijld, dat wil zeggen, uiterlijk twee weken nadat de loon- of omzetbelasting ingevolge art. 19 AWR had moeten zijn voldaan.²¹ In par. 36.5.1. LI wordt opgemerkt: "*de wijze waarop de schriftelijke melding moet plaatsvinden is vormvrij.*" Hieruit kan worden afgeleid dat niet van belang is of de melding geschiedt door middel van een (digitaal)formulier - de leidraad vermeldt dat er gebruik kan worden gemaakt van het webformulier in het zogenoemde Persoonlijk Domein van de belastingschuldige - dan wel door middel van een (handgeschreven) brief.²²

Het melden van betalingsonmacht kan ook op het kantoor van de Belastingdienst gebeuren indien daar de betalingsproblemen van de belastingschuldige ter sprake komen. In dat geval moet de ontvanger een formulier uitreiken waarmee de belastingschuldige ter plekke aan de meldingsverplichting kan voldoen. Blijkt achteraf dat de melder niet bevoegd was dan zal de ontvanger de melding als niet-rechtsgeldig aanmerken.

Volgens par. 36.5.8. LI bestaat de melding betalingsonmacht uit twee fasen: de melding van betalingsonmacht zelf en het (eventuele) vervolgvraagstuk om inlichtingen van de zijde van de ontvanger naar aanleiding van de melding.

²⁰ HR 25 september 1991, *BNB* 1992/162.

²¹ Art. 7, lid 1, UBIW.

²² Par. 36.5.1. LI.

De melding betalingsonmacht waarmee fase 1 aanvangt, dient de gegevens van de aangiften en/of naheffingsaanslagen waarvoor betalingsonmacht bestaat te bevatten. Meer in het algemeen wordt van de belastingschuldige verwacht dat hij aan de ontvanger voldoende informatie verschafft zodat de laatste zich een redelijk oordeel kan vormen over de financiële positie van de belastingschuldige en de oorzaken van zijn betalingsonmacht.²³ Een algemene omschrijving als 'liquiditeitsproblemen' is dan ook volgens par. 36.5.8. LI niet voldoende: "de oorzaken en omstandigheden van de ontstane betalingsonmacht moeten duidelijk en volledig beschreven worden". Wanneer hiervan sprake is geeft de LI niet aan; wel staat in de LI dat het niet nodig is om "*uiterst gedetailleerde (en met stukken gestaafde) informatie*" te verstrekken. Meer concreet dient het lichaam antwoorden te verstrekken op vragen zoals:

- voldoen de afnemers hun schulden;
- is er sprake van een teruglopend orderbestand;
- zijn er financieringsproblemen;
- zijn er ook bij andere incasso-organen mededelingen gedaan van betalingsonmacht.²⁴

Drie situaties kunnen zich bij de eerste fase voordoen: de melding is niet tijdig gedaan, de melding is tijdig maar niet volledig of de melding is zowel tijdig als volledig.²⁵ Als de melding niet-tijdig is gedaan dan zal de ontvanger de melding bij beschikking aanmerken als niet-rechtsgeldig. Deze beschikking wordt binnen acht weken na ontvangst van de melding bekendgemaakt.²⁶ Een eventuele overschrijding van deze termijn door de ontvanger verhindert de aansprakelijkstelling in beginsel niet.²⁷ Evenmin heeft de overschrijding tot gevolg dat een niet tijdige en/of onvolledige melding wordt geconverteerd in een rechtsgeldige.²⁸

Is de melding onvolledig dan stelt de ontvanger de belanghebbende in staat om binnen twee weken alsnog de ontbrekende informatie te verschaffen.

²³ Zie art. 8 UBIW.

²⁴ Deze vragen zijn geformuleerd door de Sociale Verzekeringsraad in een advies over een facultatief door de ontvanger te gebruiken meldingsformulier. Zie NvT UBIW.

²⁵ Par. 36.5.9. LI.

²⁶ Par. 36.5.9. onder 1 LI. Indien in het geheel geen melding is gedaan dan is er überhaupt geen melding om als rechtsgeldig aan te merken.

²⁷ HR 16 maart 2007, *NJ* 2007, 321; *V-N* 2007/19.26.

²⁸ HR 4 mei 2001, *NJ* 2001, 378; *V-N* 2001/27.17.

Een (wettelijke) termijn waarbinnen de ontvanger belanghebbende hiervan in kennis dient te stellen, is niet gegeven. Bij dit nadere verzoek om informatie moet de ontvanger vermelden dat het een verzoek in het kader van de meldingsregeling van art. 36 IW betreft en daarbij kort aangeven wat die meldingsregeling inhoudt. De ontvanger is altijd gehouden tot deze korte omschrijving van de meldingsregeling, ook in gevallen waar hij mag aannemen dat de belastingschuldige met de regeling bekend is. Bovendien moet de ontvanger de belastingschuldige er op wijzen dat de niet, niet-tijdige of onvolledige verstrekking van de gevraagde informatie afdoet aan de rechtsgeldigheid van de melding met de inschakeling van het bewijsvermoeden van art. 36, lid 4, IW als mogelijk gevolg.

Indien de ontvanger verzuimt om de belastingschuldige te wijzen op de verstrekkende gevolgen van het niet-melden van de betalingsonmacht zal dat tot gevolg hebben dat het bewijsvermoeden niet wordt 'ingeschakeld'.²⁹

Als de melding tijdig en volledig is gedaan dan is de eerste fase afgesloten. In beginsel stuurt de ontvanger de belastingschuldige geen ontvangstbevestiging van de melding.³⁰ Na de tijdige ontvangst van een volledige melding - eventueel na de verstrekking van aanvankelijk ontbrekende informatie - begint de tweede fase waarin de ontvanger beoordeelt of hij naast de informatie uit de melding nadere gegevens wenst over de financiële positie van de belastingschuldige en de oorzaken van diens betalingsonmacht.³¹ Indien de ontvanger nadere gegevens en/of gegevensdragers wenst die betrekking hebben op de oorzaken van de betalingsonmacht dan dient hij binnen acht weken na ontvangst van de melding de belastingschuldige hierom te verzoeken. Bij dit nadere verzoek om informatie moet de ontvanger wijzen op de gevolgen van het niet-nakomen van dit verzoek. Ook in dit geval moet de ontvanger aangeven dat het de meldingsregeling betreft, wat deze regeling inhoudt en wat de gevolgen zijn voor de aansprakelijkheid en bewijspositie van de belastingschuldige ongeacht diens veronderstelde kennis over de meldingsregeling. Ook hier geldt dat indien de ontvanger nalaat om de belastingschuldige te waarschuwen voor de gevolgen van het niet-opvolgen van zijn instructies de sanctie - gelet op het zorgvuldigheidsbeginsel - niet in werking treedt.³²

²⁹ HR 27 april 2001, *NJ* 2001, 363; *V-N* 2001/25.29 en HR 24 mei 2002, *NJ* 2002, 413; *V-N* 2002/38.34.

³⁰ Par. 36.5.9. onder 3 LI.

³¹ Par. 36.5.9. onder 3 en 35.5.10. LI.

³² Zie noot 11.

Per geval moet de ontvanger voor de belastingschuldige een redelijke termijn stellen om aan dit verzoek te voldoen.³³ Indien niet of niet-tijdig aan dit verzoek wordt voldaan, zal de melding alsnog bij beschikking als niet-rechtsgeldig worden aangemerkt.

Indien niet volledig aan het verzoek om nadere inlichtingen en/of gegevensdragers in de tweede fase wordt voldaan, dan stelt de ontvanger de belastingschuldige in de gelegenheid om binnen twee weken alsnog de ontbrekende gegevens aan te leveren. Ook hier moet de ontvanger wijzen op de mogelijke gevolgen van het niet alsnog verstrekken van de gevraagde gegevens op de wijze zoals beschreven in de voorgaande alinea. Komt de belastingschuldige niet of niet op tijd over de brug met de verzochte informatie dan merkt de ontvanger bij beschikking de melding aan als niet-rechtsgeldig.³⁴

Als de gewenste gegevens wel volledig en op tijd worden verstrekt, zal de ontvanger de gegevens toetsen aan de gegevens uit de eerste fase. Blijkt uit de nieuwe informatie dat de gegevens uit de eerste fase niet kloppen dan is de melding niet rechtsgeldig. Is er geen sprake van tegenstrijdigheden dan zal de ontvanger de melding binnen acht weken na ontvangst daarvan rechtsgeldig verklaren, maar altijd met het voorbehoud dat de melding alsnog als niet-rechtsgeldig wordt aangemerkt, als later blijkt dat onjuiste gegevens en inlichtingen zijn verstrekt. Gegevens zijn volgens de LI bijvoorbeeld onjuist als zij tegenstrijdigheden over de betalingsonmacht bevatten.³⁵

Indien op een juiste wijze aan de meldingsplicht is voldaan dan is een bestuurder op grond van het derde lid van art. 36 IW, slechts aansprakelijk indien aannemelijk is dat het niet betalen van de belasting-schuld het gevolg is van aan hem te wijten kennelijk onbehoorlijk bestuur in de periode van drie jaren voorafgaande aan het tijdstip van de mededeling. Wordt de betreffende melding niet, of op een onjuiste wijze gedaan, dan is de bestuurder op grond van het vierde lid van art. 36 IW aansprakelijk, met dien verstande dat wordt vermoed dat de niet-betaling aan zijn kennelijk onbehoorlijk bestuur is te wijten en dat de periode van drie jaren wordt geacht in te gaan op het tijdstip waarop het lichaam in gebreke is geraakt/gebleven.

Het niet voldoen aan de meldplicht heeft nadelige consequenties in de vorm van een bewijsvermoeden jegens de bestuurders van de rechtspersoon.

³³ Par. 36.5.11. onder 1 LI.

³⁴ Par. 36.5.11. onder 2 LI.

³⁵ Par. 36.5.11. onder 3 LI.

Dit vermoeden kan de aansprakelijkgestelde bestuurder slechts weerleggen eerst nadat hij aannemelijk heeft gemaakt dat het niet aan hem is te wijten dat het lichaam niet aan de verplichting tot het tijdig melden van betalingsonmacht heeft voldaan. Dit is een lastige opdracht; de bestuurder zal met goede redenen moeten komen. Hierbij kan worden gedacht aan bestuurders die door een plotselinge ziekte of een ongeval niet in staat waren om te melden. Als de bestuurder niettemin in staat was om voorzorgsmaatregelen te treffen dan gaat dit verweer niet op, tenzij de ziekte van dien aard is dat de bestuurder dit niet kon beseffen.³⁶ In de praktijk blijkt het ook voor bonafide bestuurders doorgaans onmogelijk om aan deze 'dubbele bewijslast' te voldoen.³⁷

Vanwege de hiervoor geschetste 'overkill' was het de vraag of de meldingsregeling internationaalrechtelijk wel door de beugel kon. In het arrest van de Hoge Raad BNB 2011/176 werd aangevoerd dat de meldingsregeling in strijd was met het Unierecht, in het bijzonder het evenredigheidsbeginsel.³⁸ A-G Van Ballegooijen ging in zijn conclusie mee met dit betoog en noemde de meldingsregeling onverbindend. Met name als het gaat om een bonafide bestuurder die er niet in slaagt te bewijzen dat de te late melding niet aan hem te wijten is, schiet de meldingsregeling haar doel voorbij aldus de A-G.

De Hoge Raad volgde de A-G hierin echter niet en achtte de meldingsregeling wel verbindend. Omdat van een bestuurder kan worden gevergd dat hij op de hoogte is van de financiële situatie van zijn vennootschap of zich bij zwaar weer onverwijld op de hoogte laat stellen, is het melden van betalingsonmacht in de regel niet moeilijk of uiterst bezwaarlijk, aldus de Hoge Raad.

³⁶ Zie HR 28 september 2007, *BNB* 2007/332.

³⁷ Aldus ook O.L.M. Heuts 'Causaliteit in de Tweede Misbruikwet', *Vennootschap & Onderneming*, 2003, p. 139. Vgl. M.W.C. Feteris, *Formeel belastingrecht*, Deventer: Kluwer 2007, p. 217. die opmerkt dat naast malafide bestuurders ook vaak goedwillende bestuurders worden getroffen door het dubbele bewijsvermoeden. Uitzonderingen waarbij de aansprakelijkgestelde wel onder het bewijsvermoeden wist uit te komen is Hof Arnhem 17 oktober 1989, *FED* 1989/783.

³⁸ HR 21 januari 2011, *BNB* 2011/176.

Onlangs heeft de Hoge Raad tevens beslist dat de meldingsregeling om dezelfde redenen niet in strijd is met de eigendomsbescherming van art. 1 van het Eerste Protocol bij het EVRM.³⁹

Dat de Hoge Raad de meldingsregeling volgens Unierechtelijke en EVRM-criteria niet disproportioneel acht, wil uiteraard niet zeggen dat de eerder gesignaleerde overkill niet bestaat. Feit blijft dat bonafide belastingschuldigen gemakkelijk de dupe kunnen worden van de meldingsregeling. Vetter vraagt zich dan ook af of de huidige regeling wel redelijk is. Volgens hem overschat de Hoge Raad het belang van een tijdige melding en is het voor ontvangers financieel heel aantrekkelijk om louter onnozele bestuurders aan te pakken die om wat voor reden dan ook te laat de betalingsonmacht hebben gemeld, in plaats van de onbehoorlijkheid van bestuur aan te tonen van de echte malafide bestuurders.⁴⁰

Wat hier ook van zij, bestuurders doen er verstandig aan het volgende te onthouden: het recht is voor de waakzamen.

Naast de sterke impulsen die uitgaan van de meldingsregeling kan de ontvanger ook kiezen voor strafrechtelijke vervolging op grond van de artt. 64 en 65 IW indien informatie niet, onjuist of onvolledig is verstrekt dan wel indien niet de vereiste inzage is verleend of valse stukken zijn verstrekt. De geadresseerde van deze bepalingen is "*de-gene die verplicht is de informatie te verstrekken*" oftewel het lichaam. Ingevolge art. 51 Sr kunnen echter ook de bestuurders strafrechtelijk worden vervolgd.

Naast strafrechtelijke vervolging en de mogelijkheden die de IW biedt, kan de ontvanger zich ook tot de civiele rechter wenden. Het nadeel van de strafrechtelijke en bestuursrechtelijke weg is dat, hoewel beide wegen de belastingschuldige sterk kunnen prikkelen om informatie te verstrekken, zij niet zover gaan dat zij de belastingschuldige dwingen om de informatie daadwerkelijk te verstrekken.

³⁹ HR 21 januari 2011, *BNB* 2011/176 resp. HR 21 september 2012, *LJN* BX7943. In het laatste arrest houdt de Hoge Raad nadrukkelijker dan in *BNB* 2011/176 een slag om de arm door te overwegen dat er in het berechte geval geen aanleidingen waren om te veronderstellen dat de meldingsregeling de effectieve betwisting van de aansprakelijkstelling verhinderde. Verder is het opmerkelijk dat de Hoge Raad het beroep op art. 1 Eerste protocol EVRM afdoet met gebruik van een Unierechtelijk criterium (niet onmogelijk of uiterst bezwaarlijk).

⁴⁰ J.J. Vetter, 'Zijn wetgeving en rechtspraak bestuurdersaansprakelijkheid nog van deze tijd en stuurt de Hoge Raad wel de goede kant op?', *TFB* 2011/08.

Indien de ontvanger per se over de gevorderde informatie wil beschikken dan kan hij de civiele rechter vragen om de belastingschuldige te veroordelen tot afgifte van de gevorderde stukken, op straffe van een dwangsom. Het bestaan van een strafrechtelijke en bestuursrechtelijke route belet de ontvanger immers niet om de civiele rechter in te schakelen.⁴¹ Voor een volledig overzicht van de civiele informatieverplichting zie hoofdstuk 11 van dit boek.

16.4. Geen meldplicht?

Onder bepaalde omstandigheden kan een formele melding van betalingsonmacht achterwege blijven. Dit is het geval wanneer de ontvanger al weet dat de belastingschuldige betalingsproblemen heeft.⁴² Zo kan een eerder gelegd bodembeslag ertoe leiden dat de ontvanger wel op de hoogte moet zijn geweest van de betalingsmoeilijkheden.⁴³ Ook als er voortdurend contact is geweest tussen een belastingschuldige en de belastingdeurwaarder kan de belastingschuldige in redelijkheid menen dat de ontvanger op de hoogte is van de financiële situatie; de belastingdeurwaarder treedt immers op namens de ontvanger.⁴⁴ In dit licht is ook het arrest van 21 september 2012 relevant. Hierin oordeelde de Hoge Raad dat een niet tijdige melding voor een bepaalde periode, in beginsel wel kan gelden als een tijdige melding voor latere periodes. Tevens werd bepaald dat een melding die doorwerkt naar latere tijdvakken ook kan gelden voor andere - onder de meldplicht vallende - belastingen, waarvoor niet specifiek is gemeld.⁴⁵

Vaak is in geschil of een verzoek om uitstel van betaling als melding van betalingsonmacht heeft te gelden. Zoals we zagen is uitgangspunt dat de ontvanger een dergelijk verzoek of andere brieven zal aanmerken als een melding van betalingsonmacht indien daaruit blijkt dat er betalingsproblemen zijn en hoe deze zijn ontstaan.⁴⁶ Een onvolledig verzoek zal in beginsel niet worden aangemerkt als een melding betalingsonmacht en de belanghebbende zal in dat geval ook geen nadere termijn worden geboden om het verzoek aan te vullen.

⁴¹ HR 18 december 1998, *NJ* 2000, 341; *V-N* 1999/2.8.

⁴² Hoofdstuk. 49.6.2. Geen melding; verzoek om uitstel van betaling, 'Instructie Invordering en Belastingdeurwaarders'. Deze brochure is te downloaden op de website van de Belastingdienst.

⁴³ HR 13 juli 1994, *BNB* 1995/201; *V-N* 1994/2718.

⁴⁴ Hof 's-Gravenhage 11 december 2009, nr. 08/00506, *NTFR* 2010/502.

⁴⁵ HR 21 september 2012, *LJN* BX7943.

⁴⁶ Par. 36.5.2. LI. Zie verder ook Vakstudie IW, art. 36, aant. 3.5.7.

In het arrest van 17 februari 2012 ging de Hoge Raad in op de vraag of een melding moet worden gedaan indien sprake is van tijdelijke betalingsonmacht.⁴⁷ In deze zaak liet de belastingplichtige vennootschap middels een brief weten niet per omgaande het verschuldigde bedrag van de aangifte loonbelasting te kunnen betalen. In de brief werd verzocht de loonbelastingsschuld te verrekenen met teruggaven omzetbelasting. Hof 's-Gravenhage oordeelde dat met deze brief geen melding betalingsonmacht is gedaan nu men in de brief gewag maakte van de mogelijkheid de in geding zijnde schuld te verrekenen en men rekening hield met een reële teruggave omzetbelasting. Er was dus sprake van tijdelijke betalingsonmacht die door verrekening zou kunnen worden verholpen. De Hoge Raad stelt voorop, onder verwijzing naar een eerder arrest,⁴⁸ dat ook in geval van tijdelijke betalingsonmacht moet worden gemeld:

"dat (ook) een meldingsplicht bestaat in een periode van tijdelijke betalingsonmacht, waarin de ondernemer nog in redelijkheid de verwachting mag hebben dat hij aan zijn verplichtingen zal kunnen voldoen."

De Hoge Raad overwoog voorts dat in de brief van de vennootschap melding werd gemaakt van liquiditeitsproblemen. Voor zover het hof ervan uit was gegaan dat melding van tijdelijke betalingsonmacht niet is aan te merken als een mededeling als bedoeld in art. 36 IW, gaf dit oordeel blijk van een onjuiste rechtsopvatting. De Hoge Raad ging over tot vernietiging en heeft de zaak verwezen naar Hof Amsterdam dat moet bepalen of de desbetreffende brief als melding van betalingsonmacht in de zin van art. 36 IW kan gelden.

Lange tijd was het uitgangspunt dat een belastingschuldige in geval van (tijdelijke) betalingsmoeilijkheden slechts de keuze had tussen tijdig betalen of melden dat het niet tot betalen in staat is.⁴⁹ Dat veranderde toen Hof Leeuwarden een derde categorie in het leven riep, namelijk niet melden wanneer niet daadwerkelijk sprake is van betalingsonmacht maar er desondanks niet wordt betaald (betalingsonwil).⁵⁰ Hierdoor ontstond discussie over de vraag wanneer er nu precies sprake is van betalingsonmacht.

⁴⁷ HR 17 februari 2012, *BNB* 2012/145.

⁴⁸ HR 13 juli 1994, *BNB* 1995/201.

⁴⁹ Sinds HR 13 juli 1994, *BNB* 1995/201.

⁵⁰ Hof Leeuwarden 1 november 2000, *V-N* 2001/6.31.

Aan deze discussie maakte de Hoge Raad een einde door te stellen dat ook in het derde geval (betalingsonwil) sprake kan zijn van betalingsonmacht:

"De enkele omstandigheid dat het lichaam in de periode waarin het de verschuldigde belasting diende te betalen, beschikte over liquide middelen tot het bedrag van die belastingverplichtingen, is onvoldoende om aan te nemen dat van betalingsonmacht in de zin van artikel 36, lid 2, IW 1990 geen sprake is.

De wetgever heeft met de regeling van melding van betalingsonmacht beoogd te bewerkstelligen dat de ontvanger op een vroeg tijdstip op de hoogte raakt van de betalingsmoeilijkheden waarin het lichaam verkeert. [...] Gelet op deze strekking moet ervan worden uitgegaan dat van betalingsonmacht ook sprake is indien het lichaam, niettegenstaande dat het over liquide middelen beschikt tot (ten minste) het bedrag van de belastingschulden, in verband met zijn overige verplichtingen feitelijk die liquide middelen niet aanwendt voor de voldoening van zijn belastingschulden."⁵¹

Korte tijd later bevestigde de Hoge Raad in een ander arrest⁵² dit standpunt waarna de staatssecretaris in juli 2012 het begrip betalingsonmacht in de LI opnieuw formuleerde. Uit par. 36.5.1. volgt dat onder betalingsonmacht moet worden verstaan de omstandigheid dat het belastingschuldige lichaam voor zijn belastingen:

- onvoldoende liquide middelen heeft om die te voldoen;
- tijdelijk te weinig liquide middelen heeft die te voldoen en hij de redelijke verwachting heeft dat hij die verplichting alsnog zal nakomen;
- wel voldoende liquide middelen heeft om die te voldoen, maar hij deze daarvoor niet aanwendt in verband met zijn overige opeisbare betalingsverplichtingen.

Duidelijk is dus dat er drie situaties onder het bereik van art. 36 IW vallen. In het hiervoor geciteerde arrest van 4 februari 2011 merkte de Hoge Raad daarover nog het volgende op:

⁵¹ HR 4 februari 2011, *BNB* 2011/112.

⁵² HR 12 augustus 2011, *V-N* 2011/39.21.

"De door het Hof aan zijn oordeel ten grondslag gelegde opvatting dat het lichaam in het kader van de toepassing van art. 36, lid 2, IW 1990 slechts de keuze heeft tussen tijdig betalen of melden dat het niet tot betalen in staat is, is derhalve onjuist."⁵³

16.5. Doorlopen melding betalingsonmacht

Indien eenmaal de betalingsonmacht is gemeld, is het niet meer nodig om de betalingsonmacht opnieuw te melden of deze melding te herhalen. Een aparte melding is evenmin noodzakelijk voor andere belastingen die over dezelfde of latere tijdstippen waren verschuldigd.⁵⁴ De verplichting tot het doen van een nieuwe melding herleeft slechts indien de ontvanger de belastingplichtige schriftelijk heeft laten weten de betalingsonmacht niet langer aanwezig te achten.⁵⁵ Overigens is dit inmiddels ook opgenomen in par. 36.5.12. LI. Recent heeft de Hoge Raad hierop een beperking aangebracht voor wat betreft de overgang van de aangiftefase naar de fase waarin een naheffingsaanslag is opgelegd.⁵⁶

De melding in de naheffingsfase onderscheidt zich in zoverre van de melding in de aangiftefase, dat in dat geval slechts rechtsgeldig kan worden gemeld indien de omstandigheid dat de verschuldigde belasting meer beloopt dan de belasting die eerder is voldaan, niet is te wijten aan opzet of grove schuld van het lichaam. In een recent arrest oordeelde de Hoge Raad dat de regel dat een melding betalingsonmacht betekenis blijft behouden zolang nog sprake is van betalingsonmacht, slechts geldt voor belastingbedragen die zijn aangegeven.⁵⁷ De belastingplichtige kon zich hierop in casu derhalve niet beroepen nu het niet-aangegeven belasting betrof en bovendien niet in geschil was dat sprake was van opzet of grove schuld.

De Hoge Raad zette deze koers voort in het arrest van 6 april 2012.⁵⁸ Het betrof een geval waarin een BV in 2004 haar betalingsonmacht had gemeld. De ontvanger was er derhalve mee bekend dat de BV haar belastingschulden niet kon betalen.

⁵³ HR 4 februari 2011, *BNB* 2011/112.

⁵⁴ HR 21 september 2012, *LJN* BX7943.

⁵⁵ HR 16 maart 2007, *LJN* AZ6635; *NJ* 2007, 164.

⁵⁶ HR 23 december 2011, nr. 10/01211, *LJN* BR7038.

⁵⁷ HR 23 december 2011, *BNB* 2012/50.

⁵⁸ HR 6 april 2012, *BNB* 2012/161.

De BV gaat in april 2006 failliet; uit een nadien ingesteld onderzoek blijkt dat de BV over de jaren 2004 en 2005 niet alle omzetbelasting heeft aangegeven en voldaan. Er wordt aan de BV een naheffingsaanslag opgelegd. Het hof heeft geoordeeld dat de BV in 2004 een melding heeft gedaan en dat zij deze niet opnieuw behoefde te doen.

A-G Van Ballegooijen betoogde in zijn conclusie bij dit arrest dat doorlopende werking van de melding van betalingsonmacht als beëindigd dient te worden beschouwd zodra de bestuurder opzettelijk onjuiste aangiften indient. De Hoge Raad overwoog:

"Indien – zoals in dit geval – van een lichaam bedoeld in artikel 36 IW 1990 belasting is nageheven die meer beloopt dan de belasting die is aangegeven, is bij uitsluiting de meldingsregeling van artikel 7, lid 2, UBIW 1990 van toepassing."

De Hoge Raad creëerde hiermee een duidelijk onderscheid tussen de meldingsregeling welke van toepassing is in de aangiftefase en die welke van toepassing is in de fase waarin een naheffingsaanslag is opgelegd. Opmerkelijk is dat in par. 36.5.13. LI de volgende passage voorkomt:

"Als een melding geldig blijft voor een later opgelegde naheffingsaanslag, dan wordt er van uit gegaan dat voor deze naheffingsaanslag zelfstandig een rechtsgeldige melding heeft plaatsgevonden."

Naar de letterlijke tekst van de LI gaat men er blijkbaar vanuit dat een melding betalingsonmacht wel degelijk kan doorwerken in de naheffingsfase. Op grond van het zojuist vermelde arrest van de Hoge Raad lijkt dit het echter niet (langer) mogelijk. Het is dan ook niet onaannemelijk dat de belastingplichtige die er (op grond van de LI) vanuit ging dat een melding betalingsonmacht gelding kon blijven hebben nadat een naheffingsaanslag is opgelegd, een (geslaagd) beroep kan doen op het vertrouwensbeginsel.

16.6. Mededelingsplicht bodembeslag

Sinds 1 januari 2013 kent de Invorderingswet een nieuwe 'meldplicht'. Het betreft een mededelingsplicht voor rechthebbende op bodemzaken, indien zij een handeling willen verrichten welke ertoe zal leiden dat de betreffende zaak niet langer als bodemzaak kwalificeert.

Een beknopte beschrijving⁵⁹ hiervan kan derhalve niet achterwege blijven.

Het bodemrecht en het bodemvoorrecht zijn voor de ontvanger van belang bij het dwanginvorderingsproces. In de MvT bij het wetsontwerp wordt opgemerkt dat deze middelen door verijdelingsconstructies steeds meer tot een 'tandeloze tijger' zijn geworden.⁶⁰ Het nieuwe art. 22bis van de IW moet middels een mededelingsplicht voor de zekerheidshouder, het bodem(voor)recht constructiebestendig maken.⁶¹ Het tweede lid van art. 22bis IW luidt als volgt:

"Houders van pandrechten of overige derden die geheel of gedeeltelijk recht hebben op een bodemzaak, zijn gehouden de ontvanger mededeling te doen van het voornemen hun rechten met betrekking tot deze bodemzaak uit te oefenen, dan wel van het voornemen enigerlei andere handeling te verrichten of te laten verrichten waardoor die zaak niet meer kwalificeert als bodemzaak."

Op grond van art. 1ci Uitv. Reg. IW geschiedt deze mededeling door het invullen van het daartoe langs elektronische weg ter beschikking gestelde modelformulier en het per post aan de ontvanger toezenden hiervan.

De mededelingsplicht geldt dus niet alleen voor rechtshandelingen maar eveneens voor feitelijke handelingen. Volgens de MvT valt hierbij te denken aan het zonder meer weghalen van de zaken van de bodem van de belastingschuldige of aan het meewerken aan een bodemverhuurconstructie, waardoor de zaken niet meer als bodem kwalificeren. Ook het aansporen van de belastingschuldige of een andere persoon, tot het verrichten van handelingen die ertoe leiden dat de bodemzaak niet meer als zodanig kwalificeert, kan als 'enigerlei handelen' als bedoeld in art. 22bis IW worden aangemerkt.

Op grond van het derde lid van art. 22bis IW behoeven handelingen die worden verricht in de normale uitoefening van het bedrijf of beroep van de belastingschuldige niet te worden gemeld.

⁵⁹ Zie voor een uitgebreide behandeling: S.F. van Immerseel en F.W. Linders, 'Het bodem(voor)recht om zeep geholpen', *WFR* 2013/36 en J.D. Schouten, 'Versterking van het fiscale bodemrecht, ho, ho, ho!', *TFB* 2012/08.

⁶⁰ *Kamerstukken II* 2012/13, 33 402, nr. 3, p. 17.

⁶¹ *V-N* 2012/49.A, p. 38.

Vanaf het moment van de melding mag op grond van het vijfde lid, gedurende een periode van vier weken geen enkele handeling worden verricht die ertoe leidt dat de bodemzaak niet meer als zodanig kwalificeert. Deze periode strekt ertoe de 'rat race' - wie kan als eerste de bodemzaken als verhaalsobject veiligstellen - tussen de Belastingdienst en kredietverleners, tegen te gaan en de ontvanger in staat te stellen het bodem(voor)recht uit te oefenen. Daarnaast moet deze termijn mede de functie van overlegperiode krijgen, waarin "*de mogelijkheden voor continuering van een onderneming door kredietverleners en de ontvanger kunnen worden besproken.*"⁶² Het kabinet merkt echter uitdrukkelijk op dat de termijn van vier weken een maximale termijn is. In de LI zullen richtlijnen worden opgenomen omtrent de redelijke reactietermijn van de ontvanger. Tevens zal bij regelgeving een 'waarde-drempel' worden vastgesteld waaronder de meldplicht niet hoeft te gelden.

Op grond van het zevende lid van het nieuwe art. 22bis IW is de pandhouder of derde die verzuimt de mededeling als bedoeld in het tweede lid te doen, dan wel handelt in strijd met het vijfde lid, verplicht op vordering van de ontvanger een met bescheiden gestaafde verklaring te doen omtrent de executiewaarde van de zaak. Opmerkelijk is dat deze waarde vervolgens aan de ontvanger moet worden afgedragen, tot maximaal het bedrag van de materieel bestaande belastingschulden van de belastingschuldige ter zake van de rijksbelastingen, bedoeld in art. 22, lid 3, IW, op het tijdstip waarop de zaak niet meer als bodemzaak kwalificeert. De pandhouder of derde moet de ontvanger derhalve schadeloosstellen tot het beloop van de materiele belastingschuld. Hieronder vallen dus ook nog niet geformaliseerde belastingschulden.

De maatregel voor nieuwe belastingschulden en nieuw te vestigen zekerheidsrechten is in werking getreden met ingang van 1 januari 2013. Voor bestaande gevallen geldt een overgangstermijn van drie maanden. Deze periode acht het kabinet voldoende voor kredietverleners om hun werkwijze aan de nieuwe regeling aan te passen. Volgens het 'overzicht uitvoeringskosten Belastingdienst' zal de introductie van deze meldingsplicht tot een lichte verhoging van de administratieve lasten voor kredietverleners leiden. Door gebruik te maken van een digitaal kanaal, de invoering van een minimumwaardedrempel en de richtlijnen in de LI omtrent de reactietermijn, zal deze stijging tot een 'noodzakelijk minimum' worden beperkt.

⁶² *Kamerstukken II 2012/13, 33 402, nr. 3, p. 20.*

De lasten voor het bedrijfsleven worden geschat op € 0,3 miljoen.⁶³ In de toelichting wordt niet ingegaan op de gevolgen voor de kredietverlening.

16.7. Ten slotte

Na de overgang van de heffingsfase naar de invorderingsfase kan de belastingschuldige worden geconfronteerd met een ruim 'assortiment' aan informatieverplichtingen. Naast de meer algemene informatiebepalingen, die naar tekst en strekking min of meer overeenkomen met de bepalingen in de AWR, kent de IW de meldingsplicht betalingsonmacht en sinds 1 januari 2013 tevens de mededelingsplicht voor het uitoefenen van (rechts)handelingen met betrekking tot bodemzaken. Zoals is uiteengezet heeft het niet nakomen van de meldingsplicht betalingsonmacht vergaande gevolgen voor de belastingschuldige. Weerlegging van het hieruit voortvloeiende bewijsvermoeden blijkt in de praktijk bijna onmogelijk. Het voorgestelde art. 22bis IW zal eveneens leiden tot een meldingsplicht waarvan de gevolgen bij niet nakoming moeilijk kunnen worden overschat.

Ook in de invorderingsfeer lijkt er derhalve een 'verschuiving' plaats te vinden in de richting van de eigen verantwoordelijkheid van burgers en het bedrijfsleven. Belastingschuldigen zijn verplicht uit eigen beweging informatie te verstrekken, terwijl niet nakoming hiervan doorgaans zal leiden tot aansprakelijkstelling dan wel schadeloosstelling, waarbij de hoogte van de materiële belastingschuld als uitgangspunt heeft te gelden. Ook in de invorderingsfeer is en blijft oplettendheid geboden.

⁶³ *Kamerstukken II 2012/13, 33 402, nr. 3, p. 20.*