

Leidraad Invordering 2008

(Tekst geldend op: 01-01-2014)

Bijlage bij besluit van 12 juni 2008, nr. CPP2008/1137M

Artikel 1. Inleiding en toepassingsgebied

Dit artikel bevat in 1.1. de inleiding van de Leidraad Invordering 2008.

In 1.2. is het beleid over het toepassingsgebied van de Invorderingswet 1990 opgenomen in aansluiting op artikel 1 van die wet.

1.1. Inleiding

De Leidraad Invordering 2008 is in de plaats getreden van de Leidraad Invordering 1990. De Leidraad Invordering 2008 bevat alleen nog beleidsregels. Werkinstructies en teksten die terug te vinden zijn in wet en regelgeving zijn niet opgenomen.

1.1.1. Lijst met gebruikte afkortingen

Afkorting	Omschrijving
Adw	Algemene douanewet
Awb	Algemene wet bestuursrecht
Awir	Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen
AWR	Algemene wet inzake rijksbelastingen
B/CA	Belastingdienst/Centrale administratie, sector betalingsverwerking
BW	Burgerlijk Wetboek
CDW	Communautair douanewetboek
FW	Faillissementswet
MSNP	minnelijke schuldsanering natuurlijke personen
Rv	Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering
Sr	Wetboek van Strafrecht
Sv	Wetboek van Strafvordering
UWV	Uitvoeringsinstituut Werknemersverzekeringen
WSF	Wet Studiefinanciering 2000
WSNP	wettelijke schuldsanering natuurlijke personen
Wwb	Wet werk en bijstand

1.1.2. Definities

- belastingen: belastingen die van rijkswege door de Belastingdienst worden geheven alsmede de opcenten;
- besluit (het): het Uitvoeringsbesluit Invorderingswet 1990;
- echtgenoot: de echtgenoot bedoeld in artikel 3 van de Wwb;
- loonheffingen: de loonbelasting en de premies volksverzekeringen en werknemersverzekeringen alsmede de ingevolge de Zorgverzekeringswet geheven inkomensafhankelijke bijdrage;
- ministerie: ministerie van Financiën, directoraat-generaal Belastingdienst, cluster Fiscaliteit;
- negatieve definitieve aanslag: de aanslag als bedoeld in artikel 15 AWR, waarbij de aldaar bedoelde verrekeningen hebben geleid tot een per saldo negatief bedrag;
- negatieve voorlopige aanslag: de aanslag als bedoeld in artikel 13, eerste lid, AWR tot een negatief bedrag;
- ondernemer: de belastingschuldige die een onderneming drijft of zelfstandig een beroep uitoefent;
- organisatieonderdeel van de Belastingdienst: een organisatorische eenheid van de Belastingdienst, belast met de heffing en invordering van rijksbelastingen of andere door de Belastingdienst geheven of in te vorderen

bedragen;

- particulier: de belastingschuldige die niet als ondernemer wordt aangemerkt;
- regeling (de): de Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990;
- toeslagschuld: de betalingsverplichting die de belanghebbende heeft tegenover Belastingdienst/Toeslagen op grond van een terugvorderingsbeschikking;
- voorlopige teruggaaf: de aanslag als bedoeld in artikel 13, tweede lid, AWR;
- wet (de): de wet van 30 mei 1990 op de invordering van rijksbelastingen (Invorderingswet 1990).

Onder de overige in deze leidraad gebruikte begrippen wordt hetzelfde verstaan als de wet daaronder verstaat.

1.1.3. Reikwijdte beleidsvoorschriften

Omwillen van de leesbaarheid wordt niet iedere keer opnieuw vermeld dat beleidsvoorschriften inzake de rijksbelastingen ook gelden voor de sociale verzekeringspremies en de vorderingen waarvan de invordering aan de Belastingdienst is opgedragen.

Voor zover de wet hierop van toepassing is – en uit het zinsverband niet anders volgt – strekken de beleidsvoorschriften zich dus ook uit tot die premies en vorderingen, tenzij uit aanwijzingen van derden voor wie de Belastingdienst invordert anders volgt.

1.1.4. Aansprakelijkgestelden en andere derden

De invordering met betrekking tot aansprakelijkgestelden en andere derden vindt voor een groot deel op overeenkomstige wijze plaats als de invordering met betrekking tot belastingschuldigen. Omwillen van de leesbaarheid is vermeden steeds de aansprakelijkgestelden en andere derden te noemen, zonder dat hiermee wordt beoogd de toepasselijkheid van die voorschriften te beperken.

1.1.5. Awb en algemene beginselen van behoorlijk bestuur

De ontvanger handelt bij de invordering zoveel mogelijk in overeenstemming met de Awb en het Besluit Fiscaal bestuursrecht, ondanks het feit dat artikel 3:40, titels 4.1 tot en met 4.3, artikel 4:125, titel 5.2, de hoofdstukken 6 en 7, en afdeling 10.2.1 Awb niet van toepassing zijn op de wet.

Dit betekent onder meer dat de beslistermijnen uit de Awb inclusief de mogelijkheden tot verlenging van toepassing zijn, tenzij de wet, de regeling of deze leidraad anders bepaalt. Voor beschikkingen op aanvraag geldt daarom een termijn van acht weken met de mogelijkheid hiervan af te wijken door een redelijke termijn te noemen (zie artikel 4:13, 4:14 en 4:15 Awb).

Voor het beslissen op bezwaarschriften geldt een verdagingstermijn van maximaal zes weken en de mogelijkheid tot verder uitstel in gezamenlijk overleg (artikel 7:10 Awb). Voor het beslissen op beroepschriften bij administratief beroep geldt een verdagingstermijn van maximaal zes weken en de mogelijkheid tot verder uitstel in gezamenlijk overleg (artikel 7:24 Awb).

Het uitgangspunt met betrekking tot de Awb-conforme werkwijze geldt niet voor de regeling inzake de dwangsom bij niet tijdig beslissen (artikel 4:17 Awb). Het laatste betekent dat bij de uitvoering van de wet de dwangsom uitsluitend van toepassing is op de volgende gevallen:

- bezwaarschriften tegen beschikkingen betalingskorting als bedoeld in artikel 30, eerste lid, van de wet;
- bezwaarschriften tegen beschikkingen invorderingsrente als bedoeld in artikel 30, eerste lid, van de wet;
- bezwaarschriften tegen beschikkingen aansprakelijkstelling als bedoeld in artikel 49, eerste lid, van de wet;
- bezwaar- en beroepschriften als bedoeld in artikel 7, eerste lid, van de Kostenwet invordering rijksbelastingen; en
- bezwaarschriften tegen voor bezwaar vatbare beschikkingen als bedoeld in de regeling.

Een andere bepaling uit de Awb die van toepassing is bij invordering is artikel 4.84 Awb. Op grond van die bepaling is het mogelijk af te wijken van de beleidsregels zoals die zijn opgenomen in deze leidraad. Dit is gerechtvaardigd als toepassing van die regels voor een of meer belanghebbenden gevolgen zou hebben die vanwege bijzondere omstandigheden onevenredig zijn in verhouding tot de doelen die de leidraad dient.

Dit laatste zal slechts bij hoge uitzondering aan de orde zijn. Het afwijken van beleidsregels leidt in de regel immers tot schending van het gelijkheidsbeginsel. Er moet dus sprake zijn van daadwerkelijk bijzondere omstandigheden op grond waarvan onverkorte toepassing van de leidraad onevenredig nadeel voor de betrokkene zou opleveren. Dit criterium gaat aanzienlijk verder dan een belangenafweging als bedoeld in artikel 3:4 Awb.

Naast het zoveel mogelijk handelen in overeenstemming met de Awb moet de ontvanger bij zijn handelen de algemene beginselen van behoorlijk bestuur in acht te nemen, ook als sprake is van privaatrechtelijke handelingen (beslag, executoriale verkoop en dergelijke). Dit betekent onder meer dat als de belastingsschuldige aannemelijk heeft gemaakt dat er gegronde twijfels zijn bij de verschuldigdheid van een onherroepelijk geworden belastingaanslag, de ontvanger desgevraagd de belastingaanslag marginaal toetst. Wanneer bij de marginale toetsing blijkt dat een belastingaanslag in materiële zin niet verschuldigd kan worden geacht, neemt de ontvanger voor een dergelijke aanslag geen invorderingsmaatregelen. Onder invorderingsmaatregelen worden niet alleen dwangmaatregelen zoals de tenuitvoerlegging van een dwangbevel, maar ook de verrekening met belastingteruggaven begrepen. Genomen invorderingsmaatregelen draait de ontvanger zoveel mogelijk terug. Onder een onherroepelijk vaststaande belastingaanslag wordt in dit verband verstaan een belastingaanslag waartegen geen bezwaar of beroep meer open staat en waarvoor evenmin een ambtshalve beoordeling mogelijk is in verband met termijnoverschrijding.

1.1.6. Keuze uit verschillende invorderingsmaatregelen

Als de invordering op verschillende manieren kan plaatsvinden, heeft de eenvoudigste, snelste en minst kostbare wijze voor de Belastingdienst de voorkeur.

1.1.7. Invorderingsmaatregelen tegen grote bedrijven

Als de ontvanger invorderingsmaatregelen wil treffen die het voortbestaan kunnen bedreigen van een bedrijf met meer dan vijftig werknemers, dan vraagt hij daartoe toestemming van het ministerie. Onder een bedrijf wordt in dit verband ook verstaan een geheel van bij elkaar behorende bedrijven of een zelfstandig uitgeoefend beroep.

Beslaglegging hoeft niet het hiervoor bedoelde effect te hebben, als de ontvanger op een zodanige wijze kan handelen dat derden daarvan geheel onwetend blijven.

De ontvanger vraagt altijd toestemming als:

- met de beslaglegging op korte termijn de verkoop van (een deel van) de activa van het bedrijf wordt beoogd;
- door de beslaglegging de werkvoorraad en/of geldmiddelen geheel of nagenoeg geheel worden vastgelegd;
- derden niet onkundig blijven van de beslaglegging, zoals steeds het geval is bij derdenbeslag;
- de ontvanger aan een schuldeiser zodanige inlichtingen omtrent openstaande belastingaanslagen verstrekt, dat deze kunnen dienen als steunvorderingen bij het aanvragen van faillissement door die schuldeiser.

1.1.8. Voor de invordering minder geschikte dagen

Onverminderd het bij of krachtens artikel 15, eerste lid, aanhef en onderdeel e, en artikel 18 van de wet doet de deurwaarder geen executiehandelingen tussen 20.00 uur 's avonds en 07.00 uur 's ochtends, op een zondag en op een algemeen erkende feestdag, behalve na een daartoe strekkend verlof van de voorzieningenrechter. In aanvulling hierop geldt dat de ontvanger geen invorderingsmaatregelen treft op Goede Vrijdag.

De ontvanger zal geen invorderingsmaatregelen nemen tegen particulieren op dagen die daarvoor minder geschikt kunnen worden geacht, als die maatregelen zonder bezwaar naar een later tijdstip kunnen worden verschoven.

Deze terughoudendheid geldt bij ondernemers slechts voor zover sprake is van invorderingsmaatregelen die betrekking hebben op bezittingen die tot de privésfeer kunnen worden gerekend. De terughoudendheid geldt niet als de ontvanger een naheffingsaanslag als bedoeld in artikel 9, achtste lid, van de wet terstond invordert.

Voor invordering minder geschikte dagen zijn met name:

- landelijk of regionaal vrij algemeen erkende feest- en gedenkdagen met inbegrip van de daaraan voorafgaande en de daarop volgende dag;
- de dagen tussen Kerstmis en Nieuwjaar.

1.1.9. Binnenkomst van bescheiden

Als aan het indienen van bepaalde bescheiden rechtsgevolgen zijn verbonden dan wel rechten kunnen worden ontleend en indiening gebeurt bij een onbevoegd organisatieonderdeel van de Belastingdienst, dan geldt als datum van binnenkomst van die stukken de datum van binnenkomst bij dat onbevoegde organisatieonderdeel.

Dit geldt ook als dergelijke bescheiden worden ingediend bij een andere autoriteit waarvan de indiener meende – en redelijkerwijs kon menen – dat deze autoriteit de tot ontvangst bevoegde instantie was.

Als de functie van de belastingdeurwaarder of de ontvanger voor de indiening van belang is en het indienen bij een andere ambtenaar van het betreffende organisatieonderdeel van de Belastingdienst heeft plaatsgevonden, dan wordt de indiening geacht te hebben plaatsgevonden bij de belastingdeurwaarder of de ontvanger.

Als de ontvanger in de tussentijd heeft verrekend of dwangmaatregelen heeft genomen ter invordering van de belastingsschuld, dan blijven deze gehandhaafd als hij niet van de indiening op de hoogte was en er redelijkerwijs ook niet van op de hoogte kon zijn. Onder dwangmaatregelen moeten in dit verband worden verstaan: alle maatregelen in het kader van de dwanginvordering respectievelijk invordering langs civielrechtelijke weg, en het aansprakelijk stellen van derden.

1.1.10. Positie belastingdeurwaarder

Belastingdeurwaarder is de door of namens de minister van Financiën als zodanig aangewezen ambtenaar van de Rijksbelastingdienst. De rechten en plichten uit de Ambtenarenwet en het Algemeen Rijksambtenarenreglement zijn op hem van toepassing. In de uitoefening van zijn functie is de belastingdeurwaarder bestuursorgaan in de zin van de Awb, dan wel handelt hij onder de verantwoordelijkheid van een bestuursorgaan (de ontvanger).

Als zodanig vervult hij zijn taak zonder vooringenomenheid. Hij gebruikt zijn bevoegdheid niet voor een ander doel dan waarvoor die bevoegdheid is verleend. Hij waakt ervoor dat de nadelige gevolgen van zijn handelen niet onevenredig zijn in verhouding tot de doelen die hij met die handelingen dient.

Om misverstanden te voorkomen, meldt de belastingdeurwaarder steeds in welke hoedanigheid hij optreedt en hij legitimeert zich desgevraagd. Op grond van artikel 67 van de wet is het de belastingdeurwaarder verboden om hetgeen hem over de persoon of de zaken van een ander blijkt of wordt meegedeeld – in enige werkzaamheid bij de uitvoering van de wet, of in verband daarmee – verder bekend te maken dan nodig is voor de uitvoering van de wet of voor de heffing van enige rijksbelasting.

De leiding van de invordering berust steeds in handen van de ontvanger. Dit brengt met zich mee dat de belastingdeurwaarder de bevoegdheden die hij rechtstreeks ontleent aan de wet en aan het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering, slechts uitoefent nadat hij daartoe een opdracht van de ontvanger heeft verkregen en zich bij de uitoefening van die bevoegdheden houdt aan diens aanwijzingen.

Op grond van artikel 9:1 Awb heeft een ieder het recht om een klacht in te dienen over de wijze waarop de belastingdeurwaarder zich jegens hem of een ander heeft gedragen. Klachten in verband met zijn ambtsuitoefening kunnen worden ingediend bij de ontvanger in wiens opdracht en onder wiens verantwoordelijkheid de belastingdeurwaarder werkzaam is.

1.1.11. Bewaren invorderingsbescheiden

De ontvanger bewaart de bescheiden die direct betrekking hebben op de invordering gedurende drie jaar na afdoening, of zoveel langer als het recht tot dwanginvordering van de belastingaanslag die daaraan ten grondslag ligt nog niet is verjaard.

De bescheiden die op kwijtschelding betrekking hebben, worden gedurende ten minste drie jaar na de verleende kwijtschelding bewaard, of zoveel langer als redelijkerwijs nog niet kan worden aangenomen dat zij hun belang definitief hebben verloren.

Bescheiden die geen betrekking hebben op één of meer bepaalde belastingaanslagen, worden eveneens gedurende ten minste drie jaar bewaard, of zoveel langer als redelijkerwijs nog niet kan worden aangenomen dat zij hun belang definitief hebben verloren.

De bescheiden die betrekking hebben op een beslissing van schuldige nalatigheid door de Sociale Verzekeringsbank, worden bewaard tot het tijdstip van overlijden van de premieplichtige, of zoveel korter als redelijkerwijs kan worden aangenomen dat zij hun belang definitief hebben verloren.

1.1.12. Verklaring inzake nakoming fiscale verplichtingen

Op verzoek van de belastingsschuldige of zijn gemachtigde geeft de ontvanger een verklaring af, dat op dat moment geen belastingaanslagen of andere vorderingen openstaan waarvan de invordering aan de ontvanger is opgedragen. Tevens verklaart de ontvanger desgevraagd dat zich in het verleden – voor wat betreft de invordering – geen moeilijkheden hebben voorgedaan. In de verklaring kan de ontvanger nadere bijzonderheden vermelden.

De ontvanger zendt de verklaring aan het adres van de belastingsschuldige of reikt deze aan hem uit. Toezending of uitreiking aan een ander dan de belastingsschuldige blijft achterwege, tenzij de ontvanger zich ervan heeft overtuigd dat die ander tot ontvangst van de verklaring bevoegd is.

1.1.13. Informatieplicht

De ontvanger maakt van de bevoegdheden van hoofdstuk VII van de wet enkel gebruik bij een betalingsachterstand, dat wil zeggen als niet is betaald binnen de betalingstermijn(en) die voor de belastingaanslag gelden. De informatieplicht vervalt zodra volledige betaling plaatsvindt.

De ontvanger kan altijd gebruik maken van zijn bevoegdheid van hoofdstuk VII als de toepassing van artikel 10 van de wet aan de orde kan komen.

1.1.14. Diplomatieke status

De invordering van belastingsschulden van personen met een diplomatieke status gebeurt door tussenkomst van de minister van Buitenlandse Zaken. De ontvanger richt een verzoek om bemiddeling rechtstreeks tot:

Ministerie van Buitenlandse Zaken

Directie Kabinet en Protocol

Postbus 20061

2500 EB 's-Gravenhage

1.2. Toepassingsgebied

De ontvanger handelt zoveel mogelijk in overeenstemming met de Awb en het Besluit fiscaal bestuursrecht (zie ook artikel 1.1.5 van deze leidraad).

Artikel 2. Begrippen

In aansluiting op artikel 2 van de wet beschrijft dit artikel het beleid over het begrip 'woonplaats'.

2.1. Woonplaats

De begrippen 'woonplaats' en 'plaats van vestiging' hebben bij de uitvoering van de wet niet steeds dezelfde inhoud.

Als het gaat om de betekening van stukken of om andere handelingen overeenkomstig het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering, sluit de ontvanger aan bij het begrip 'woonplaats' als bedoeld in de artikelen 1:10 en volgende van het BW.

Bij de aansprakelijkheidsbepalingen van Afdeling 1 van Hoofdstuk IV van de wet ligt het voor de hand om aan te sluiten bij de begrippen 'woonplaats' en 'plaats van vestiging' die gelden voor de heffingswet op grond waarvan de belastingsschuld – waarvoor de aansprakelijkheid bestaat – is ontstaan.

Artikel 3. Bevoegdheden ontvanger

In aansluiting op artikel 3 van de wet beschrijft dit artikel het beleid over:

- de fiscale en civiele bevoegdheden van de ontvanger;
- het leggen van conservatoir beslag;
- het vragen van toestemming bij gerechtelijke procedures;
- de Rijksadvocaat.

3.1. Fiscale en civiele bevoegdheden

De ontvanger beschikt op grond van de wet over diverse specifieke bevoegdheden om een belastingsschuld in te vorderen. Daarnaast heeft hij alle bevoegdheden die op grond van enigerlei wettelijke bepaling aan een schuldeiser toekomen. Dit leidt er in veel gevallen toe dat de ontvanger zowel gebruik kan maken van zijn specifieke fiscale bevoegdheden, als van zijn algemene civielrechtelijke bevoegdheden om zijn doel te bereiken.

De ontvanger is vrij in de keuze van de invorderingsinstrumenten die hij het meest geschikt acht voor een juiste uitoefening van zijn taak. Als de ontvanger het wenselijk of noodzakelijk acht van fiscale bevoegdheden over te schakelen op civielrechtelijke bevoegdheden of andersom, dan doet hij dit alleen als het belang van de invordering opweegt tegen de belangen van de belastingsschuldige en eventuele derden.

3.2. Conservatoir beslag

Om de rechten van de Staat veilig te stellen heeft de ontvanger naast de versnelde invordering de mogelijkheid conservatoir beslag te leggen. Feiten en omstandigheden bepalen de keuze van de ontvanger.

3.2.1. Geen conservatoir beslag dan ook geen versnelde invordering

Als de voorzieningenrechter van de rechtbank geen toestemming verleent tot het leggen van conservatoir beslag omdat hij gegronde vrees voor verduistering van de goederen niet aanwezig acht, dan legt de ontvanger niet alsnog om dezelfde reden executoriaal beslag op grond van de artikelen 10 en 15 van de wet.

3.2.2. Ontbreken belastingaanslag en conservatoir beslag

Als het niet mogelijk is eerst een belastingaanslag op te leggen, vraagt de ontvanger slechts verlof om conservatoir beslag te leggen aan de voorzieningenrechter als de belasting in redelijkheid materieel verschuldigd geacht mag worden. Het opleggen van de belastingaanslag wordt beschouwd als het instellen van een eis in de hoofdzaak als bedoeld in artikel 700, derde lid, Rv.

3.3. Gerechtelijke procedures – toestemming

In gerechtelijke procedures waarin de ontvanger als eiser optreedt, moet hij toestemming hebben van het ministerie. Behalve voor in hoger beroep te voeren zaken geldt het voorgaande niet voor:

- verklaringsprocedures in het kader van derdenbeslagen;
- kantonzaken;
- verzoekschriftprocedures;
- aansprakelijkheidsprocedures;
- procedures die worden ingesteld naar aanleiding van een verzet ex artikel 435, derde lid, of artikel 708, tweede lid, Rv.

3.4. Rijksadvocaat

Aan de advocaat aan wie de rechtsbijstand van de Belastingdienst in invorderingszaken is opgedragen, wordt de persoonlijke titel van rijksadvocaat verleend. In overleg met de rijksadvocaat kan aan één of meer van zijn kantoorgenoten de persoonlijke titel van plaatsvervangend rijksadvocaat worden verleend.

Artikel 3a

Er zijn in deze leidraad op artikel 3a van de wet geen beleidsregels gemaakt.

Artikel 4. Bevoegdheid belastingdeurwaarder

In aansluiting op artikel 4 van de wet beschrijft dit artikel het beleid over de reikwijdte van die bevoegdheid.

4.1. Reikwijdte bevoegdheid belastingdeurwaarder

De belastingdeurwaarder is bevoegd tot het uitbrengen van alle exploitanten en het treffen van alle invorderingsmaatregelen die rechtstreeks verband houden met de invorderingstaak en de hieruit voortvloeiende bevoegdheden van de ontvanger.

Dit brengt met zich mee dat de belastingdeurwaarder ook bevoegd is tot die werkzaamheden die voortvloeien uit de invordering langs civielrechtelijke weg, waartoe de ontvanger op grond van artikel 4:124 van de Awb gerechtigd is en tot die werkzaamheden die verricht moeten worden, wanneer de ontvanger zelfstandig eisend en verwerend in rechte optreedt.

Artikel 5

Er zijn in deze leidraad op artikel 5 van de wet geen beleidsregels gemaakt.

Artikel 6. Reikwijdte van de wet

In aansluiting op artikel 6 van de wet beschrijft dit artikel het beleid over rente en kosten.

6.1. Rente en kosten in het kader van de reikwijdte van de wet

Onder rente als bedoeld in artikel 6 van de wet wordt alleen verstaan: de invorderingsrente.

Onder kosten wordt verstaan: alle kosten die op de voet van de Kostenwet invordering rijksbelastingen aan de belastingschuldige in rekening worden gebracht. Hieronder vallen ook de kosten die zijn verbonden aan de

werkzaamheden die de belastingdeurwaarder verricht bij de invordering langs civielrechtelijke weg.

Artikel 7. Betaling en afboeking

In aansluiting op artikel 7 van de wet beschrijft dit artikel het beleid over:

- het tijdstip van de betaling;
- de afboeking van de betaling;
- teveelbetalingen;
- het rekenen van rente en kosten bij afboeking;
- het toerekenen van kosten bij meerdere aanslagen;
- de afboeking van de betaling op de bestuurlijk boete;
- de afboeking van betalingen door aansprakelijkgestelden;
- betaling bij vergissing;
- het verzenden van een mededeling bij een afboeking van een betaling.

7.1. Tijdstip betaling

Als tijdstip van betaling geldt de datum van bijschrijving op de rekening van de Belastingdienst.

Bij betaling op het postkantoor, hetzij door middel van storting van contant geld hetzij met een pinpas, geldt als tijdstip van betaling de eerste werkdag volgend op de dag van de storting of pin-transactie.

Bij rechtstreekse betaling aan de Belastingdienst door middel van een pin- of creditcardtransactie geldt de dag van de pin- of creditcardtransactie als tijdstip van betaling.

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

7.2. De afboeking van de betaling

Bij de afboeking van betalingen gelden de volgende richtlijnen:

- Betalingen waarvan de bestemming is aangegeven worden afgeboekt overeenkomstig de opgave van de betaler, tenzij de aangegeven bestemming strijdig is met de in artikel 7 van de wet neergelegde wijze van toerekening van betalingen. – Betalingen waarvoor geen bestemming is aangegeven (de zogenoemde ongerichte betalingen) worden afgeboekt op de oudste openstaande belastingaanslagen, met dien verstande dat de aard van die belastingaanslagen aanleiding kan zijn hiervan af te wijken.
- Als de ontvanger ook is belast met de invordering van andere heffingen dan rijksbelastingen, vindt verdeling van de betaling over de vorderingen van de diverse schuldeisers naar evenredigheid plaats, met inachtneming van de preferenties.

7.3. Teveelbetaling

Als de aangegeven bestemming van de betaling een belastingaanslag betreft die al is betaald terwijl nog diverse andere belastingaanslagen openstaan, wordt die betaling aangemerkt als een ongerichte betaling en dienovereenkomstig behandeld.

7.4. Rente en kosten bij afboeking betalingen

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

Onder betalingskorting wordt in dit verband verstaan: de teruggenomen betalingskorting wegens een verleende vermindering die abusievelijk niet op grond van artikel 24, vierde lid, van de wet is verrekend met het uit te betalen bedrag van de vermindering van de belastingaanslag waarvoor de betalingskorting is verleend. Omdat in voorkomende gevallen tevens kosten in rekening kunnen worden gebracht voor de invordering van de teruggenomen betalingskorting, is de betalingskorting tevens opgenomen in de toerekeningsregel van artikel 7, eerste lid, van de wet.

Onder rente als bedoeld in artikel 7 van de wet wordt alleen verstaan: de invorderingsrente.

7.5. Het toerekenen van kosten bij meerdere aanslagen

Kosten die niet betrekking hebben op één specifieke belastingaanslag worden toegerekend aan een van de belastingaanslagen waarvoor de kosten zijn gemaakt.

7.6. Afboeking betaling op bestuurlijke boeten waarvoor uitstel van betaling is verleend

Als sprake is van een belastingaanslag en een in verband met die aanslag vastgestelde bestuurlijke boete, vindt toerekening uitsluitend plaats aan de belasting, als voor de betaling van de bestuurlijke boete uitstel van betaling is verleend in verband met een ingediend bezwaarschrift of beroepschrift (in hoger beroep).

Als echter – ondanks dit uitstel – zoveel wordt betaald dat er na afboeking op de belasting nog een bedrag overblijft, dan wordt dit bedrag afgeboekt op de bestuurlijke boete. Als op de bestuurlijke boete is afgeboekt en de bestuurlijke boete wordt alsnog aangevochten, dan blijven de afboekingen gehandhaafd.

7.7. Afboeking van betalingen door aansprakelijkgestelden

Als een betaling wordt verricht door een aansprakelijkgestelde, worden eerst de vervolgingskosten afgeboekt die aan de aansprakelijkgestelde zelf in rekening zijn gebracht.

Het resterende bedrag wordt afgeboekt op de onderliggende belastingaanslag – waarbij artikel 7 van de wet wel van toepassing is – echter met dien verstande dat de invorderingsrente en kosten die op die aanslag zelf betrekking hebben alleen worden afgeboekt indien en voor zover men hiervoor aansprakelijk is gesteld.

Als na afboeking van genoemd resterend bedrag nog een bedrag overblijft, dan wordt dit op de belastingaanslag afgeboekt, met inachtneming van de toerekeningsbepaling van artikel 7, tweede lid, van de wet. Van deze toerekening naar evenredigheid wordt afgeweken als de derde niet aansprakelijk is gesteld voor de bestuurlijke boete. In dit geval kan namelijk niet op de bestuurlijke boete worden afgeboekt.

Zowel de belastingschuldige als de aansprakelijkgestelde worden schriftelijk in kennis gesteld over de wijze van afboeking van de betaling door de aansprakelijkgestelde.

7.8. Betaling bij vergissing

Met de terugbetaling van een bedrag dat is voldaan ten gevolge van een evidente vergissing of misverstand aan de zijde van de betaler, wordt bijzondere voorzichtigheid betracht.

Het is zeer wel mogelijk dat de betaling niet onverschuldigd heeft plaatsgehad, zodat de schuldvordering is tenietgegaan en invordering niet zonder meer opnieuw kan plaatshebben.

In die gevallen wordt het betaalde bedrag niet terugbetaald, tenzij voor de ontvanger wordt verklaard dat geen beroep zal worden gedaan op het feit dat de schuld in een eerder stadium teniet is gegaan en dat de schuld te gelegener tijd op juiste wijze zal worden voldaan.

7.9. Mededeling afboeking betaling

De ontvanger stelt de belastingschuldige van iedere afboeking van een betaling schriftelijk op de hoogte, tenzij het een slotbetaling betreft op een belastingaanslag waarbij geen kosten en rente worden afgeboekt.

Een kennisgeving blijft achterwege als betaling plaatsvindt op grond van een machtiging tot automatische afschrijving en daarbij geen vervolgingskosten worden afgeboekt.

Artikel 7a. Uitbetaling van belastingteruggaven

In aansluiting op artikel 4:89 van de Awb Awb en artikel 7a van de wet beschrijft dit artikel het beleid over:

- de aanwijzing van het rekeningnummer voor uitbetaling;
- uitbetalingsfouten.

7a.1. Aanwijzen bankrekening voor uitbetaling

Artikel 7a van de wet stelt als voorwaarde voor uitbetalingen aan de belastingschuldige van inkomstenbelasting en omzetbelasting dat de bankrekening op naam van de belastingschuldige staat. Voor de uitbetaling van toeslagen is in artikel 25 van de Awir eenzelfde voorwaarde gesteld. Een zogenoemde en/of-rekening die mede op naam van de belastingschuldige is gesteld, wordt aangemerkt als een rekening op naam van de belastingschuldige. De belastingschuldige kan niet meer dan één bankrekening aanwijzen voor de uitbetaling van inkomstenbelasting en toeslagen. Dit betekent dat als de belastingschuldige zijn bankrekening voor de uitbetaling van inkomstenbelasting wijzigt, dit tevens de bankrekening wordt voor de uitbetaling van zijn toeslagen en omgekeerd. Dit geldt niet voor de omzetbelasting. Daar kan de belastingschuldige een andere bankrekening voor aanwijzen, op voorwaarde dat die

bankrekening wel op zijn naam is gesteld.

Voor uitbetalingen van omzetbelasting op naam van een fiscale eenheid maakt artikel 43 van de wet een uitzondering op de tenaamstellingsverplichting. Dit betekent dat – met inachtneming van wat is bepaald in artikel 43.1 van deze leidraad – aan elk van de afzonderlijke onderdelen van de fiscale eenheid bevrijdend kan worden uitbetaald.

7a.2. Uitbetalingsfouten

Als uitbetaling van een uit te betalen bedrag plaatsvindt op een andere rekening van de belastingschuldige dan die daarvoor door hem is aangewezen, dan moet de ontvanger in beginsel opnieuw uitbetalen. De ontvanger verbindt daaraan de voorwaarde dat het eerder betaalde bedrag eerst wordt gerestitueerd.

Indien en voor zover blijkt dat het eerder betaalde bedrag niet ter beschikking van de belastingschuldige is gekomen – bijvoorbeeld omdat de rekening ten tijde van de bijschrijving een debetstand kent en ook de (eventuele) kredietfaciliteit van de rekening de restitutie niet toelaat – vindt hernieuwde uitbetaling direct plaats.

Indien en voor zover aan de daartoe gestelde (wettelijke) voorwaarden wordt voldaan, zal de ontvanger het aldus teveel betaalde bedrag vervolgens terugvorderen uit ongerechtvaardigde verrijking.

Uitbetalingsfouten die het gevolg zijn van een onjuiste aanwijzing door de belastingschuldige, blijven voor diens rekening. De ontvanger beroept zich in dat geval op het bevrijdende karakter van de (uit)betaling (artikel 6:34 BW). Desgevraagd wordt de belastingschuldige op de hoogte gesteld omtrent de naam-, adres- en woonplaatsgegevens van de derde aan wie onverschuldigd is betaald.

Artikel 8. Bekendmaking aanslag

In aansluiting op artikel 8 van de wet beschrijft dit artikel het beleid over:

- de verzending of uitreiking van het aanslagbiljet in bijzondere situaties;
- de gehoudenheid tot betalen belastingaanslag en aanslagbiljet;
- het verzenden van een uitnodiging tot betaling aan erfgenamen.

8.1. Verzending of uitreiking van het aanslagbiljet in bijzondere situaties

De toezending of uitreiking van het aanslagbiljet gebeurt aan de belastingschuldige of aan zijn wettelijke vertegenwoordiger, met dien verstande dat:

- aanslagbiljetten ten name van een onder curatele gestelde aan de curator worden gezonden;
- ingeval van faillissement het aanslagbiljet aan de curator wordt gezonden als de belastingschuld in het faillissement valt dan wel een boedelschuld vormt;
- als de belastingschuldige minderjarig is, het aanslagbiljet aan de wettelijke vertegenwoordiger wordt gezonden als bekend is dat verzending aan de belastingschuldige zelf al eerder problemen heeft opgeleverd;
- aanslagbiljetten ten name van een belastingschuldige van wie bekend is dat hij is overleden, worden gezonden aan de executeur, de bewindvoerder over de nalatenschap of de erfgenamen.

8.2 [Vervallen per 03-07-2012]

Tekst [Vervallen per 03-07-2012]

8.3. Gehoudenheid tot betalen belastingaanslag en aanslagbiljet

De gehoudenheid tot betalen wordt niet ongedaan gemaakt door de omstandigheid dat de schuld vermeld op de belastingaanslag afwijkt van hetgeen materieel is verschuldigd, noch door de omstandigheid dat de belastingaanslag ten name staat van een ander dan degene die de belasting materieel is verschuldigd.

8.4. Vooraf uitnodigen erfgenamen tot betalen belastingaanslag

Als voor een belastingaanslag ten name van een overledene tegen de erfgenamen afzonderlijk moet worden opgetreden, worden zij zoveel mogelijk vooraf schriftelijk uitgenodigd het verschuldigde binnen een redelijk termijn te voldoen.

Artikel 9. Betalingstermijnen

In aansluiting op artikel 9 van de wet beschrijft dit artikel het beleid over:

- de afwijking van de betalingstermijnen bij voorlopige aanslagen;
- de afwijking van de betalingstermijn bij voorlopige teruggaven;
- de uitbetaling van een voorlopige teruggave in één termijn;
- de dagtekening van het aanslagbiljet;
- het begrip maand bij betalingstermijnen.

9.1. Afwijking van de betalingstermijnen in geval van voorlopige aanslagen

In de gevallen waarin voor voorlopige aanslagen (bedoeld in artikel 9, vijfde lid, van de wet) die zijn gedagtekend in november of eerder, toepassing van de wet er toe zou leiden dat de enige of laatste betalingstermijn eindigt voor 31 december, dan wordt de vervaldag van deze termijn op 31 december gesteld. Bij afwijkende boekjaren wordt de laatste vervaldag steeds op de laatste dag van de maand gesteld.

9.2. Afwijking van de betalingstermijnen in geval van voorlopige teruggaven

In de volgende gevallen is afwijking mogelijk van de termijnen – bedoeld in artikel 9, zesde en zevende lid, van de wet – die betrekking hebben op voorlopige teruggaven:

- a. als een verzoek om een voorlopige teruggaaf tijdig is gedaan, maar oplegging van de betreffende belastingaanslag meer tijd heeft geveerd dan gebruikelijk is en deze vertraging te wijten is aan een verzuim van de Belastingdienst;
- b. als een verzoek om een voorlopige teruggaaf inzake heffingskortingen door een bijstandsgerechtigde is gedaan en hij schriftelijk verzocht heeft de verstreken termijnen in één keer uit te betalen;
- c. als de belastingschuldige in het jaar waarop de voorlopige teruggaaf ziet 65 jaar wordt;
- d. als de belastingschuldige in het jaar waarop de voorlopige teruggaaf betrekking heeft, overlijdt.

In deze situaties kan de ontvanger de voorlopige teruggaaf geheel of gedeeltelijk ineens uitbetalen. Opgemerkt wordt dat afwijking van de termijnen in de situaties onder a tot en met c, niet plaatsvindt als een derde aanspraak maakt op een voorlopige teruggaaf ingevolge een gelegd derdenbeslag of als de voorlopige teruggaaf kan worden verrekend met een te betalen belastingaanslag.

De vorige volzin is niet van toepassing in de situatie onder b, als de derde de gemeentelijke sociale dienst is die teveel betaalde bijstand terugvordert, en de teveelbetaling het gevolg is van niet op de bijstandsuitkering in mindering gebrachte heffingskortingen al dan niet gecombineerd met aftrekbare kosten.

9.3. Uitbetaling voorlopige teruggave in één termijn

Ingevolge artikel 9, zesde en zevende lid, van de wet worden voorlopige teruggaven in maandelijkse termijnen uitbetaald. Hiervan wordt afgeweken als het maandelijks termijnbedrag niet groter is dan € 23 per maand. In dat geval worden de voorlopige teruggaven in één keer uitbetaald. Dit laatste lijdt uitzondering indien een derde aanspraak maakt op een voorlopige teruggaaf ingevolge een gelegd derdenbeslag.

9.4. Dagtekening aanslagbiljet

De dagtekening van het aanslagbiljet wordt normaliter zodanig bepaald dat de belastingschuldige het biljet enige dagen voor de dag van dagtekening ontvangt. Hiervan kan worden afgeweken als op grond van artikel 10 van de wet versnelde invordering wordt toegepast.

9.5. Begrippen bij betalingstermijnen

Als de betalingstermijn van een aanslag is gesteld op één maand of is gesteld op zes weken, dan houdt dat in dat als de dagtekening van een aanslagbiljet valt op 31 oktober, de betalingstermijn van één maand vervalt op 30 november en de betalingstermijn van zes weken vervalt op 12 december.

Als de dagtekening 28 februari is, dan vervalt de betalingstermijn van een maand op 31 maart en de betalingstermijn van zes weken op 11 april, tenzij het jaartal aangeeft dat het een schrikkeljaar is, in welk geval de termijn vervalt op 28 maart dan wel 10 april.

Als de dagtekening van het aanslagbiljet valt op een andere dag dan de laatste dag van de kalendermaand, vervalt de termijn een maand later (bij een betalingstermijn van een maand) op de dag die hetzelfde nummer heeft als dat van de dagtekening. Als de dagtekening bijvoorbeeld 15 maart is, vervalt de termijn dus op 15 april. Is de betalingstermijn zes weken en is de dagtekening 15 maart, vervalt de termijn op 26 april.

9.6. Verzuim ontvanger bij uitbetaling

Op grond van artikel 2, tweede lid, onderdeel e., van de wet wordt onder het begrip 'invorderen van rijksbelasting' mede verstaan het betalen van een terug te geven bedrag aan rijksbelastingen. Op grond van deze definitie is de betalingstermijn voor een belastingaanslag zoals vastgelegd in artikel 9, eerste lid, van de wet, ook van toepassing op de uitbetaling van een belastingteruggaaf. Hieruit volgt dat de ontvanger niet in verzuim is met de uitbetaling van een belastingteruggaaf zolang die binnen deze betalingstermijn plaats vindt.

Artikel 10. Versnelde invordering

In aansluiting op artikel 10 van de wet beschrijft dit artikel het beleid over:

- de reikwijdte van de versnelde invordering;
- de vrees voor verduistering;
- het metterwoon verlaten van Nederland;
- geen vaste woonplaats in Nederland;
- als er al beslag ligt;
- de verkoop namens derden;
- de vordering ex artikel 19.

10.1. Reikwijdte versnelde invordering

Als de ontvanger het in een specifiek geval noodzakelijk acht daadwerkelijk tot versnelde invordering (als bedoeld in artikel 10 van de wet) over te gaan, dan vermeldt hij op het uit te reiken of te verzenden aanslagbiljet dat de belastingaanslag terstond en tot het volle bedrag invorderbaar is. Voorts vermeldt de ontvanger op het aanslagbiljet het onderdeel van het eerste lid van artikel 10 van de wet op grond waarvan hij tot versnelde invordering overgaat.

Als versnelde invordering zich voordoet nadat het aanslagbiljet is uitgereikt of verzonden – maar voordat de belastingaanslag (geheel) invorderbaar is – deelt de ontvanger de belastingschuldige schriftelijk mee dat hij de belastingaanslag terstond en tot het volle bedrag invorderbaar verklaart en dat de op het aanslagbiljet vermelde betalingstermijnen niet meer gelden. Hij doet dit eveneens onder opgave van het onderdeel van het eerste lid van artikel 10 van de wet op grond waarvan hij tot versnelde invordering overgaat.

Veelal zal dan ook gebruik worden gemaakt van de versnelde dwanginvorderingsprocedure als bedoeld in artikel 15 van de wet, zodat vermelding op het dwangbevel dat de belastingaanslag terstond en tot het volle bedrag invorderbaar is verklaard tot de mogelijkheden van mededeling behoort. In het laatste geval zal de betekening van het dwangbevel overigens niet per post kunnen plaatsvinden. De belastingdeurwaarder zal voordat tot de versnelde dwanginvordering als bedoeld in artikel 15 van de wet wordt overgegaan – als sprake is van direct contact met de belastingschuldige – deze eerst in de gelegenheid stellen om onmiddellijk te betalen.

Als versnelde invordering zich voordoet nadat een dwangbevel is betekend – maar voordat de termijn van twee dagen van het bevel tot betaling is verstreken (bij een per post betekend dwangbevel in feite vier dagen) – vermeldt de ontvanger op het beslagexploot of op een aparte schriftelijke kennisgeving: artikel 15 juncto artikel 10, eerste lid, van de wet, gevolgd door het desbetreffende onderdeel.

Hetzelfde geldt als de noodzaak tot versnelde invordering zich voordoet na het betekenen van het hernieuwd bevel tot betaling en de tweedagetermijn die daarbij geldt nog niet is verstreken. Er hoeft geen nieuw dwangbevel te worden betekend. De belastingschuldige wordt – als sprake is van direct contact met laatstgenoemde – eerst in de gelegenheid gesteld om onmiddellijk te betalen.

Een belastingaanslag die op grond van artikel 10, eerste lid, van de wet terecht geheel opeisbaar is geworden, blijft geheel opeisbaar ook al zouden de feiten en omstandigheden die daartoe aanleiding hebben gevormd zich niet langer voordoen. Op verzoek van de belastingschuldige verleent de ontvanger in zo'n situatie altijd uitstel van betaling, welk uitstel overeenkomt met de betalingstermijn(en) die normaal zou(den) gelden.

10.2. vrees voor verduistering en versnelde invordering

Van gegronde vrees voor verduistering van goederen van de belastingschuldige als bedoeld in artikel 10, eerste lid, onderdeel b, van de wet is sprake, als de ontvanger aannemelijk kan maken dat redelijkerwijs te verwachten is dat niet alleen het verhaal op een aantal goederen van de belastingschuldige metterdaad onmogelijk zal worden gemaakt, maar ook dat daardoor de verhaalbaarheid van de belastingschuld in ernstig gevaar zal komen.

De vrees voor verduistering zal in de regel gelegen zijn in gedragingen van de belastingschuldige, maar kan in bepaalde situaties ook ontstaan door gedragingen van derden (bijvoorbeeld crediteuren), die aanleiding geven voor de veronderstelling dat voor onverhaalbaarheid moet worden gevreesd.

Als verduistering wordt gevreesd van goederen waarvan na versnelde beslaglegging blijkt dat deze uitsluitend van een derde zijn, is niet voldaan aan artikel 10, eerste lid, onderdeel b, van de wet en is het beslag niet rechtsgeldig. Het beslag hoeft dan niet formeel te worden opgeheven maar de ontvanger moet de betrokkenen wel informeren over het feit dat er geen beslag ligt.

Als echter verduistering wordt gevreesd van goederen die daadwerkelijk eigendom zijn van de belastingschuldige, dan kan daarnaast ook versneld beslag worden gelegd op bodemzaken.

10.3. Metterwoon verlaten van Nederland en versnelde invordering

Naast het redelijke vermoeden van de ontvanger dat de belastingschuldige van plan is Nederland metterwoon te verlaten, dan wel zijn plaats van vestiging naar een plaats buiten Nederland wil verplaatsen, moet de ontvanger – alvorens de belastingaanslag op grond van artikel 10, eerste lid, onderdeel c, van de wet dadelijk en tot het volle bedrag invorderbaar te verklaren – er in redelijkheid van overtuigd zijn dat de belastingaanslag na het verstrijken van de gebruikelijke betalingstermijn niet meer verhaald kan worden op goederen van de belastingschuldige die zich in Nederland bevinden.

10.4. Geen vaste woonplaats in Nederland en versnelde invordering

Het enkele feit dat de belastingschuldige buiten Nederland woont of is gevestigd, is op zich geen reden voor de ontvanger om de belastingaanslag dadelijk en tot het volle bedrag in te vorderen. Er moet een situatie bestaan waarin de ontvanger er redelijkerwijs vanuit kan gaan dat de belastingschuld niet binnen de termijnen zal worden voldaan en de belastingschuld niet in Nederland kan worden verhaald.

10.5. Beslag en versnelde invordering

Nadat de ontvanger verhaalsbeslag heeft doen leggen op bepaalde goederen, zijn andere belastingschulden van de belastingschuldige – waaronder hier wordt verstaan alle schulden waarvan de invordering aan de ontvanger is opgedragen – dadelijk en ineens invorderbaar.

10.6. Verkoop namens derden en versnelde invordering

Ingeval van dwanginvordering door derden kan de dadelijke invorderbaarheid pas ontstaan door de (aankondiging van de) executoriale verkoop, zodat de ontvanger op deze grond niet eerder maatregelen kan treffen dan op het moment dat redelijkerwijs vaststaat dat verkoop zal plaatshebben.

Onder derden valt ook de Staat, mits het niet gaat om de verkoop van goederen waarop in opdracht van de ontvanger beslag is gelegd, ongeacht of dit beslag betrekking heeft op belastingaanslagen, dan wel vorderingen en dergelijke waarvan de invordering is opgedragen aan de ontvanger.

10.7. Vordering ex artikel 19 en versnelde invordering

De ontvanger mag geen vordering als bedoeld in artikel 19 van de wet doen, enkel om te bereiken dat daardoor een belastingaanslag terstond en tot het volle bedrag invorderbaar wordt.

Als de ontvanger met betrekking tot een bepaalde belastingaanslag een vordering jegens een derde heeft gedaan en nadien worden andere belastingaanslagen opgelegd, dan kunnen ook die aanslagen tot het volle bedrag worden ingevorderd, ook als de betalingstermijnen van die nieuwe aanslagen nog niet zijn verstreken.

Artikel 11. Aanmaning

In aansluiting op artikel 11 van de wet beschrijft dit artikel het beleid over:

- de geadresseerde van de aanmaning;
- als de aanmaning ten onrechte is verzonden;
- het achterwege laten van tussentijdse vervolging;
- de gedeeltelijke voldoening na aanmaning;
- de betalingsherinnering;
- de aanmaning bij invordering langs civielrechtelijke weg.

11.1. De geadresseerde van de aanmaning

De ontvanger zendt de aanmaning aan degene aan wie het aanslagbiljet is verzonden of uitgereikt.

Als naderhand blijkt dat de ontvanger de vervolging voort moet zetten voor een belastingschuldige die minderjarig is

of onder curatele staat, dan zendt de ontvanger alsnog een aanmaning naar het adres van de wettelijke vertegenwoordiger.

Als de belastingschuldige is overleden, dan zendt de ontvanger de aanmaning naar de gezamenlijke erfgenamen. Als de ontvanger weet dat de nalatenschap al is verdeeld, dan zendt hij een aanmaning aan iedere erfgenaam afzonderlijk.

11.2. Aanmaning ten onrechte verzonden

Als een belanghebbende zich tot de ontvanger wendt met de mededeling dat hem ten onrechte een aanmaning is toegezonden, dan wordt de vervolging niet voortgezet voordat dit is opgehelderd.

Als de ontvanger concrete aanwijzingen heeft dat moet worden gevreesd voor de verhaalbaarheid van de belastingaanslagen, of dat de mededeling is gedaan om de invordering te traineren, dan kan hij maatregelen nemen die de rechten van de fiscus veilig stellen.

11.3. Achterwege laten van tussentijdse vervolging en aanmaning

Vervolging – niet zijnde de eindvervolging – blijft in het algemeen achterwege als het achterstallige bedrag:

1. kleiner is dan een tiende deel van de (verlaagde) belastingaanslag; en
2. minder bedraagt dan € 182.

De ontvanger kan zich in bijzondere gevallen gerechtigd achten de tussentijdse vervolging achterwege te laten, ook al valt het bedrag buiten de gestelde grenzen.

Een tussentijdse vervolging die terecht is aangevangen, wordt ook na de verzending van de aanmaning voortgezet.

11.4. Gedeeltelijke voldoening aan aanmaning

Als na de verzending van een aanmaning een gedeelte van het achterstallige bedrag wordt voldaan, dan wordt de uitvaardiging van een dwangbevel voor het restant niet door een nieuwe aanmaning voorafgegaan.

11.5. Betalingsherinnering

Als de aard of omvang van de belastingschuld dan wel het betalingsgedrag van de belastingschuldige daartoe aanleiding geven, kan de ontvanger de belastingschuldige eerst (kosteloos) een schriftelijke betalingsherinnering toezenden.

Als er geen betalingsherinnering wordt verzonden of als deze niet of niet tijdig tot algehele voldoening van de belastingschuld leidt, verzendt de ontvanger een aanmaning.

11.6. Aanmaning bij invordering langs civielrechtelijke weg

Als de ontvanger invordert langs civielrechtelijke weg, dan gaat de ontvanger over tot het uitbrengen van een dagvaarding. De dagvaarding hoeft niet vooraf te worden gegaan door een ingebrekestelling. Wel verzendt de ontvanger eerst een aanmaning.

De ontvanger verzendt echter geen aanmaning als reeds conservatoir beslag is gelegd.

Artikel 12. Dwangbevel

In aansluiting op artikel 12 van de wet beschrijft dit artikel het beleid over:

- het onderwerp van het dwangbevel;
- tegen wie een dwangbevel wordt verleend.

12.1. Onderwerp van het dwangbevel

De ontvanger vaardigt een dwangbevel uit voor het per saldo verschuldigde bedrag vermeld op een aanslagbiljet van voorkomende belastingaanslagen en beschikkingen.

Als een bedrag in termijnen mag worden voldaan, vaardigt de ontvanger een dwangbevel uit voor het per saldo verschuldigde bedrag van de termijnen waarvoor een aanmaning is verzonden.

De ontvanger vermindert het bedrag van een dwangbevel met:

- de inmiddels gedane betalingen;

- verleende verminderingen;
- bedragen waarvoor kwijtschelding of uitstel van betaling is verleend.

12.2. Tegen wie verleent de ontvanger een dwangbevel

De ontvanger verleent een dwangbevel tegen de belastingschuldige of diens rechtsopvolgers. Als de ontvanger het dwangbevel verleent tegen een ander dan de belastingschuldige, moet duidelijk blijken op welke gronden dit gebeurt.

Als de ontvanger bekend is met de minderjarigheid of curatele van een belastingschuldige, dan brengt hij dit in het dwangbevel tot uitdrukking. Als de ontvanger hiermee niet bekend is, hoeft hij niet vooraf een daarop gericht onderzoek in te stellen.

Als de ontvanger een belastingschuld van een overledene moet verhalen op diens onverdeelde nalatenschap, verleent hij één dwangbevel tegen de gezamenlijke erfgenamen.

Als betekening ten aanzien van de gezamenlijke erfgenamen van een overledene op de voet van artikel 53 Rv niet mogelijk of niet wenselijk is, dan vermeldt de ontvanger alle erfgenamen met naam en adres alsmede met hun kwaliteit van erfgenaam van de overleden belastingschuldige in het dwangbevel. De ontvanger brengt daarbij evenwel niet het deel van ieders aansprakelijkheid tot uitdrukking.

Voor successierecht of erfbelasting verleent de ontvanger het dwangbevel tegen 'de verkrijgers uit de nalatenschap van...'. De ontvanger vermeldt daarbij de namen en adressen van de verkrijgers op het dwangbevel.

Als de ontvanger invordering ten laste van een afzonderlijke verkrijger beoogt voor het deel van het successierecht of erfbelasting dat het gevolg is van de verkrijging van die verkrijger, dan vaardigt hij een (nieuw) dwangbevel uit op naam van die verkrijger.

Artikel 13. Betekening van het dwangbevel

In aansluiting op artikel 13 van de wet beschrijft dit artikel het beleid over:

- de betekening van het dwangbevel per post;
- de betekening van het dwangbevel door de deurwaarder;
- bijzondere gevallen van betekening van het dwangbevel.

13.1. Betekening dwangbevel per post

De betekening van het dwangbevel per post met het bevel tot betaling vindt plaats door het ter post bezorgen door de ontvanger van een voor de belastingschuldige bestemd afschrift van het dwangbevel met bevel tot betaling.

Onder ter post bezorging wordt verstaan: het door de ontvanger ter verzending aanbieden van het afschrift aan TNT-Post. Als betekeningdatum geldt in het algemeen de datum van de ter post bezorging.

De ontvanger maakt zoveel mogelijk gebruik van de mogelijkheid het dwangbevel per post te betekenen

13.1.1. Adressering van per post betekende dwangbevelen

Verzending van het voor de belastingschuldige bestemde afschrift van het dwangbevel met bevel tot betaling vindt plaats aan het in de administratie van de Belastingdienst bekende adres van de belastingschuldige.

Voor in Nederland woonachtige natuurlijke personen zal dit over het algemeen het adres van de belastingschuldige zijn, dat in de Gemeentelijke Basisadministratie Persoonsgegevens is geregistreerd. Als de belastingschuldige te kennen heeft gegeven voor hem bestemde poststukken te willen ontvangen op een ander adres dan het adres volgens de Gemeentelijke Basisadministratie Persoonsgegevens – bijvoorbeeld een postbusadres – kan verzending ook plaatsvinden aan dat adres.

Als achteraf mocht blijken dat het afschrift van het dwangbevel aan een – ten tijde van de terpostbezorging – onjuist adres is verzonden en de belastingschuldige niet heeft bereikt, dan wordt aan het dwangbevel geen rechtsgevolg verbonden.

Als het afschrift van het dwangbevel aan het juiste adres van de belastingschuldige is verzonden, maar laatstgenoemde beweert het afschrift niet te hebben ontvangen, dan geldt het dwangbevel als betekend. Dit is niet het geval als de belastingschuldige bijzondere omstandigheden aannemelijk kan maken op grond waarvan moet worden aangenomen dat het afschrift van het dwangbevel het bestemde adres niet heeft bereikt.

13.2. Betekening dwangbevel door de belastingdeurwaarder

Als bij de betekening van een dwangbevel door de belastingdeurwaarder aanwijzingen bestaan dat de belastingschuldige bezwaar heeft tegen kennisneming van de inhoud van het dwangbevel door de huisgenoot aan wie de belastingdeurwaarder het afschrift moet achterlaten, dan betekent de belastingdeurwaarder het dwangbevel op de wijze als bepaald in artikel 47, eerste lid, Rv.

Deze handelwijze volgt de belastingdeurwaarder ook als hij verwacht dat achterlating van het afschrift van het dwangbevel aan de huisgenoot er niet toe zal leiden dat het afschrift de belastingschuldige ook daadwerkelijk zal bereiken.

Bij de betekening van het dwangbevel wordt domicilie gekozen op het adres van het kantoor van het organisatieonderdeel van de Belastingdienst waar de belastingdeurwaarder zijn standplaats heeft. Dit geldt ook voor de situaties waarin het dwangbevel is uitgevaardigd door de ontvanger van een ander organisatieonderdeel van de Belastingdienst.

Een ruimere domiciliekeuze vindt slechts plaats wanneer daartoe aanleiding bestaat, gelet op de van de omstandigheden afhankelijke, bijzondere wettelijke voorschriften.

13.3. Bijzondere gevallen van betekening dwangbevel

Een dwangbevel dat – hetzij door terpostbezorging, hetzij door de belastingdeurwaarder – is betekend aan een minderjarige of onder curatele gestelde, moet mede worden betekend aan de wettelijke vertegenwoordiger alvorens tot tenuitvoerlegging ervan kan worden overgegaan. Zo nodig zal aan de laatstbedoelde betekening het verzenden van een aanmaning aan de wettelijke vertegenwoordiger voorafgaan.

De betekening van een dwangbevel inzake successierecht of erfbelasting vindt plaats op het adres van de in de aangifte gekozen woonplaats, tenzij het dwangbevel is verleend tegen één verkrijger afzonderlijk.

Ten aanzien van schippers zonder vaste woonplaats aan de wal, is betekening mogelijk op het adres van het verplicht gekozen domicilie.

De betekening van een dwangbevel ten name van een fiscale eenheid omzetbelasting gebeurt:

- hetzij door terpostbezorging aan de fiscale eenheid omzetbelasting;
- hetzij door de belastingdeurwaarder aan ieder onderdeel van de fiscale eenheid afzonderlijk.

Artikel 14. Tenuitvoerlegging van het dwangbevel

In aansluiting op artikel 4:116 van de Awb en artikel 14 van de wet beschrijft dit artikel het beleid over:

- de algemene regels over tenuitvoerlegging;
- beslag op roerende zaken die geen registergoederen zijn;
- beslag op onroerende zaken;
- beslag onder derden;
- beslag op schepen.

14.1 [Vervallen per 23-07-2009]

Tekst [Vervallen per 23-07-2009]

14.1.1. Keuze van invorderingsmaatregelen

De tenuitvoerlegging gebeurt op de voet van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering dat toelaat de verschillende mogelijkheden van tenuitvoerlegging tegelijkertijd te benutten.

14.1.2. Houding van de belastingdeurwaarder tijdens tenuitvoerlegging

De tenuitvoerlegging van verschillende dwangbevelen tegen dezelfde belastingschuldige gebeurt zoveel mogelijk tegelijkertijd. Bij de tenuitvoerlegging wordt onnodige ruchtbaarheid vermeden. Ook wordt de nodige soepelheid betracht. Dit brengt met zich mee dat de formeel voorgeschreven handelwijze wordt onderbroken, als het uit menselijk of tactisch oogpunt wenselijk is eerst persoonlijk contact met de belastingschuldige op te nemen.

In dit verband kan het verantwoord zijn dat de belastingdeurwaarder niet dadelijk tot beslaglegging overgaat of deze onderbreekt of beëindigt, als hij vermoedt dat de ontvanger de beslagopdracht niet zou hebben gegeven als alle omstandigheden bekend waren geweest.

Dit geldt ook als de belastingschuldige aantoont dat de betaling inmiddels heeft plaatsgevonden of dat een verzoek om uitstel van betaling of kwijtschelding, dan wel een verzoekschrift als genoemd in artikel 25.1.15 of 26.1.11 van deze leidraad en de beslagopdracht elkaar hebben gekruist.

Als het dwangbevel eenmaal ten uitvoer is gelegd door middel van beslag, wordt onverwijld tot uitwinning van de goederen waarop beslag is gelegd, overgegaan. Hiervan kan worden afgeweken als de belastingschuldige een voorstel doet tot minnelijke afdoening van het beslag. Voorwaarde is dan wel dat met de afdoening – gelet op de omstandigheden – naar het oordeel van de ontvanger akkoord kan worden gegaan. Hierbij geldt als uitgangspunt dat een minnelijke afdoening moet passen in het in deze leidraad geformuleerde beleid.

14.1.3. Tenuitvoerlegging dwangbevel als de belastingschuldige is overleden

Als degene tegen wie het dwangbevel is uitgevaardigd, is overleden, gaat de belastingdeurwaarder pas tot tenuitvoerlegging over nadat de termijn van drie maanden als bedoeld in artikel 4:185 BW is verstreken.

Als alle erfgenamen de nalatenschap zuiver hebben aanvaard, kan de rechtbank de termijn van drie maanden verlengen.

Als de nalatenschap wordt vereffend, kan de ontvanger gedurende de vereffening zijn vordering niet op de nalatenschap verhalen.

14.1.4. Volgorde van uitwinning bij beslag

Als de ontvanger naast zaken van de belastingschuldige, ook zaken in beslag heeft genomen waar derden rechten op hebben, dan wint hij die zaken uit in de volgorde:

1. zaken van belastingschuldige zelf;
2. zaken waar anderen dan de belastingschuldige een beperkt recht op hebben;
3. zaken die eigendom zijn van derden.

De ontvanger hoeft deze volgorde niet in acht te nemen als op voorhand duidelijk is dat:

- de hoogte van de belastingschuld aantasting van de rechten van derden onvermijdelijk maakt of;
- het belang van de invordering zich hiertegen verzet.

14.1.5. Verhaal op met vruchtgebruik of recht van gebruik bezwaarde zaken

Voordat verhaal wordt gezocht op met vruchtgebruik of recht van gebruik bezwaarde zaken, of op goederen verkregen onder de ontbindende voorwaarde van overlijden waarbij zich een opschortende voorwaarde ten gunste van een verwachter aansluit, licht de ontvanger andere belanghebbenden dan de erfgenamen van de belastingschuldige zoveel mogelijk in over zijn voornemen.

14.1.6. Beslaglegging voor vordering van derden

Als de ontvanger voor een belastingschuld beslag heeft gelegd, gaat hij ook over tot beslaglegging voor vorderingen van derden met gelijke preferentie, waarvan de invordering aan hem is opgedragen, ongeacht de executiewaarde van de inbeslaggenomen zaken.

14.1.7. Opheffing beslag na gedeeltelijke betaling of voldoening aan voorwaarden

De ontvanger kan een beschikking afgeven, die inhoudt dat voor een openstaande belastingschuld geen invorderingsmaatregelen meer worden getroffen wanneer alsnog een bepaald bedrag wordt voldaan dan wel dat aan bepaalde voorwaarden moet zijn voldaan.

De ontvanger heft de gelegde beslagen op nadat dit bedrag is betaald of aan die voorwaarden is voldaan.

14.1.8. Opheffing beslag tegen betaling door een derde

Als de ontvanger van een derde een bedrag krijgt aangeboden ter opheffing van het beslag, dan kan de ontvanger hieraan zijn medewerking verlenen als ten minste is voldaan aan de volgende voorwaarden:

1. Het aangeboden geldbedrag komt niet direct of indirect uit het vermogen van de belastingschuldige.
2. Het aangeboden geldbedrag is aanzienlijk hoger dan de opbrengst die naar verwachting zou zijn verkregen bij een executie.
3. De belangen van de Staat worden niet geschaad.

De ontvanger houdt bij zijn beslissing rekening met de gerechtvaardigde belangen van andere schuldeisers die op de betreffende zaken verhaal zoeken, en hij kan aan zijn medewerking nadere voorwaarden verbinden.

14.1.9. Opschorten van de executie

De belastingdeurwaarder stelt bij het opmaken van het proces-verbaal van beslag een verkoopdatum vast. Op deze datum vindt de openbare verkoop plaats, tenzij de ontvanger ervan overtuigd is dat betaling van de belastingschuld alsnog op zeer korte termijn zal plaatsvinden. In dat geval kan de ontvanger besluiten de verkoopdatum op te schorten tot (in totaal) maximaal vier maanden na de datum waarop het beslag is gelegd.

Als sprake is van beslag op roerende zaken, dan deelt de belastingdeurwaarder de nieuwe verkoopdatum bij exploitatie aan de belastingschuldige mee, tenzij deze nieuwe datum op grond van een schriftelijke overeenkomst tussen de ontvanger en de belastingschuldige is verschoven. Het opschorten van de verkoopdatum houdt op zich geen uitstel van betaling in, in de zin van artikel 25 van de wet.

14.1.10. Onderhandse verkoop

Als een onderhandse verkoop van in beslag genomen zaken naar verwachting aanzienlijk meer oplevert dan de verwachte opbrengst bij openbare verkoop, dan kan de ontvanger kiezen voor een onderhandse verkoop.

De ontvanger moet hierbij rekening houden met de gerechtvaardigde belangen van eventuele derde-rechthebbenden die zich bij hem bekend hebben gemaakt. De ontvanger stelt deze derden in de gelegenheid om een bedrag aan te bieden ter opheffing van het beslag.

Onderhandse verkoop vindt niet plaats als hierdoor de belangen van de Staat worden geschaad.

14.1.11. Samenloop opheffing beslag en onderhandse verkoop

De ontvanger kan de mogelijkheid hebben om te kiezen tussen:

- a.** een aangeboden bedrag ter opheffing van het beslag als bedoeld in artikel 14.1.8 van deze leidraad;
- b.** een onderhandse verkoop als bedoeld in artikel 14.1.10 van deze leidraad.

De ontvanger geeft dan in het algemeen de voorkeur aan opheffing van het beslag; voorwaarde is dat de hierdoor verkregen opbrengst niet lager is dan die van een onderhandse verkoop.

14.1.12. Strafrechtelijk beslag

Als op een inbeslaggenomen goed ook een strafrechtelijk beslag ex artikel 94 Sv rust – dat wil zeggen niet zijnde een beslag in het kader van een ontnemingsmaatregel – dan wordt het beslag dat de belastingdeurwaarder heeft gelegd pas vervolgd nadat het strafrechtelijke beslag is opgeheven.

Zolang niet duidelijk is wat met het strafrechtelijke beslag gebeurt, kan het fiscale beslag blijven liggen.

14.1.13. Invordering en ontnemingswetgeving

De Belastingdienst belemmert zo min mogelijk de strafrechtelijke sanctionering en ontneming van wederrechtelijk verkregen voordelen.

In geval van samenloop van de strafrechtelijke sanctionering en ontneming van wederrechtelijk verkregen voordelen en het nemen van invorderingsmaatregelen tot verhaal van een belastingschuld, treedt de ontvanger terughoudend op. Dit houdt in dat de ontvanger in beginsel niet direct overgaat tot uitwinning van gelegd beslag tenzij hiermee de belangen van de Staat worden geschaad.

Als de verdachte/veroordeelde naast illegaal inkomen nog legaal inkomen heeft waarvoor belastingaanslagen zijn opgelegd, dan kan de ontvanger wel tot daadwerkelijke uitwinning van die vermogensbestanddelen overgaan, die – anders dan door onderzoek van politie of openbaar ministerie – zijn opgespoord.

Voor zover sprake is van een maatregel tot schadevergoeding, als bedoeld in artikel 36f, eerste lid, Sr ten behoeve van slachtoffers of benadeelde derden, of anderszins aan slachtoffers of benadeelde derden tegemoet wordt gekomen, treedt de ontvanger niet terughoudend op.

Als de Belastingdienst – op het moment dat de invordering wel is gestart, maar nog niet tot beslaglegging is overgegaan – in kennis wordt gesteld van een ontnemingszaak en van het geschatte wederrechtelijk verkregen voordeel van de belastingschuldige, dan treft de ontvanger invorderingsmaatregelen met een conservatoir karakter. Als de belangen van de Belastingdienst worden geschaad door opschorting van uitwinning, gaat de

ontvanger echter wel over tot uitwinning. Hierbij kan onder meer – doch niet uitsluitend – worden gedacht aan:

- een situatie waarin door de daadwerkelijke uitwinning van het inbeslaggenomen niet ter hand te nemen, de verhaalswaarde daarvan in onevenredige mate vermindert (denk hierbij onder meer aan voorraden, personenauto's en dergelijke);
- een situatie waarin het niet uitwinnen van de beslagen zaak leidt tot een schadeactie, hetzij van de zijde van de belastingschuldige, hetzij van de zijde van de medecrediteuren.

14.2. Beslag op roerende zaken die geen registergoederen zijn

14.2.1. Kennisgeving vooraf en beslag roerende zaken

Als de belastingdeurwaarder op het woonadres van de belastingschuldige niemand thuis treft en beslag op roerende zaken alleen kan plaatsvinden met gebruikmaking van artikel 444 Rv, dan blijft deze wijze van tenuitvoerlegging vooralsnog achterwege.

De belastingdeurwaarder laat in dat geval een schriftelijke kennisgeving achter met vermelding van dag en uur waarop hij zich weer op het woonadres zal voevoegen.

Deze handeling blijft achterwege als een belastingschuldige het stelselmatig hierop laat aankomen, dan wel van deze handelwijze misbruik wordt gemaakt of op andere wijze het belang van de invordering zich tegen deze handelwijze verzet.

14.2.2. Domiciliekeuze en beslag roerende zaken

Als het beslag wordt gelegd door een belastingdeurwaarder van een ander kantoor van het organisatie-onderdeel van de Belastingdienst dan het kantoor waar bij de betekening van het dwangbevel domicilie is gekozen, dan wordt in het beslagexploot tevens domicilie gekozen ten kantore van het organisatieonderdeel van de Belastingdienst waar de belastingdeurwaarder die het beslag legt zijn standplaats heeft.

14.2.3. Aanbod van betaling en beslag roerende zaken

Als de belastingschuldige ter voorkoming van beslaglegging aan de belastingdeurwaarder aanbiedt om ter plekke te betalen, aanvaardt de deurwaarder deze betaling.

Van de betaling wordt een kwitantie opgemaakt, waarvan een afschrift aan de belastingschuldige wordt gelaten.

14.2.4. Omvang van het beslag op roerende zaken

Het beslag wordt gelegd op zoveel zaken als – naar het oordeel van de belastingdeurwaarder – ruimschoots voldoende is voor dekking van de openstaande schuld inclusief rente en kosten.

14.2.5. Beslag op roerende zaken van derden

Als het de deurwaarder bekend is dat onder de voor beslag vatbare zaken zich zaken van derden bevinden waarop ook verhaal mogelijk is, legt hij eerst zoveel mogelijk beslag op de zaken die eigendom zijn van de belastingschuldige.

Pas als de zaken van de belastingschuldige zelf onvoldoende dekking bieden voor de openstaande schuld, legt de ontvanger beslag op de zaken van derden.

14.2.6. Beroep of verzet door een derde tegen inbeslagneming roerende zaken

Als een derde bij de belastingdeurwaarder bezwaar maakt tegen de inbeslagname van bepaalde roerende zaken waarvan hij de eigendom claimt, wijst de belastingdeurwaarder op de mogelijkheid een beroepschrift in te dienen bij de directeur op grond van artikel 22, eerste lid, van de wet en eventueel in verzet te gaan op grond van artikel 456 of artikel 435 Rv.

Als aan de eigendom van een derde niet kan worden getwijfeld en vaststaat dat de ontvanger zijn verhaalsrecht niet kan effectueren, blijft inbeslagname achterwege.

14.2.7. Voldoening zekerheidsschuld door ontvanger en beslag roerende zaken

De ontvanger kan het restant van de schuld van belastingschuldige aan een derde op grond van artikel 6:30 BW voldoen in afwachting van verrekening met de belastingschuldige, als de belastingdeurwaarder de volgende zaken aantreft:

- zaken die niet onder het bodemrecht vallen; en
- eigendom zijn van een derde; en
- strekken tot zekerheid voor de voldoening van een schuld die de belastingschuldige aan de derde heeft (bijvoorbeeld huurkoop, eigendomsvoorbehoud); en
- waarop de ontvanger zich na voldoening van die schuld zou kunnen verhalen.

De ontvanger maakt van deze mogelijkheid slechts gebruik als de executiewaarde van de desbetreffende zaken beduidend hoger is dan het restant van de schuld. Dit geldt ook als het gaat om zaken van de belastingschuldige die bij een derde in beslag zijn genomen en waarop deze derde een retentierecht heeft.

14.2.8. Beslag roerende zaken bij derden

Op zaken van de belastingschuldige die zich bij een derde bevinden, verhaalt de belastingdeurwaarder de belastingschuld zoveel mogelijk door het leggen van een beslag op roerende zaken.

De deurwaarder zal in de volgende gevallen echter beslag onder derden leggen als:

- de derde geen medewerking verleent aan het leggen van een beslag roerende zaken;
- het voor de belastingdeurwaarder feitelijk onmogelijk is om de zaken zelf te zien, dan wel te inventariseren;
- de derde een beroep doet als bedoeld in artikel 461d Rv, voordat het exploit van beslag op roerende zaken is afgesloten.

Als de derde een dergelijk beroep doet nadat het exploit van beslag op roerende zaken is afgesloten, legt de belastingdeurwaarder geen afzonderlijk derdenbeslag maar geldt het beslag roerende zaken als derdenbeslag. De belastingdeurwaarder betekent in dat geval binnen drie dagen na de beslaglegging aan de derde een formulier in tweevoud als bedoeld in artikel 475, tweede lid, Rv.

Dit laatste geldt ook als de verwachting is gerechtvaardigd dat de derde voor de executoriale verkoop een beroep zal doen als bedoeld in artikel 461d Rv.

14.2.9. Wegvoeren van beslagen zaken

Nadat op roerende zaken beslag is gelegd, wordt zoveel mogelijk aan de belastingschuldige het feitelijk gebruik gelaten.

Onder bijzondere omstandigheden kan de belastingdeurwaarder beslagen zaken wegvoeren. Hij stelt daartoe een gerechtelijke bewaarder aan als bedoeld in Rv. Het aanstellen van een bewaarder ontheft de ontvanger niet van zijn verantwoordelijkheid met betrekking tot de in beslag genomen zaken.

Het wegvoeren van zaken is mogelijk, als dit voor het behoud van die zaken redelijkerwijze noodzakelijk is (artikel 446 Rv). Dit is bijvoorbeeld aan de orde als de zaken dreigen te worden verduisterd of beschadigd. Hetzelfde geldt als er gegronde vrees bestaat dat verhaal op de zaken ernstig bemoeilijkt wordt of feitelijk onmogelijk is, indien de zaken niet worden afgevoerd.

Van de mogelijkheid tot het wegvoeren van de beslagen zaken wordt slechts gebruik gemaakt:

- als de verwachting bestaat dat zonder het wegvoeren de schuld niet kan worden ingevorderd; en
- de ontvanger na marginale toetsing niet heeft kunnen constateren dat de belastingaanslagen materieel onverschuldigd moeten worden geacht.

Het wegvoeren van zaken, waaronder motorrijtuigen naar aanleiding van een actie op grond van artikel 18 van de wet, gebeurt niet dan na daartoe verkregen toestemming van de directeur van het organisatieonderdeel van de Belastingdienst waar de belastingdeurwaarder die de zaken wil wegvoeren werkzaam is. De toestemming kan ook worden verkregen van de plaatsvervanger van de desbetreffende directeur of van een andere door die directeur daartoe aangewezen functionaris. De toestemming kan ook worden verkregen van de plaatsvervanger van de desbetreffende voorzitter of van een andere door die voorzitter daartoe aangewezen functionaris.

14.2.10. Belasting van personenauto's en motorrijwielen en belasting zware motorrijtuigen en beslag roerende zaken

Artikel 14.2.9 van deze leidraad is niet van toepassing op naheffingsaanslagen – als bedoeld in artikel 9, achtste lid, van de wet – als de beslaglegging onmiddellijk na het opleggen van de belastingaanslag en de betekening van het dwangbevel plaatsvindt.

Voor deze belastingaanslagen geldt dat in die gevallen tot inbewaringgeving van de auto of het motorrij wiel en

eventuele andere voor beslag vatbare roerende zaken kan worden overgegaan, als dit voor het behoud van de zaken redelijkerwijs noodzakelijk is. Hiervan kan onder meer sprake zijn in een situatie waarbij de auto of het motorrijwiel is voorzien van een vervalst kenteken, dan wel de naam-, adres- en woonplaatsgegevens van de belastingschuldige onvoldoende bekend zijn.

14.2.11. Afsluiting en beslag roerende zaken

De deurwaarder dan wel de bewaarder kan tot afsluiting van de ruimte overgaan waarin ten laste van de onderneming in beslag genomen zaken zich bevinden, als:

- de omstandigheden zich voordoen als genoemd in artikel 14.2.9 van deze leidraad; en
- de desbetreffende zaken niet of slechts tegen naar verhouding zeer hoge kosten kunnen worden afgevoerd.

Voor de afsluiting is voorafgaande toestemming vereist van de directeur van het organisatieonderdeel van de Belastingdienst waar de belastingdeurwaarder die de ruimte wil afsluiten werkzaam is. De toestemming kan ook worden verkregen van de plaatsvervanger van de desbetreffende directeur of van een andere door die directeur daartoe aangewezen functionaris. Na afsluiting zal zo spoedig mogelijk tot executoriale verkoop worden overgegaan.

14.2.12. bewaarder en beslag roerende zaken

Als zaken op grond van artikel 14.2.9 van deze leidraad worden weggevoerd of op grond van artikel 14.2.11 van deze leidraad afsluiting plaatsvindt, stelt de belastingdeurwaarder daarbij een bewaarder aan die in staat moet worden geacht ook daadwerkelijk de taken verbonden aan het bewaarderschap met betrekking tot die zaken uit te oefenen. De aanstelling van de bewaarder wordt vermeld in het proces-verbaal dat in de betreffende situaties moet worden opgemaakt.

Als een ambtenaar van de Belastingdienst als bewaarder wordt aangesteld, is dit zoveel mogelijk een belastingdeurwaarder, niet zijnde de belastingdeurwaarder die het beslag heeft gelegd. Aan de ambtenaar die tot bewaarder is aangesteld, wordt hiervoor geen vergoeding gegeven.

De tot bewaarder aangestelde ambtenaar draagt er zorg voor dat de beslagen zaken waarover hij tot bewaarder is aangesteld zonodig worden vervoerd of opgeslagen op een wijze die het risico van fysiek of economisch bederf minimaliseert, meer dan voor de onderhavige zaken onder normale omstandigheden gebruikelijk is. De in dit verband te nemen maatregelen en de daaraan verbonden kosten moeten in een redelijke verhouding staan tot de aard en de waarde van de desbetreffende zaken.

Tijdens de periode dat het beslag ligt, wordt in de navolgende gevallen aan de bewaarder het bewaarderschap ontnomen en een ander tot bewaarder aangesteld:

- als de bewaarder geacht moet worden gedurende langere tijd lichamelijk of geestelijk niet in staat te zijn de aan het bewaarderschap verbonden taken uit te oefenen;
- als de bewaarder is overleden; in dit geval hoeft het bewaarderschap niet uitdrukkelijk te worden ontnomen;
- als een ambtenaar van de Belastingdienst tot bewaarder is aangesteld en deze ambtenaar door oorzaken van personele of organisatorische aard redelijkerwijs moet worden geacht geen betrokkenheid meer te (kunnen) hebben bij het beslag.

Ontslag van een bewaarder gebeurt steeds schriftelijk; in voorkomend geval kan dit bij deurwaardersexploot.

14.2.13. Executoriale verkoop computerapparatuur

Als de belastingdeurwaarder beslag legt op computerapparatuur, dan valt alleen de zogenoemde 'hardware' onder dit beslag. De belastingdeurwaarder moet – voordat tot executoriale verkoop wordt overgegaan – nagaan of deze apparatuur nog de zogenoemde 'software' bevat (bestanden, programma's en dergelijke). Als dat het geval is, dan moet de belastingschuldige de mogelijkheid worden geboden om die software te verwijderen en een back-up te maken.

14.2.14. Executoriale verkoop zilveren, gouden en platina werken

De ontvanger moet er voor zorgdragen dat geen zilveren, gouden of platina werken die niet zijn voorzien van de stempeltekens die volgens de Waarborgwet 1986 vereist zijn, in openbare verkoop worden gebracht of met dat doel worden tentoongesteld.

Van het houden van een openbare verkoop waarin zilveren, gouden of platina werken voorkomen – al dan niet met het vereiste stempelteken – moet de ontvanger aangifte doen zoals artikel 46 van de Waarborgwet 1986 dat voorschrijft.

14.2.15. Beslag op illegale zaken

Als voor beslag vatbare zaken worden aangetroffen waarvan in beginsel de vervaardiging, het bezit of het gebruik strafbaar is (of het vermoeden van strafbaarheid bestaat), kan de beslaglegging op de normale wijze doorgang vinden. Wel wordt direct of zo snel mogelijk na de beslaglegging de politie ingeschakeld om te bezien in hoeverre aanleiding bestaat om strafrechtelijke maatregelen te nemen. Hierbij geldt het bepaalde in artikel 14.1.12 van deze leidraad.

Als geen strafrechtelijke maatregelen worden getroffen (de voormelde zaken worden niet verbeurd verklaard of onttrokken aan het verkeer), dan moet de ontvanger contact opnemen met het ministerie voordat maatregelen worden getroffen om tot executoriale verkoop van de inbeslaggenomen zaken over te gaan.

14.2.16. Bieden voor rekening van het Rijk en beslag roerende zaken

Om een zo hoog mogelijke opbrengst te verkrijgen, kan de ontvanger een andere belastingdeurwaarder dan de deurwaarder die met de verkoop belast is, opdragen voor rekening van het Rijk te bieden.

14.2.17. Opheffing van het beslag op roerende zaken

Als de belastingschuldige er uitdrukkelijk om verzoekt of als de ontvanger dit wenselijk acht, wordt opheffing van het beslag bij deurwaardersexploot kenbaar gemaakt.

Opheffing van het beslag op roerende zaken als bedoeld in artikel 445 Rv wordt altijd kenbaar gemaakt bij deurwaardersexploot.

14.2.18. Afboeking executieopbrengst verkoop roerende zaken

De ontvanger verhaalt de openstaande schuld waarvoor het beslag roerende zaken is gelegd op de executieopbrengst, inclusief de daarin begrepen omzetbelasting. Voordat de opbrengst op de openstaande schuld wordt afgeboekt, worden eerst de kosten van executie verrekend. De ontvanger boekt de opbrengst vervolgens af met inachtneming van het bepaalde bij artikel 7 van deze leidraad.

Als er andere schuldeisers zijn die beslag hebben gelegd of als er beperkt gerechtigden zijn van wie het recht door de executie is vervallen, dan wordt zoveel mogelijk getracht in der minne overeenstemming te bereiken over de toedeling van de netto-executieopbrengst. Als dat niet mogelijk blijkt, dan is artikel 481 Rv en volgende van toepassing.

14.2.19. Proces-verbaal van verkoop roerende zaken

Als de belastingschuldige te kennen geeft dat hij een afschrift van het proces-verbaal van verkoop wenst, wordt hem dit zo spoedig mogelijk toegezonden, met dien verstande dat de namen en woonplaatsen van de kopers onleesbaar zijn gemaakt.

14.2.20. Gegevensverstrekking omtrent beslag roerende zaken

Als de belastingschuldige of een belanghebbende derde de ontvanger vraagt of een beslag nog ligt, dan verstrekt de ontvanger deze informatie tenzij het belang van de invordering zich daartegen verzet.

14.3. Beslag op onroerende zaken

14.3.1. Bewaring van in beslag genomen roerende zaken bij beslag onroerende zaken

Indien het beslag op een onroerende zaak mede omvat de in of op die zaak aanwezige bestanddelen of natuurlijke vruchten, geldt het volgende. De belastingdeurwaarder kan die bestanddelen of die vruchten wegvoeren om in bewaring te geven indien dit voor het behoud van die bestanddelen of vruchten noodzakelijk is. Het wegvoeren vindt niet plaats dan na daartoe verkregen toestemming van de directeur van het organisatieonderdeel van de Belastingdienst waar de desbetreffende belastingdeurwaarder werkzaam is. Het bepaalde in artikel 14.2.9 is van overeenkomstige toepassing.

14.3.2. Nieuwe belastingschuld en beslag onroerende zaken

Als de ontvanger voor een belastingschuld beslag op een onroerende zaak heeft gelegd, zal hij voor nader opgekomen belastingschuld zoveel mogelijk opnieuw tot beslaglegging overgaan.

In gevallen waarin de ontvanger zelf de eerste beslaglegger is, gaat hij altijd tot beslaglegging over voor

vorderingen van derden waarvan de invordering aan hem is opgedragen.

14.3.3. Verhuurde of verpachte onroerende zaken

De ontvanger die beslag op de onroerende zaak heeft laten leggen en tevens de huur of pacht wil incasseren, doet hiervoor zoveel mogelijk een vordering ex artikel 19 van de wet onder de huurder of pachter. Er wordt in zo'n geval dus niet gehandeld als bedoeld in artikel 507, derde lid, Rv.

14.3.4. Voorwaarden van verkoop van onroerende zaken

De ontvanger vraagt de notaris een afschrift van de veilingvoorwaarden die op de verkoop van toepassing zijn en hij treedt zo nodig in overleg over de inhoud van deze voorwaarden.

In overleg met de notaris wordt in de voorwaarden van verkoop bepaald dat de kosten van executie, toewijzing en eventuele rangregeling door de executant zullen worden voldaan uit de koopprijs en dat het tekort – als de koopprijs niet toereikend mocht zijn – door de executant zal worden aangezuiverd.

14.3.5. Opheffing van het beslag onroerende zaken

Van de opheffing van een beslag op een onroerende zaak wordt schriftelijk mededeling gedaan aan de belastingschuldige. Als het beslag aan de huurder of pachter is betekend, ontvangt deze ook een schriftelijke mededeling.

Ook wordt van deze opheffing bij deurwaardersexploot mededeling gedaan aan de (eventuele) derde-eigenaar, aan alle (eventuele) hypotheekhouders en – indien van toepassing – aan de bewaarder.

14.4. Beslag onder derden

14.4.1. Beslag op vordering van een derde

In artikel 475 Rv en volgende is de mogelijkheid gegeven ten laste van de belastingschuldige beslag te leggen onder een derde. Als blijkt dat – na het afleggen van de buitengerechtelijke verklaring – de derde geen gelden of zaken onder zich heeft, dan blijkt het beslag nooit te hebben gelegen. De ontvanger stelt de derde hiervan op de hoogte.

Een belastingaanslag kan ook worden verhaald door het leggen van derdenbeslag op een vordering die formeel aan een ander dan de belastingschuldige toebehoort, dan wel op naam van die ander – bijvoorbeeld door een bank – wordt geadministreerd. Denk hierbij bijvoorbeeld aan de echtgenoot met wie de belastingschuldige in gemeenschap van goederen is gehuwd. In dat geval wordt het derdenbeslag gelegd ten laste van de echtgenoot van de belastingschuldige, als de echtgenoot alleen gerechtigd is de vermogensbestanddelen te vorderen die onder het beslag vallen.

In het beslag-exploot (waarvan afschrift wordt gelaten aan de derdebeslagene) dat zowel aan de belastingschuldige als aan de echtgenoot binnen acht dagen na het leggen van het beslag moet worden betekend, moet de ontvanger zoveel mogelijk aangeven op welke gronden hij de vordering die op naam van de echtgenoot is geadministreerd, meent te kunnen uitwinnen ter verhaal van een vordering op de belastingschuldige.

14.4.2. Derdenbeslag of vordering ex artikel 19

Als naast een derdenbeslag ook een vordering op grond van artikel 19 van de wet mogelijk is, kiest de ontvanger voor het doen van een vordering.

14.4.3. Roerende zaken bij derden

Als zich onder de derde roerende zaken van de belastingschuldige bevinden, wordt gehandeld overeenkomstig hetgeen is bepaald artikel 14.2.8 van deze leidraad.

14.4.4. Plaats beslaglegging en omvang derdenbeslag

Aan de nauwkeurige vermelding in het exploot van beslag van de naam en de eventuele rechtsvorm van de derde wordt bijzondere aandacht geschonken. De situatie kan zich voordoen dat de derde een hoofdkantoor heeft en een of meerdere bijkantoren. In dat geval legt de belastingdeurwaarder het beslag zoveel mogelijk bij het hoofdkantoor dan wel het filiaal of bijkantoor dat bemoeienis heeft met de gelden of zaken waarop verhaal wordt gezocht.

In spoedeisende gevallen kan het beslag worden gelegd onder een ander filiaal of bijkantoor. De executant kiest in alle gevallen domicilie bij de belastingdeurwaarder.

Als er aanleiding toe bestaat, kan de ontvanger de omvang van het beslag bij de beslaglegging beperken. Voor zover niet door een andere schuldeiser beslag is gelegd, kan de omvang ook op een later tijdstip nog worden beperkt. Van de beperking wordt in het beslagexploot of in een afzonderlijk geschrift aan de derde uitdrukkelijk melding gemaakt.

14.4.5. Derdenbeslag op een vordering waar geen beslagvrije voet voor geldt

Als beslag is gelegd in een situatie als bedoeld in artikel 475e dan wel artikel 475f Rv en de belastingsschuldige toont aan dat hij voor zijn levensonderhoud volledig afhankelijk is van de beslagen betalingen, dan past de ontvanger zonder rechterlijke tussenkomst de regeling van de beslagvrije voet toe als bedoeld in de artikelen 475b en 475d Rv.

14.4.6. Bij derdenbeslag in gebreke blijven tot het doen van verklaring

De derde-beslagene wordt namens de belastingdeurwaarder door de ontvanger in gebreke gesteld als zeven kalenderdagen na de termijn van vier weken nog geen verklaring van hem is ontvangen.

Hij wordt daarbij gesommeerd om onverwijld tot verklaring over te gaan.

14.4.7. Bij derdenbeslag niet afdragen na het doen van verklaring

De derde-beslagene wordt namens de belastingdeurwaarder door de ontvanger in gebreke gesteld als niet is overgegaan tot afdracht van de opeisbare geldsommen of tot het aan de belastingdeurwaarder ter beschikking stellen van de goederen en/of zaken binnen de termijn die is genoemd in de schriftelijke uitnodiging van de ontvanger aan de derde-beslagene.

Hij wordt daarbij gesommeerd om binnen zeven kalenderdagen aan zijn verplichting te voldoen.

14.4.8. Afdracht binnen de vierwekentermijn bij derdenbeslag

Een derde-beslagene kan binnen de termijn van vier weken verklaring doen van hetgeen hij onder zich heeft en de belastingdeurwaarder laat weten direct tot afdracht te willen overgaan.

In dat geval deelt de ontvanger hem namens de belastingdeurwaarder mee – als er geen aanleiding bestaat de verklaring te betwisten – dat het beslag van rechtswege vervalt op het moment dat de door de derde-beslagene af te dragen geldsommen of ter beschikking te stellen goederen en/of zaken door de belastingdeurwaarder zijn ontvangen.

14.4.9. Derdenbeslag op polis van levens- of spaarverzekering of lijfrente

Bij een derdenbeslag op een polis van levens- of spaarverzekering of lijfrente geldt – naast de voorschriften in artikel 479l Rv en volgende – het volgende:

- De ontvanger stelt zich terughoudend op bij het leggen van derdenbeslag als er sprake is van een niet-bovenmatige oudedagsvoorziening.
- De ontvanger betreft in zijn overwegingen de verhouding tussen de openstaande belastingsschuld en de opbrengst bij afkoop of belening van de polis. Bij de bepaling van de opbrengst houdt de ontvanger rekening met het feit dat een (voortijdige) afkoop of belening van de polis in bepaalde gevallen wordt aangemerkt als een verboden handeling die tot negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen leiden als gevolg waarvan een aanslag in de inkomstenbelasting kan worden opgelegd.
- Als de netto-opbrengst van de polis minder dan € 2.500 bedraagt, de polis wordt afgekocht of het derdenbeslag is gelegd drie jaren voor de expiratedatum, wint de ontvanger het derdenbeslag niet uit en gaat hij niet over tot afkoop of belening. In dat geval laat de ontvanger – in overleg met belastingsschuldige – het beslag liggen tot de expiratedatum.
- De omstandigheid dat het verzekerde bedrag pas na lange tijd tot uitkering komt, staat op zich een derdenbeslag niet in de weg.
- De belastingaanslagen waarvoor het derdenbeslag wordt gelegd moeten onherroepelijk vaststaan en in redelijkheid materieel verschuldigd worden geacht.

14.4.10. Retentierecht en derdenbeslag

Als de derde-beslagene een retentierecht heeft op de zaken die door het derdenbeslag van de ontvanger zijn getroffen, dan kan de ontvanger op grond van artikel 6:30 BW overgaan tot betaling van het bedrag waarvoor het retentierecht geldt in afwachting van verrekening met de belastingsschuldige. Het bedrag moet dan wel beduidend lager zijn dan de executiewaarde van de desbetreffende zaak.

14.4.11. Opheffing van het derdenbeslag

Als de belastingschuldige er uitdrukkelijk om verzoekt of als de ontvanger dit wenselijk acht, wordt opheffing van het beslag bij deurwaardersexploot kenbaar gemaakt aan zowel de belastingschuldige als de derde.

In andere gevallen wordt van de opheffing schriftelijk kennis gegeven aan de derde-beslagene. De ontvanger zendt aan de belastingschuldige een afschrift van deze kennisgeving gezonden.

14.4.12. Onverschuldigde betaling en derdenbeslag

Als een derde tegen de ontvanger een vordering uit onverschuldigde betaling instelt en de ontvanger aan deze vordering voldoet, wordt de belastingaanslag waarvoor het derdenbeslag is gelegd, geacht in zoverre niet te zijn voldaan.

De ontvanger kan de invordering van die aanslag dan ook hervatten alsof er geen derdenbeslag is gelegd.

14.4.13. Derdenbeslag onder de Staat of de ontvanger en het doen van verklaring

Als derdenbeslag wordt gelegd onder de Staat of de ontvanger, dan is specificatie verplicht; er wordt in dit verband verwezen naar artikel 479 Rv.

De verplichting tot specificatie heeft niet tot doel het verhaal te belemmeren, maar de taak van de Staat of de ontvanger te verlichten. Dit betekent dat de verklaring in het kader van het derdenbeslag zich niet moet beperken tot de ex artikel 479 Rv genoemde vermogensbestanddelen, maar zich ook moet uitstrekken tot alles wat de geëxecuteerde te vorderen heeft van de Staat of de ontvanger en wat bij de Staat of de ontvanger bekend was op het moment van beslaglegging.

14.4.14. Derdenbeslag op voorlopige teruggaaf

Als derdenbeslag onder de ontvanger wordt gelegd op een voorlopige teruggaaf, dan wordt rekening gehouden met de regeling van de beslagvrije voet. Dit geldt ook als het termijnbedrag niet groter is dan € 23 per maand.

In het laatste geval wordt in overeenstemming met het bepaalde in artikel 9.3 van deze leidraad het bedrag dat ingevolge het gelegd beslag moet worden voldaan, berekend uitgaande van het termijnbedrag.

14.5. Beslag op schepen

14.5.1. Beletten van het vertrek van het schip

De belastingdeurwaarder kan een bewaarder aanstellen en de nodige maatregelen nemen om het vertrek van het schip te beletten. Denk hierbij bijvoorbeeld aan het 'aan de ketting leggen' van het schip. Zo nodig voorziet de belastingdeurwaarder zich – na daartoe overleg te hebben gepleegd met de ontvanger – van deskundige bijstand. De kosten van deze bijstand komen voor rekening van de belastingschuldige.

In daartoe aanleiding gevende gevallen kan het feitelijk gebruik van het schip weer aan de belastingschuldige worden gelaten, bijvoorbeeld wanneer ter voorkoming van een executoriale verkoop door de belastingschuldige een voorstel tot minnelijke afdoening is gedaan en dit voorstel voor de ontvanger – gelet op de omstandigheden – aanvaardbaar is.

In ieder geval zal een minnelijke afdoening moeten passen in het bij artikel 25 van deze leidraad geformuleerde uitstelbeleid.

14.5.2. De executie van schepen

Tenzij een andere wijze van verkoop is toegestaan of voorgeschreven gebeurt de executoriale verkoop van een schip ten overstaan van een bevoegde notaris.

De verkoop van een buitenlands zeeschip kan ook plaatsvinden ten overstaan van de rechtbank. Van deze mogelijkheid zal met name gebruik moeten worden gemaakt als het land van herkomst de verkoop door een notaris niet erkent.

De executie van niet-teboekgestelde schepen gebeurt op dezelfde wijze als de executie van andere roerende zaken die geen registergoederen zijn. Om een zo hoog mogelijke opbrengst te verkrijgen, kan de ontvanger een andere belastingdeurwaarder dan de belastingdeurwaarder die met de verkoop is belast, opdragen voor rekening van het Rijk te bieden. De ontvanger geeft deze belastingdeurwaarder zo nodig nadere aanwijzingen.

14.5.3. Afgelasting van de verkoop van een schip

Als een aangekondigde verkoop van een schip om enigerlei reden geen doorgang kan vinden, dan draagt de ontvanger er zorg voor dat de aanplakbiljetten onmiddellijk worden verwijderd. Hij treft ook voor op andere wijze gedane aankondigingen dienovereenkomstige maatregelen.

Als de belastingschuldige niet van de afgelasting op de hoogte is, dan wordt hem hiervan onverwijld schriftelijk en gemotiveerd mededeling gedaan. Als verwacht mag worden dat deze mededeling de belastingschuldige niet meer voor het aangekondigde tijdstip van verkoop bereikt, dan stelt de ontvanger hem zo mogelijk op een andere wijze in kennis.

14.5.4. Deskundige hulp en beslag op schepen

Als bij een executie deskundige hulp is gewenst, kan de ontvanger een makelaar of een andere ter zake kundige inschakelen.

14.5.5. Opheffing van het beslag op schepen

Van de opheffing van het beslag wordt schriftelijk mededeling gedaan aan de belastingschuldige. Ook wordt – ingeval van teboekgestelde schepen – van de opheffing bij deurwaardersexploot mededeling gedaan aan de ingeschreven schuldeisers.

Artikel 15

Er zijn in deze leidraad op artikel 15 van de wet geen beleidsregels gemaakt.

Artikel 16. Doorlopend beslag

In aansluiting op artikel 16 van de wet beschrijft dit artikel het beleid over voor 1 januari 2011 gelegde derdenbeslagen.

16.1. Voor 1 januari 2011 gelegde derdenbeslagen

Als vóór 1 januari 2011 onder de ontvanger derdenbeslag op een voorlopige teruggaaf in de inkomstenbelasting met betrekking tot het jaar 2010 is gelegd, geldt het volgende. Dit beslag wordt geacht mede te omvatten een in termijnen uit te betalen bedrag op grond van een voorlopige aanslag in de inkomstenbelasting als bedoeld in artikel 9, zesde lid, van de wet over een volgend jaar voorzover de uit te betalen termijnen van de voorlopige aanslagen op elkaar aansluiten en de schuld waarvoor het beslag is gelegd niet geheel is voldaan. Mutatis mutandis geldt hetzelfde voor een beslag dat is gelegd op een in een of meer termijnen uit te betalen bedrag op grond van een voorschot, als bedoeld in artikel 22, zevende lid, van de Awir.

Artikel 17. Verzet tegen tenuitvoerlegging dwangbevel

In aansluiting op artikel 17 van de wet beschrijft dit artikel het beleid over:

- de schorsing van de invordering bij verzet tegen tenuitvoerlegging dwangbevel;
- verzet tegen tenuitvoerlegging van dwangbevel bij onjuiste adressering.

17.1. Schorsing van de invordering bij verzet tegen tenuitvoerlegging dwangbevel

Als naar de mening van de ontvanger het doen van verzet zo duidelijk kansloos is dat er sprake is van misbruik van een bevoegdheid als bedoeld in artikel 3:13 BW, kan hij – na verkregen toestemming van het ministerie – besluiten de tenuitvoerlegging van het dwangbevel voort te zetten.

Als sprake is van een beslag onder een derde, en de derde heeft een buitengerechtelijke verklaring afgelegd die de ontvanger onjuist of onvolledig acht, dan deelt de ontvanger de schorsing van de executie schriftelijk aan de derde mee onder vermelding van de grond waarop deze schorsing berust.

De ontvanger vermeldt daarbij tevens onder verwijzing naar artikel 476 Rv, dat door deze mededeling de schorsing ook tegen de derde werkt. Ook wordt in de mededeling vermeld dat de verklaring wordt betwist en dat tot dagvaarding zal worden overgegaan, nadat de schorsende werking van het verzet is opgeheven.

17.2. Verzet tegen tenuitvoerlegging van dwangbevel bij onjuiste adressering

Als het aanslagbiljet, de aanmaning of het afschrift van het per post betekende dwangbevel aan een onjuist adres is verzonden en daarom de belastingschuldige niet heeft bereikt, is verzet mogelijk.

Artikel 18

Er zijn in deze leidraad op artikel 18 van de wet geen beleidsregels gemaakt.

Artikel 19. Doen van een vordering

In aansluiting op artikel 19 van de wet beschrijft dit artikel het beleid over:

- de algemene regels over het doen van een vordering;
- de faillissementsvordering;
- vorderingen met betrekking tot periodieke uitkeringen;
- de overheidsvordering, bedoeld in artikel 19, vierde lid, van de wet.

19.1. Vordering algemeen

Als het doen van een vordering rechtens mogelijk is, wordt mede ter besparing van kosten aan dit eenvoudige invorderingsmiddel de voorkeur gegeven boven derdenbeslag.

Ingeval van twijfel of degene aan wie de vordering zou moeten worden gericht wel houder van penningen is, moet al naar gelang de omstandigheden worden beoordeeld of het leggen van derdenbeslag de voorkeur verdient.

19.1.1. Bekendmaking vordering

De ontvanger maakt de vordering bekend door toezending van een brief aan degene aan wie de vordering is gedaan en aan de belastingschuldige.

Als de ontvanger dat wenselijk acht, kan hij de vordering ook aan genoemde personen laten betekenen door de belastingdeurwaarder. Bij de betekening van een vordering handelt de belastingdeurwaarder overeenkomstig de voor betekening van exploitanten geldende regels van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering.

Voor de betekening brengt de belastingdeurwaarder geen kosten in rekening.

19.1.2. Voldoen aan de vordering

Als de derde betaalt op een vordering die betrekking heeft op twee of meer belastingaanslagen heeft hij niet het recht om aan te geven ter voldoening van welke belastingaanslag de betaling strekt.

19.1.3. Niet voldoen aan de vordering

Derdenbeslag wordt alleen gelegd als aan de vordering ten onrechte niet is voldaan, dan wel de derde hierop ten onrechte niet heeft gereageerd. Hiervan is zeker sprake als blijkt dat het uitblijven van het voldoen aan de vordering te wijten is aan de derde.

Als de ontvanger in verband met de kosten of om andere redenen derdenbeslag niet opportuun acht, wordt daarvan afgezien en wordt de vordering ingetrokken.

Als wordt overgegaan tot het leggen van derdenbeslag wordt in het beslagexploot melding gemaakt van de vordering die aan het beslag is voorafgegaan en van de datum waarop die vordering is gedaan.

19.1.4. Intrekken van een vordering

Zodra een vordering om enigerlei reden niet langer hoeft te worden gehandhaafd, trekt de ontvanger deze bij beschikking in.

De ontvanger maakt deze beschikking bekend aan degene aan wie de vordering is gedaan.

19.1.5. Vermindering of vernietiging van de belastingaanslag in relatie tot vordering

Als een derde op vordering van de ontvanger betaalt en naderhand vermindert of vernietigt de inspecteur de belastingaanslag, dan wordt de hieruit voortvloeiende teruggaaf verrekend of uitbetaald aan de belastingschuldige.

19.1.6. Doorbreken beslagverboden en vordering

Bij de toepassing van artikel 19, eerste lid, van de wet (het vereenvoudigd beslag op vorderingen tot bepaalde periodieke uitkeringen) bestaat onder voorwaarden de mogelijkheid een wettelijk beslagverbod gedeeltelijk te

negeren. Van deze mogelijkheid maakt de ontvanger alleen gebruik als de belastingschuldige kan worden gekwalificeerd als een notoire wanbetaler in de zin van artikel 19, tweede lid, van de wet.

De vordering waarbij een beroep wordt gedaan op de verruimde beslagmogelijkheid vindt steeds separaat plaats en wordt vooraf schriftelijk aangekondigd aan de belastingschuldige, onder vermelding van het bijzondere karakter daarvan.

De vordering kan niet plaatsvinden voor kinderbijslag onder welke benaming dan ook. In voorkomend geval wordt voor de toepassing van de verruimde beslagmogelijkheid uitgegaan van het maximale bereik: een tiende deel van het bedrag dat op grond van de wet niet vatbaar is voor beslag.

19.1.7. Notoire wanbetaler en vordering

In afwijking in zoverre van artikel 19, tweede lid, van de wet vindt de vordering waarbij de doorbreking van een wettelijk beslagverbod wordt ingeroepen slechts plaats indien voldaan is aan de volgende voorwaarden:

- a. op het tijdstip waarop de vordering plaats vindt heeft de belastingschuldige meer dan één aanslag onbetaald gelaten;
- b. de enige of laatste betalingstermijn van deze aanslagen is op het tijdstip waarop de vordering plaats vindt met ten minste twee maanden overschreden;
- c. de belastingschuldige komt niet voor uitstel van betaling of kwijtschelding in aanmerking omdat hij, naar de ontvanger bekend is, beschikt over voldoende vermogen of voldoende betalingscapaciteit om de belastingaanslagen te voldoen;
- d. de onder c vermelde voorwaarde geldt niet voor aanslagen in de motorrijtuigenbelasting.

Voor deze aanslagen geldt – naast de voorwaarden genoemd onder a en b – als extra voorwaarde dat op het tijdstip waarop de vordering plaatsvindt sprake moet zijn van een motorrijtuigenbelastingsschuld die door middel van reguliere invorderingsmiddelen (voor particulieren: de vordering; voor ondernemers: de tenuitvoerlegging van het dwangbevel) naar verwachting niet zal worden voldaan binnen een termijn van drie maanden te rekenen vanaf genoemd tijdstip.

Artikel 19.1.8. Vordering ten laste van de echtgenoot

Als de echtgenoot van de belastingschuldige recht heeft op gelden, penningen of periodieke betalingen die in de huwelijksgemeenschap vallen, dan kan de ontvanger een vordering ten laste van de echtgenoot doen. De bekendmaking van de vordering dient zo spoedig mogelijk, maar uiterlijk binnen acht dagen na het doen van de vordering, te geschieden aan de belastingschuldige en de echtgenoot afzonderlijk.

19.2. De faillissementsvordering

19.2.1. Aan te melden schulden in faillissement

In een faillissement vallen de belastingschulden – en ook de invorderingsrente, belastingrente en heffingsrente – voor zover zij materieel zijn ontstaan vóór de dag van de faillietverklaring. Hierbij wordt ervan uitgegaan dat de materiële belastingsschuld ontstaat van dag tot dag tenzij het tegendeel blijkt:

- Belastingsschulden ontstaan tot aan de datum van het faillissement worden als faillissementsschulden aangemerkt.
- Belastingsschulden ontstaan vanaf de datum van het faillissement zijn niet verifieerbaar en moeten eventueel als boedelschuld worden aangemeld.

De ontvanger splitst de belastingaanslag naar tijdsevenredigheid en doet twee aparte vorderingen:

- één voor het gedeelte dat ter verificatie kan worden aangemeld;
- één voor het gedeelte dat als boedelschuld kan worden aangemerkt.

Voorlopige aanslagen als bedoeld in artikel 10, tweede lid, van de wet kan de ontvanger niet eerder aanmelden dan nadat de termijnen die aan die aanslagen verbonden zijn, zijn vervallen. De ontvanger splitst de voorlopige aanslagen naar tijdsevenredigheid.

Bij het bepalen of een bestuurlijke boete in een faillissement valt, is uitsluitend van belang de dagtekening van de desbetreffende beschikking. Als die beschikking is gedagtekend voor het faillissement, kan de ontvanger de boete in het faillissement aanmelden. Als de dagtekening ligt na uitspraak van het faillissement, dan kan de ontvanger de boete niet meer in het faillissement aanmelden, ook al heeft de boete betrekking op een situatie vóór het faillissement.

19.2.2. Belastingsschulden ontstaan gedurende een surseance zijn boedelschulden in faillissement

Belastingsschulden die materieel zijn ontstaan gedurende de periode van een surseance van betaling die aan het faillissement voorafgaat, kunnen op grond van artikel 249 Fw worden beschouwd als boedelschulden in het faillissement.

Het bepaalde in artikel 19.2.1 van de leidraad is op deze schulden en de belastingaanslagen die hierop betrekking hebben op soortgelijke wijze van toepassing.

19.2.3. Opkomen in faillissement

Van de bevoegdheid om van de curator dadelijke voldoening aan de vordering te verlangen maakt de ontvanger geen gebruik, tenzij bijzondere omstandigheden met het oog op het belang van de invordering daartoe noodzaken.

In alle gevallen waarin de ontvanger in het faillissement opkomt, vermeldt hij in de vordering dat hij aanspraak maakt op eventuele voorrang. Als de curator tijdens het faillissement materieel ontstane belastingsschulden die als boedelschuld kunnen worden aangemerkt, ten onrechte niet voldoet, dan wendt de ontvanger zich in beginsel eerst tot de curator om langs minnelijke weg alsnog voldoening te bewerkstelligen.

Als dit niet leidt tot een bevredigende oplossing, wendt de ontvanger zich met zijn grieven tot de rechter-commissaris. In het uiterste geval kan de ontvanger zich rechtstreeks verhalen op de boedel.

19.3. Vorderingen met betrekking tot periodieke uitkeringen

19.3.1. Overwegen van vordering op periodieke uitkeringen

Bij de beoordeling van de vraag of een vordering wordt gedaan met betrekking tot een periodieke uitkering, is doorslaggevend het feit dat de vordering een bijzonder invorderingsinstrument betreft waarmee een doelmatige en doeltreffende invordering van belastingsschulden is beoogd.

Dit betekent dat de vordering in beginsel de voorkeur verdient boven andere invorderingsmaatregelen waarbij het dwangbevel ten uitvoer wordt gelegd door middel van beslag. Als het invordering van zeer geringe bedragen betreft, bestaat er aanleiding eerst andere invorderingsmaatregelen te proberen alvorens de derde via de vordering te betrekken .

19.3.2. Vooraankondiging van vordering op periodieke uitkeringen

Als de ontvanger het dwangbevel per post heeft betekend en de invordering vervolgt door middel van een vordering onder de werkgever (artikel 19, eerste lid, onderdeel a, van de wet) of door een andere vordering op een periodieke uitkering waaraan een beslagvrije voet is verbonden, is hij verplicht de belastingsschuldige vooraf schriftelijk in kennis te stellen van zijn voornemen een vordering te doen.

De ontvanger doet de vooraankondiging niet eerder dan nadat vier dagen zijn verstreken na de datum waarop hij het afschrift van het dwangbevel met bevel tot betaling ter post heeft bezorgd.

De ontvanger doet de betreffende vordering niet eerder dan zeven dagen na de dagtekening van de vooraankondiging. De vooraankondiging blijft achterwege als de ontvanger de vordering doet bij een werkgever of uitkeringsinstantie die reeds op vordering van de ontvanger een belastingaanslag van de belastingsschuldige betaalt of zou moeten betalen.

19.3.3. Beslagvrije voet en vordering op periodieke uitkeringen

Als een vordering wordt gedaan voor periodieke uitkeringen die niet vallen onder de opsomming van artikel 19, eerste lid, van de wet (en waarvoor geen beslagvrije voet geldt) en de belastingsschuldige toont aan dat hij voor zijn levensonderhoud volledig afhankelijk is van deze uitkeringen, dan past de ontvanger de artikelen 475b en 475d Rv toe.

In dat geval geldt de vordering nog slechts voor het gedeelte waarmee de periodieke uitkering de beslagvrije voet overtreft. Hetzelfde geldt bij vorderingen ten laste van een belastingsschuldige die niet in Nederland woont of vast verblijft.

Voor een alleenstaande jonger dan 21 jaar en een alleenstaande ouder jonger dan 21 jaar – indien zij een ander inkomen genieten dan een bijstandsuitkering – geldt een beslagvrije voet van 90% van het feitelijk inkomen (+ vakantieaanspraak) met een minimum van 90% van de bijstandsnorm genoemd in artikel 21, onderdeel a onderscheidenlijk onderdeel b, van de Wet werk en bijstand en een maximum van 90% van de bijstandsnorm nadat deze verhoogd is met het bedrag genoemd in artikel 25 van die wet.

19.3.3a. Beslagvrije voet en vakantiegeld

De Belastingdienst stelt de beslagvrije voet vast op basis van het periodieke inkomen of de bijstandsnorm met inbegrip van de aanspraak op vakantiegeld over de desbetreffende maand. In de maand dat het vakantiegeld wordt uitbetaald, wordt de beslagvrije voet daarom niet verhoogd. Dat laatste geldt ook als het beslag niet gedurende de gehele periode waarover het vakantiegeld is opgebouwd, heeft gelegen.

19.3.4. Informatieverstrekking voor vaststelling beslagvrije voet

De beslagvrije voet wordt bepaald aan de hand van de gegevens die bij de ontvanger bekend zijn. Als de ontvanger de beslagvrije voet niet tot een juist bedrag kan vaststellen zonder nadere informatie van de belastingschuldige, stelt hij – op basis van artikel 58 van de wet – de belastingschuldige in de gelegenheid die nadere informatie te verstrekken, bijvoorbeeld in de situatie dat de belastingschuldige een partner heeft en het inkomen van de partner bij de ontvanger niet bekend is.

Als de belastingschuldige de gevraagde informatie niet verstrekt, wordt de beslagvrije voet vastgesteld op 45% van de bijstandsnorm. Als de belastingschuldige vervolgens de gevraagde informatie alsnog verstrekt, wijzigt de ontvanger de beslagvrije voet en past deze toe vanaf de eerstvolgende inhouding, dus zonder terugwerkende kracht.

In situaties waarin de ontvanger de beslagvrije voet heeft vastgesteld zonder vooraf informatie over inkomsten en uitgaven op te vragen bij de belastingschuldige, herstelt de ontvanger de beslagvrije voet als door de belastingschuldige wordt aangetoond dat deze te laag is vastgesteld. Als de belastingschuldige kan aantonen dat de beslagvrije voet al op een eerder moment op een te laag bedrag was vastgesteld, gebeurt dit met terugwerkende kracht.

19.3.5. Belastingschuldige woont in buitenland en beslag periodieke uitkering

Als de belastingschuldige in het buitenland woont, kan hij uit Nederland een periodieke uitkering genieten die in het woonland belast is op grond van een overeenkomst inzake voorkoming van dubbele belasting. In dat geval wordt op verzoek van de belastingschuldige het beslag op de periodieke uitkering beperkt met de belasting die in het woonland over die uitkering verschuldigd is. De belastingschuldige moet bij zijn verzoek gegevens overleggen waaruit deze belasting blijkt.

19.3.6. Verrekening ex artikel 117 Ambtenarenwet

Verhaal op (periodieke) inkomsten die een belastingschuldige geniet vanwege de Staat, gebeurt door aan de betreffende autoriteit verrekening te vragen volgens artikel 117 van de Ambtenarenwet en subsidiair door een vordering te doen.

19.3.7. Periodieke uitkeringen onder de bijstandsnorm

Periodieke uitkeringen kunnen lager zijn dan de bijstandsnorm omdat de betrokkene in natura geniet wat een bijstandsgerechtigde uit de bijstandsnorm geacht wordt te betalen.

In een dergelijk geval vermindert de ontvanger de beslagvrije voet met het bedrag dat aan deze genietingen in natura kan worden toegerekend.

19.3.8. Vordering in relatie tot voorlopige teruggaaf

Als de belastingschuldige periodieke inkomsten geniet en zijn partner maandelijks voorlopige teruggaven ontvangt, dan kunnen die teruggaven niet met de openstaande belastingschulden van de belastingschuldige worden verrekend zonder toestemming van de partner.

In dat geval moet worden nagegaan wat de periodieke inkomsten van de belastingschuldige en zijn partner per maand zijn. De belastingschuldige is verplicht zowel zijn inkomsten als die van zijn gezinsleden op te geven (vergelijk artikel 475g Rv met artikel 19.3.4 van deze leidraad).

Als de gezamenlijke inkomsten uitkomen boven de beslagvrije voet, dan wordt onder de werkgever of uitkeringsinstantie van de belastingschuldige een vordering gedaan, waarbij wordt aangegeven welk bedrag maandelijks moet worden ingehouden, hierbij rekening houdend met de regeling van de beslagvrije voet.

19.4. Beslagvrije voet en overheidsvordering

Als de belastingschuldige aannemelijk maakt dat hij vanwege de toepassing van de overheidsvordering, bedoeld in artikel 19, vierde lid, van de wet, een lager bedrag aan bestaansmiddelen overhoudt dan overeenkomt met de voor

hem geldende beslagvrije voet, maakt de ontvanger de overheidsvordering op verzoek van de belastingschuldige in zoverre ongedaan met inachtneming van hetgeen hierna volgt. Bij het verzoek verstrekt de belastingschuldige naast de gegevens die van belang zijn voor de vaststelling van de beslagvrije voet een overzicht van de banktegoeden, waaronder begrepen spaartegoeden, waarover de belastingschuldige onmiddellijk na de overheidsvordering kon beschikken. Ongedaanmaking blijft beperkt tot de laatste overheidsvordering voorafgaand aan het verzoek van de belastingschuldige. Als sprake is van een belastingschuldige als bedoeld in artikel 19, tweede lid, van de wet, berekent de ontvanger de beslagvrije voet met inachtneming van het bepaalde in artikel 19, eerste lid, laatste volzin van de wet. Het bepaalde in artikel 19.1.7 van deze leidraad is hierbij van toepassing. Voordat de ontvanger tot teruggaaf overgaat, gaat hij na of de belastingschuldige op het moment dat de overheidsvordering is gedaan, beschikte over banktegoeden, waaronder begrepen spaartegoeden. Als het totaal van de banktegoeden waarover de belastingschuldige onmiddellijk na de overheidsvordering kon beschikken groter is dan de voor hem geldende beslagvrije voet, vermindert de ontvanger de teruggaaf met het meerdere.

Artikel 20. Lijfswang

In aansluiting op artikel 20 van de wet beschrijft dit artikel het beleid over:

- de voorwaarden van lijfswang;
- het dreigen met lijfswang;
- toepassing van lijfswang;
- lijfswang met vonnis ex artikel 585 Rv.

20.1. Voorwaarden lijfswang

Voor toepassing van lijfswang is rechterlijke toestemming vereist. De ontvanger zal hier niet eerder om verzoeken dan na verkregen toestemming van het ministerie.

Voor toepassing van deze invorderingsmaatregel bestaat slechts aanleiding als kan worden aangenomen dat:

- er wel middelen tot betaling of verhaal aanwezig zijn, maar andere dwanginvorderingsmaatregelen niet met succes kunnen worden toegepast;
- en bovendien de belastingschuldige onwillig is om te betalen dan wel verhaal mogelijk te maken.

Lijfswang zal alleen worden toegepast voor belastingaanslagen waarvan redelijkerwijs kan worden aangenomen dat ze materieel verschuldigd zijn.

20.2. Geen dreiging met lijfswang

Zolang de rechterlijke toestemming niet is verkregen, blijft elke vorm van dreigen met toepassing van lijfswang achterwege. De belastingdeurwaarder brengt het voornemen tot toepassing van lijfswang niet in de akte van betekening van een dwangbevel tot uitdrukking.

20.3. Toepassing van lijfswang

De tenuitvoerlegging van een dwangbevel door toepassing van lijfswang vindt niet eerder plaats dan één dag na de betekening met bevel tot betaling als bedoeld in artikel 591, eerste lid, Rv, tenzij de voorzieningenrechter van de rechtbank verlof heeft verleend tot dadelijke tenuitvoerlegging, dan wel sprake is van een situatie als bedoeld in artikel 15 van de wet.

Onderhoudskosten worden in het geval van lijfswang de belastingschuldige niet in rekening gebracht. Alleen de kosten van het proces-verbaal van gijzeling en van de akte van ingevangenstelling, met inbegrip van de beloning van de getuigen worden aan de belastingschuldige in rekening gebracht.

20.4. Lijfswang met vonnis ex artikel 585, Rv

Ook op grond van artikel 3 van de wet is lijfswang mogelijk, namelijk wanneer een vonnis als bedoeld in artikel 585 Rv is verkregen ten laste van een belastingschuldige dan wel een derde.

Al hetgeen is vermeld in artikel 20 van deze leidraad is zoveel mogelijk hierop van overeenkomstige toepassing.

Artikel 21. Voorrecht rijksbelastingen

In aansluiting op artikel 21 van de wet beschrijft dit artikel het beleid over:

- de begrippen bodemzaken en bodemvoorrecht;

- de bestuurlijke boete en bodemvoorrecht;
- bodemvoorrecht buiten faillissement en bezitloos pandrecht;
- bodemvoorrecht in faillissement en in de WSNP;
- de tijdsduur van het voorrecht;
- het geheel of gedeeltelijk afzien van voorrang.

21.1. Begrippen bodemzaken en bodemvoorrecht

De zaken omschreven in artikel 22, derde lid, van de wet worden verder aangeduid als bodemzaken.

Het voorrecht gaat – indien en voor zover het de belastingen genoemd in artikel 22, derde lid, van de wet betreft – boven een pandrecht dat gevestigd is op bodemzaken. Dit voorrecht wordt verder aangeduid als bodemvoorrecht.

21.2. Bestuurlijke boete en bodemvoorrecht

Het bodemvoorrecht wordt niet toegepast voor de bestuurlijke boeten.

21.3. Bodemvoorrecht buiten faillissement en bezitloos pandrecht

Het bodemvoorrecht wordt buiten faillissement geldend gemaakt door op de betreffende bodemzaak beslag te leggen. De bezitloos pandhouder blijft ook na dit beslag bevoegd de betreffende zaken tot zich te nemen en te executeren, met inachtneming van de bepalingen betreffende executie krachtens pandrecht.

Nadat de zaken door de bezitloos pandhouder te gelde zijn gemaakt, is hij – als dit gevorderd wordt – gehouden om de netto-opbrengst van de inbeslaggenomen zaken aan de ontvanger af te staan, althans voor het deel van diens vordering dat bevoorrecht is boven pand en waarvoor het beslag is gelegd.

Voor wat betreft de volgorde van uitwinning, is het bepaalde in artikel 14.1.4 van deze leidraad van overeenkomstige toepassing. Zolang de pandhouder de ontvanger niet heeft aangezegd dat hij van de bovenvermelde bevoegdheid gebruik zal maken, blijft de ontvanger bevoegd de inbeslaggenomen, bezitloos verpande zaken te executeren.

21.4. Bodemvoorrecht in faillissement en in de WSNP

Beslagleggen is niet nodig als er verpande bodemzaken zijn ten tijde van het in werking treden van het faillissement of de wettelijke schuldsaneringsregeling. Op die zaken rust van rechtswege bodemvoorrecht.

21.5. Tijdsduur voorrecht

Het fiscale voorrecht geldt gedurende de gehele periode waarin een belastingaanslag kan worden ingevorderd.

Op het moment dat de verjaring intreedt – als bepaald in artikel 27 van de wet – vervalt het fiscale voorrecht.

21.6. Geheel of gedeeltelijk afzien van voorrang

Als de ontvanger het verzoek krijgt geheel of gedeeltelijk van het recht van voorrang af te zien om andere redenen dan ter bereiking van een akkoord, dan draagt hij dit verzoek voor verdere afwikkeling over aan het ministerie.

Artikel 22. Bodemrecht

In aansluiting op artikel 22 van de wet beschrijft dit artikel het beleid over:

- de werkingssfeer van het bodemrecht;
- bodemrecht en bestuurlijke boeten;
- overbetekening bodembeslag;
- de volgorde uitwinning bodembeslag buiten faillissement;
- de volgorde uitwinning bodembeslag in faillissement;
- bodemrecht en insolventie van de derde-eigenaar;
- bodemrecht en voorrang;
- verzet en beroep.

22.1. Werkingssfeer en reikwijdte bodemrecht

Derden die de eigendom pretenderen van inbeslaggenomen roerende of onroerende zaken, kunnen hun rechten op die zaken – op de voet van artikel 456 Rv respectievelijk 538 Rv en volgende – geldend maken. Op grond van artikel 435 Rv kunnen derden zich ook tegen het beslag verzetten.

Onafhankelijk hiervan kunnen derden die geheel of gedeeltelijk recht menen te hebben op roerende zaken waarop voor een belastingschuld beslag is gelegd, hun bezwaren tegen de beslaglegging van die zaken in de administratieve sfeer door middel van een beroepschrift voorleggen aan de directeur.

Met derden worden hier niet alleen bedoeld degenen die zich op een eigendomsrecht beroepen, maar ook degenen die een beperkt recht op de zaak menen te hebben. Een tijdig ingediend beroepschrift op de voet van artikel 22, eerste lid, van de wet schort de executie van rechtswege op.

Artikel 22, derde lid, van de wet ontnemt derden de mogelijkheid van verzet in rechte tegen de inbeslagneming van de in dat artikel bedoelde zaken en genoemde belastingaanslagen. Dit noemt men het bodemrecht van de fiscus. Deze beperking biedt de ontvanger de mogelijkheid de belastingschuld te verhalen op de desbetreffende zaken, ook als deze niet aan de belastingschuldige toebehoren.

Voor de toepasselijkheid van artikel 22, derde lid, van de wet is in de eerste plaats beslissend of de aldaar bedoelde zaken op de bodem van de belastingschuldige in beslag genomen worden. Onder bodem wordt verstaan het perceel of het gedeelte van een perceel dat bij de belastingschuldige – voor welk doel dan ook – in gebruik is en waarover hij onafhankelijk van anderen de – feitelijke – beschikking heeft. Bovendien kan er sprake zijn van een gemeenschappelijke bodem als een perceel bij meer dan één natuurlijke en/of rechtspersoon in gebruik is. De uitdrukking 'stoffering' heeft in dit verband een zodanig brede betekenis, dat daaronder kan worden verstaan al hetgeen strekt tot gebruik van het perceel overeenkomstig zijn bestemming.

22.2. Bodemrecht en bestuurlijke boeten

Het bodemrecht wordt niet toegepast voor de bestuurlijke boeten.

22.3. Overbetekening bodembeslag

Als de ontvanger bekend is met de omstandigheid dat zaken in eigendom toebehoren aan een derde, dan is hij op grond van artikel 435, derde lid, Rv verplicht bij beslaglegging op die zaken, dit beslag binnen acht dagen na de beslaglegging aan die derde te doen betekenen door de belastingdeurwaarder.

Bij deze overbetekening moet de derde schriftelijk worden gemeld dat hij de mogelijkheid heeft een beroepschrift tegen de inbeslagneming te richten aan de directeur.

De ontvanger gaat onmiddellijk tot betekening aan de derde over als hij op enig later tijdstip – maar vóór de geplande verkoopdatum – kennis krijgt van het feit dat de in beslag genomen zaken eigendom zijn van die derde. Als tussen het moment van de betekening aan de derde en de vastgestelde verkoopdatum minder dan acht dagen liggen, gaat de ontvanger over tot het vaststellen van een nieuwe verkoopdatum.

22.4. Volgorde uitwinning bodembeslag buiten faillissement

Als de ontvanger naast zaken van de belastingschuldige ook zaken in beslag heeft genomen waar derden rechten op hebben, vindt uitwinning plaats overeenkomstig het bepaalde in artikel 14.1.4 van deze leidraad.

22.5. Volgorde uitwinning bodembeslag in faillissement

In een faillissementssituatie heft de ontvanger het met toepassing van het bodemrecht gelegd beslag ex artikel 22, derde lid, van de wet op, als mocht blijken dat het vrije boedelactief tezamen met de te verwachten verkoopopbrengst van de verpande bodemzaken ex artikel 21, tweede lid, van de wet van zodanige omvang is, dat daaruit de belastingschuld zal worden voldaan.

In andere gevallen kan de ontvanger in overleg met de derde-eigenaar besluiten om het beslag ex artikel 22, derde lid, van de wet op te heffen tegen zekerheidsstelling. Als de derde daartoe niet bereid is, kan de ontvanger tot verkoop van de bodemzaken overgaan.

De ontvanger boekt de verkoopopbrengst af op de belastingaanslagen waarvoor – met toepassing van het bodemrecht – beslag is gelegd. Als de ontvanger voor deze aanslagen nog geen vordering bij de curator heeft ingediend, doet hij dat alsnog voor het bedrag dat resteert na afboeking van de opbrengst van de verkochte bodemzaken. Hij beroept zich daarbij op voorrang.

22.6. Bodemrecht en insolventie van de derde-eigenaar

Het beslag dat is gelegd ten laste van de belastingschuldige vervalt zodra ten aanzien van de derde-eigenaar het faillissement dan wel de wettelijke schuldsaneringsregeling is uitgesproken.

De ontvanger meldt dan zijn vordering ter verificatie aan in de schuldsaneringsregeling dan wel het faillissement van de derde tot een bedrag gelijk aan de waarde in het economisch verkeer van de in beslag genomen zaken, maar ten hoogste tot het bedrag van de vordering. De ontvanger beroept zich hierbij op voorrang.

22.7. Bodemrecht en voorrang

In artikel 22 van de wet is geen bepaling omtrent voorrang opgenomen, maar volgens vaste jurisprudentie kan de ontvanger zich ook bij toepassing van dit artikel op voorrang beroepen.

22.8. Verzet en beroep

22.8.1. Verzet artikel 435, derde lid, Rv tegen bodembeslag

Als uit een verzetschrift ex artikel 435, derde lid, Rv blijkt dat de derde geen eigenaar is van de zaken genoemd in dat verzetschrift, of voor de ontvanger anderszins duidelijk is dat de derde geen eigenaar is van de betreffende zaken, dan vindt executie van die zaken in beginsel doorgang.

22.8.2. Taken met betrekking tot de schriftelijke mededeling ex artikel 435, derde lid, Rv inzake bodembeslag

Als de derde een schriftelijke mededeling ex artikel 435, derde lid, Rv heeft gedaan, heft de ontvanger het beslag op als zonder meer duidelijk is dat het zaken betreft waarop de ontvanger geen verhaal kan nemen.

In de overige gevallen zendt de ontvanger de schriftelijke mededeling door naar de directeur. Als ook de directeur geen aanleiding ziet aan het verzet tegemoet te komen, dan stuurt de ontvanger de stukken door naar de rijksadvocaat met het verzoek een procedure aan te spannen om een executoriale titel tegen de derde te verkrijgen.

22.8.3. Opschorting verkoop na verzet in rechte tegen bodembeslag

Een verzet op de voet van artikel 456 Rv tegen de verkoop van roerende zaken schort de voortgang van de executie niet van rechtswege op.

Niettemin schort de ontvanger de invordering in het algemeen op en neemt hij geen onherroepelijke maatregelen, tenzij naar het oordeel van de ontvanger het opschorten van de invordering de belangen van de Staat schaadt.

22.8.4. Beroepschrift ex artikel 22 van de wet

Het beroepschrift ex artikel 22 van de wet moet worden ingediend bij de ontvanger, waaronder de belastingschuldige ressorteert. Een beroepschrift kan niet meer worden ingediend als het beslag is opgeheven of vervallen.

Als toch een beroepschrift wordt ingediend, dan zal de directeur dit beroepschrift niet in behandeling nemen omdat het beslag niet meer ligt.

22.8.5. Beroepschriftprocedure ex artikel 22 van de wet

Onverminderd het bepaalde in artikel 22 van de wet geldt voor de beroepsfase dat als uit een beroepschrift niet duidelijk blijkt waarop het beroep is gebaseerd, de ontvanger de indiener verzoekt om het beroepschrift binnen een redelijke termijn (nader) te motiveren. De ontvanger wijst de indiener op een mogelijke niet-ontvankelijkverklaring bij het niet voldoen aan de motiveringsplicht.

22.8.6. Taak van de ontvanger met betrekking tot beroepschrift ex artikel 22, eerste lid, van de wet

Een beroepschrift dat te laat is ingediend – maar dat betrekking heeft op een beslag dat nog steeds ligt – zal de directeur niet ontvankelijk verklaren, tenzij hij van oordeel is dat de indiener niet in verzuim is geweest.

Een beroepschrift dat in verband met te late indiening niet-ontvankelijk is verklaard, zal de directeur ambtshalve in behandeling nemen. De ontvanger schort in het algemeen eveneens de verkoop op – ongeacht de eventuele wettelijke noodzaak daartoe – als een tijdig ingediend beroepschrift niet op alle inbeslaggenomen zaken betrekking heeft.

Als de belanghebbende zich met zijn bezwaren tot de ontvanger wendt voordat hij een beroepschrift indient of een procedure aanspant, dan wijst de ontvanger de belanghebbende op de mogelijkheid een beroepschrift tot de directeur te richten. Als de ontvanger in dit stadium met de belanghebbende tot een oplossing kan komen, verdient dit uiteraard aanbeveling. In geval van leasing geldt echter dat de ontvanger een beslag niet opheft dan na overleg met de directeur.

22.8.7. Beslissing directeur op het beroepschrift tegen een bodembeslag

De directeur motiveert de beslissing ook als sprake is van een te laat ingediend beroepschrift. De directeur zendt zijn beslissing op een ontvankelijk verklaard beroepschrift aan de ontvanger. De ontvanger draagt zorg voor onmiddellijke betekening van de beslissing aan de derde, aan de belastingschuldige of hun gemachtigden en – zo nodig – aan de bewaarder. Voor de betekening van de beslissing van de directeur worden geen kosten in rekening gebracht.

Een beslissing op een niet-ontvankelijk verklaard beroepschrift wordt hetzij door de directeur rechtstreeks aan de adressant of zijn gemachtigde en zo nodig aan de bewaarder gezonden, hetzij op verzoek van de directeur betekend op de wijze die geldt voor een ontvankelijk verklaard beroepschrift.

Als het gewenst is dat de zaken – in afwachting van de beslissing op het beroepschrift – spoedig worden verkocht, dan kan de ontvanger na overleg met de directeur erin toestemmen dat de verkoop door de derde gebeurt mits de opbrengst – die in de plaats van de zaken treedt – in afwachting van de beslissing bij de ontvanger wordt gedeponneerd.

22.8.8. Onduidelijk bezwaar tegen bodembeslag

De situatie kan zich voordoen dat de ontvanger uit het ingediende bezwaarschrift niet kan opmaken of is beoogd administratief beroep in te stellen op grond van artikel 22, eerste lid, van de wet dan wel verzet aan te tekenen op grond van artikel 435, derde lid, Rv.

Als dat het geval is, nodigt de ontvanger de derde uit zich daarover binnen tien dagen uit te laten. Als de derde niet reageert, wordt het geschrift aangemerkt als een beroepschrift ex artikel 22, eerste lid, van de wet.

22.8.9. Samenloop administratief beroep en verzet tegen bodembeslag

Als de derde zowel een beroepschrift ex artikel 22, eerste lid, van de wet indient als een schriftelijke mededeling doet als bedoeld in artikel 435, derde lid, Rv, dan behandelt de ontvanger eerst het verzet ex artikel 435, derde lid, Rv, voordat hij het beroepschrift doorzendt aan de directeur.

Als de ontvanger daarbij van oordeel is dat het beslag kan worden opgeheven, dan bevordert hij de intrekking van het beroepschrift ex artikel 22 van de wet. Bij een verzetprocedure beslist de directeur op het beroepschrift, in die zin dat hij zich zal houden aan de uitspraak gewezen in de verzetprocedure.

22.8.10. Criteria voor de beslissing op het beroepschrift ex artikel 22, eerste lid, van de wet

Bij de beslissing van de directeur op een beroepschrift dat is ingediend tegen de inbeslagneming van bodemzaken voor belastingaanslagen als bedoeld in artikel 22, derde lid, van de wet, wordt het eigendomsrecht van een derde ontzien in die gevallen waarin sprake is van reële eigendom van de derde.

Onder reële eigendom van de derde wordt verstaan de situatie waarin de zaken zowel juridisch eigendom zijn van de derde, als in economisch opzicht in overwegende mate aan hem toebehoren.

Dit terughoudend beleid geldt dus niet als de economische verhouding tussen de belastingschuldige en de zaken aanleiding geeft deze als zijn zaken aan te merken. Verhaal op zaken van een derde is dan gerechtvaardigd.

Als voorbeelden hiervan kunnen gelden:

- de gevallen waarin zaken zijn geleverd in huurkoop of onder eigendomsvoorbehoud;
- situaties waarin door middel van leasing of andere vormen van huur of bruikleen het economisch risico van waardevermindering van de zaken in overwegende mate bij de belastingschuldige ligt.

In dit verband wordt verwezen naar het besluit van 15 november 1999, nummer AFZ 99/3262M, Stcrt. 225, laatstelijk gewijzigd bij besluit van 27 juni 2001, RTB 2001/2423, Stcrt. 122.

In dat besluit – de zogenoemde leaseregeling – is aangegeven onder welke voorwaarden de lessor fiscaal als eigenaar van het lease-object wordt aangemerkt en er dus sprake is van reële eigendom.

Deze voorwaarden zijn:

- a. de lessor gedraagt zich als eigenaar van het lease-object;
- b. de lessor heeft de juridische eigendom van het lease-object;
- c. de lessor loopt (positief/negatief) restwaarderisico ten aanzien van het lease-object.

Van dit laatste wordt geacht sprake te zijn:

- bij contracten met een koopoptie en/of verlengingsoptie voor de lessee als:
 1. de optieprijs reëel is, dat wil zeggen is vastgesteld op basis van de op het moment van het aangaan van het leasecontract redelijkerwijs te schatten waarde van het lease-object aan het einde van de vaste leaseperiode;
 2. het bedrag van de koopoptie dan wel de contante waarde van de verlengingsoptiebijdragen niet lager is dan 7,5% van de fiscale kostprijs;
 3. het lease-object na de vaste leaseperiode niet voor een lager bedrag (dan uit de punten 1 en 2 voortvloeit) ter beschikking wordt gesteld, dan wel wordt vervreemd aan de lessee.
- bij contracten zonder koop- en/of verlengingsoptie voor de lessee, als op het moment dat het contract wordt afgesloten de reële verwachting bestaat dat het lease-object na afloop van de vaste leaseperiode nog een substantiële waarde heeft (minimaal 7,5% van de fiscale kostprijs). Als een object na afloop van de vaste leaseperiode tegen een lagere vergoeding dan correspondeert met de hiervoor genoemde waarde aan de lessee ter beschikking wordt gesteld dan wel vervreemd, wordt aangenomen dat hieraan niet is voldaan.

Bij de voormelde contracten bepaalt het besluit vervolgens als belangrijkste voorwaarden dat:

1. de vaste leaseperiode niet langer is dan 85% van de geschatte economische levensduur van het lease-object;
2. geen afdekking heeft plaatsgevonden van het restwaarderisico bij de lessee of bij een aan de lessee gelieerde partij;
3. geen afdekking heeft plaatsgevonden van het restwaarderisico bij een ander dan de lessee of bij een ander dan een aan de lessee gelieerde partij voor een bedrag van minimaal 7,5% van de fiscale kostprijs;
4. de lessee in feite toch niet beschikt – via andere overeenkomsten – over nagenoeg het volledige economisch belang bij het lease-object.

Als contracten een langere looptijd hebben dan vijf jaar wordt het vereiste minimum restwaarderisico per jaar met 0,5% van de fiscale kostprijs verhoogd, voor zover de periode van vijf jaren wordt overschreden. Verder geeft het besluit nog een bijzondere regeling voor specifieke lease-objecten.

Contracten zonder koop- of verlengingsoptie voor de lessee worden gelijkgesteld aan de contracten waarin de lessee een dergelijke optie bezit tegen de 'alsdan geldende marktwaaarde'.

Daarnaast zijn er zes situaties waarin geen sprake is van een terughoudend beleid, hoewel sprake kan zijn van reële eigendom van de derde in bovenbedoelde zin. Het betreft:

- Zaken die door de derde onder enige titel ter beschikking zijn gesteld aan de belastingschuldige, terwijl daarnaast tussen de derde en de belastingschuldige een overeenkomst is gesloten waarin een afnameverplichting of afnamebeding ten behoeve van de derde is opgenomen.
- Zaken die toebehoren aan de echtgenoot die met de belastingschuldige een gezamenlijke huishouding voert. Dit geldt uitsluitend voor zaken die in beslag genomen zijn in verband met belastingschuld die materieel is ontstaan in de periode waarin een gezamenlijke huishouding werd gevoerd.
- Zaken waarbij in het kader van samenspanning tussen de belastingschuldige en de derde de juridische eigendomssituatie is gefingeerd om verhaal te bemoeilijken.
- Zaken die door de derde onder enige titel ter beschikking zijn gesteld, terwijl zodanige afspraken zijn gemaakt tussen de belastingschuldige en de derde dat de belastingschuldige – hoewel hij formeel zelfstandig ondernemer is en hij daardoor risico's draagt – in feite de vrije beschikkingsmacht over zijn bedrijf en de beslissingsbevoegdheid die normaliter bij het ondernemerschap past, geheel of ten dele mist. Dit komt omdat hij dit – in een van de situatie afhankelijke mate – feitelijk moet overlaten aan die derde, zonder wie de bedrijfsvoering (of een deel daarvan) zoals die plaatsvindt, niet denkbaar is.
- Zaken die zijn vervreemd in het kader van de uitoefening van een pandrecht of een ander tot zekerheid strekkend recht (mede) met het oogmerk deze zaken aan verhaal door de ontvanger te onttrekken.
- Zaken waarvan de lessor fiscaal als eigenaar wordt aangemerkt terwijl de fiscale eigendom van die zaken op een eerder tijdstip krachtens een toen bestaande lease-overeenkomst – waaronder mede begrepen aankoopfinancieringscontracten op basis van verpanding van de verworven zaak – bij de huidige lessee heeft berust.

22.8.11. Beëindiging operationele lease-overeenkomst

Bij beëindiging van een lease-overeenkomst door het verstrijken van de overeengekomen leaseperiode of door opzegging geldt in het algemeen als uitgangspunt dat een aanvankelijke kwalificatie ook na opzegging blijft gelden. Uitzondering hierop is als de lessor het object na beëindiging van de lease-overeenkomst – regulier dan wel

voortijdig – zonder rechtsgeldige titel bij de lessee in gebruik laat.

De lessor moet bij beëindiging van de lease het gebruiksrecht aan de lessee ontzeggen; zowel formeel als de facto. Als ten tijde van de beslaglegging blijkt dat het object ondanks de opzegging van de lease-overeenkomst nog in gebruik is bij de lessee, zal de lessor aan moeten tonen dat hij naar maatstaven van redelijkheid en billijkheid al het mogelijke heeft gedaan en nog steeds doet, om het voortgezette gebruik door de lessee te beëindigen.

Onder 'al het mogelijke' wordt met name meer verstaan dan een formeel verbod op het gebruik: er moet sprake zijn van controle daarop en zo mogelijk het fysiek onmogelijk maken van voortgezet gebruik. Deze voorwaarde is niet van toepassing als de periode tussen opzegging en beslaglegging dusdanig kort is dat van de lessor redelijkerwijs niet kan worden gevergd al de nodige actie te hebben ondernomen.

22.8.12. Executie en bodemrecht

De executie met toepassing van het bodemrecht van zaken, waarvan de ontvanger weet dat deze niet aan de belastingschuldige toebehoren, maar ten aanzien waarvan geen beroepschrift is ingediend of verzet is gedaan, heeft slechts plaats als zij past in het beleid, dat is verwoord in artikel 22.8.10 van deze leidraad.

In twijfelgevallen wordt de zaak vooraf aan het oordeel van de directeur onderworpen.

Artikel 22bis. Mededeling

In aansluiting op artikel 22bis van de wet beschrijft dit artikel het beleid over:

- uitzondering verplichte mededeling ex artikel 22bis, tweede lid, van de wet;
- de onverkorte mededelingsverplichting;
- de normale uitoefening van het bedrijf of beroep;
- de reactietermijn van de ontvanger na een mededeling;
- het overleg naar aanleiding van een mededeling ex artikel 22bis, tweede lid, van de wet.

Artikel 22bis.1. Uitzondering verplichte mededeling ex artikel 22bis, tweede lid, van de wet

1. De verplichting tot mededeling, bedoeld in artikel 22bis, tweede lid, van de wet, geldt behoudens de in de wet genoemde gevallen bovendien niet indien de derde geen ander voornemen in de zin van artikel 22bis, tweede lid, van de wet heeft dan het afvoeren van een bodemzaak van de bodem van de belastingschuldige en:

A. de bodemzaak in reële eigendom toebehoort aan de derde en om die reden op grond van artikel 22.8.10 van deze leidraad van de toepassing van het bodemrecht is ontheven. Waar op grond van artikel 22.8.10, laatste alinea, van deze leidraad, het bodemrecht niettemin kan worden toegepast, geldt de mededelingsverplichting onverkort.

Of;

B.

1°. ter zake van de verwerving van die bodemzaak volledige of nagenoeg volledige financiering door de derde is overeengekomen (aankoopfinanciering) waarbij ten behoeve van die derde een pandrecht als bedoeld in artikel 3:237, eerste lid, van het Burgerlijk Wetboek op de betreffende bodemzaak is gevestigd, indien is voldaan aan de volgende voorwaarden:

- a.** de verpanding een individuele bodemzaak betreft;
 - b.** de initiële vordering ter zake waarvan het pandrecht geldt, de aankoopsom of nagenoeg de aankoopsom van de individuele bodemzaak betreft;
 - c.** ter zake van de afbetaling van bedoelde vordering ten tijde van de verpanding een vast aantal termijnen is overeengekomen waarvan het beloop overeenkomt of nagenoeg overeenkomt met de economische levensduur van de bodemzaak; en
 - d.** het pandrecht van de derde-aankoopfinancier ten tijde van de vestiging ervan aantoonbaar een eerste pandrecht betreft dat ook tegen andere zekerheidshouders kan worden geldend gemaakt.
- Of;

2°. ter zake van de verwerving van die bodemzaak een financieringsvorm(aankoopfinanciering) is overeengekomen waardoor de juridische eigendom van die zaak ten tijde van het in het genoemde lid bedoelde handelen verblijft bij of is voorbehouden aan de derde. De onder 1° genoemde cumulatieve voorwaarden a tot en met c zijn van overeenkomstige toepassing.

2. Voor 'de individuele bodemzaak', 'een individuele bodemzaak', 'die zaak', 'de bodemzaak' of 'die bodemzaak' zoals genoemd in het eerste lid, onderdeel B, kan gelezen worden 'het samenstel van bodemzaken die samen één zaak vormen'.
3. Voor 'individuele bodemzaak', 'zaak' of 'bodemzaak' zoals genoemd in het eerste lid, onderdeel B, kan gelezen worden 'verschillende bodemzaken die gezamenlijk en gelijktijdig verworven en geleverd of verpand worden'.

Artikel 22bis.2. Onverkorte mededelingsverplichting

In afwijking van artikel 22bis.1., eerste lid, geldt de mededelingsplicht voor de onder onderdeel B genoemde gevallen onverkort indien:

- a. ter zake van de financiering enige betalingsachterstand is ontstaan die ten tijde van het in artikel 22bis, tweede lid, van de wet bedoelde handelen meer dan vier maanden heeft voortgeduurd;
- b. de derde mede zekerheids- of eigendomsrechten op bodemzaken van de belastingschuldige heeft verworven welke niet uitsluitend strekken ter verzekering van vorderingen die voortvloeien uit de financiering van de verwerving (aankoopfinanciering) van de betreffende zaken;
- c. de aankoopfinanciering tot stand is gekomen na verloop van drie maanden na de initiële machtsverschaffing van de individuele bodemzaak aan de belastingschuldige; of
- d. ter zake van de bodemzaak een wederzijdse zekerheden-regeling is overeengekomen waarbij een derde-financier betrokken is.

Artikel 22bis.3. Normale uitoefening van het bedrijf of beroep

Onder handelingen die worden verricht in de normale uitoefening van het bedrijf of beroep van de belastingschuldige worden verstaan vervangingsinvesteringen of andere handelingen die nadrukkelijk in het teken staan van de continuïteit van het bedrijf of beroep van de belastingschuldige zoals dat bedrijf ten tijde van die handeling wordt gevoerd respectievelijk het beroep wordt uitgeoefend. Handelingen die plaatsvinden met het oogmerk zekerheid uit te winnen of te versterken, vinden niet plaats in de normale uitoefening van het bedrijf of het beroep.

Artikel 22bis.4. Reactietermijn ontvanger na mededeling

In het geval de ontvanger na ontvangst van een mededeling besluit geen beslag te leggen, stelt hij de derde daarvan zo spoedig mogelijk in kennis.

Ten aanzien van de behandelingstermijn van de mededeling houdt de ontvanger zoveel als mogelijk rekening met de hem ter kennis gebrachte gerechtvaardigde belangen van de belastingschuldige en van derden.

Artikel 22bis.5. Overleg n.a.v. mededeling ex artikel 22bis, tweede lid, van de wet

De derde die voornemens is zijn rechten uit te oefenen, dan wel een andere handeling te verrichten of te laten verrichten in de zin van artikel 22bis, tweede lid, van de wet, kan in overleg treden met de ontvanger teneinde overeenstemming te bereiken over de afhandeling van de mededeling. Hierbij zijn de uitgangspunten als beschreven in de artikelen 22bis.5.1. tot en met 22bis.5.3. van deze leidraad van toepassing.

Artikel 22bis.5.1. Afkoop voorrecht of verhaalsrecht

Op verzoek van de derde die de mededeling heeft gedaan, kan de ontvanger afzien van het leggen van beslag c.q. de vervolging van een naar aanleiding van de mededeling gelegd beslag op de betreffende bodemzaken, tegen betaling van een geldsom. Daarbij gelden de volgende voorwaarden:

- a. de geldsom is niet direct of indirect afkomstig uit het vermogen van de belastingschuldige maar wordt gefinancierd door een derde;
- b. het beloop van de aangeboden geldsom is ten minste gelijk aan de executiewaarde van de betreffende bodemzaken; en
- c. de ontvanger behoudt zich het recht voor het restant van de belastingschuld in te vorderen met alle middelen rechtens.

Artikel 22bis.5.2. Reorganisatie en schuldsanering

Op verzoek van de belastingschuldige of de derde die de mededeling heeft gedaan, kan de ontvanger afzien van het leggen van beslag c.q. de vervolging van een naar aanleiding van de mededeling gelegd beslag op de betreffende bodemzaken indien dit noodzakelijk is voor de instandhouding van de onderneming of van een deel van de onderneming. Wanneer de bedoelde instandhouding niet kan slagen zonder schuldsanering, is daarbij het bepaalde in de artikelen 26.3 of 73.6 van deze leidraad van overeenkomstige toepassing. Waar op grond van deze artikelen

zekerheidstelling wordt vereist, omvat die zekerheid tenminste de betreffende bodemzaken.

Artikel 22bis.5.3. Reorganisatie en uitstel van betaling

Op verzoek van de belastingschuldige of de derde die de mededeling heeft gedaan, kan de ontvanger afzien van het leggen van beslag c.q. de vervolging van een naar aanleiding van de mededeling gelegd beslag op de betreffende bodemzaken indien dit noodzakelijk is voor de instandhouding van de onderneming of van een deel van de onderneming. Wanneer de bedoelde instandhouding niet kan slagen zonder dat voor een bepaalde periode uitstel van betaling wordt verleend, is daarbij het bepaalde in de artikelen 25.6.1. tot en met 25.6.2B. van deze leidraad van overeenkomstige toepassing. In elk geval is voor het uitstel zekerheidstelling vereist, welke zekerheid tenminste de betreffende bodemzaken omvat.

Artikel 22a. Bijzonder verhaalsrecht in relatie tot autoverhuurbedrijven en leasemaatschappijen

In aansluiting op artikel 22a van de wet beschrijft dit artikel het beleid over het bijzondere verhaalsrecht in relatie tot autoverhuurbedrijven en leasemaatschappijen.

22a.1. Autoverhuurbedrijven en leasemaatschappijen

Motorrijtuigen die toebehoren aan autoverhuurbedrijven of leasemaatschappijen zullen in beginsel geen voorwerp zijn van het bijzondere verhaalsrecht van artikel 22a van de wet. Dit is slechts anders als sprake is van misbruik of als de belasting die betrekking heeft op het betreffende motorrijtuig niet is betaald. In het laatste geval blijft de toepassing van het verhaalsrecht beperkt tot die belasting.

Artikel 23

Er zijn in deze leidraad op artikel 23 van de wet geen beleidsregels gemaakt.

Artikel 23a. Bijzonder verhaalsrecht op goederen van het afgezonderd particulier vermogen en op goederen van een derde waarin het afgezonderd particulier vermogen een belang heeft van 5 percent of meer

In aansluiting op artikel 23a van de wet beschrijft dit artikel het beleid over:

- de situaties waarin het verhaalsrecht gebezigd kan worden;
- de volgorde van uitwinning van goederen van de diverse partijen (belastingsschuldige, afgezonderd particulier vermogen en de derde).

23a.1. Wanneer kan het bijzonder verhaalsrecht worden ingeroepen

Het bijzonder verhaalsrecht kan slechts worden ingeroepen in situaties waarin sprake is van belastingaanslagen, voor zover zij aan de belastingschuldige zijn opgelegd als gevolg van een toerekening van een afgezonderd particulier vermogen als bedoeld in artikel 2.14a van de Wet inkomstenbelasting 2001. Voor de invordering van andere belastingsschulden dan de in de vorige volzin genoemde, kan het verhaalsrecht niet worden ingeroepen. Voordat het verhaalsrecht wordt toegepast dient vast te staan dat de belastingschuldige in gebreke is met het nakomen van zijn betalingsverplichtingen en zelf onvoldoende verhaal biedt. Indien belastingschuldige over verhaalsactiva beschikt waarover een rechtsgeding aanhangig is of die zich in het buitenland bevinden dan wel anderszins niet eenvoudig zijn uit te winnen, worden die activa niet meegenomen bij de beoordeling of belastingschuldige voldoende verhaal biedt.

23a.2. Volgorde van uitwinning van daarvoor in aanmerking komende goederen.

Artikel 23a bepaalt dat in gevallen waarin de belastingschuldige in gebreke is met het voldoen van belastingaanslagen die aan hem zijn opgelegd als gevolg van een toerekening van een afgezonderd particulier vermogen als bedoeld in artikel 2.14a van de Wet inkomstenbelasting 2001, die belastingaanslagen door de ontvanger kunnen worden ingevorderd met gebruikmaking van het in artikel 23a beschreven bijzonder verhaalsrecht. Dit houdt in dat door de ontvanger niet alleen invorderingsmaatregelen kunnen worden getroffen ten laste belastingschuldige maar ook – met gebruikmaking van het bijzonder verhaalsrecht – door het nemen van verhaal op de goederen van

- 1) het afgezonderd particulier vermogen;
- 2) een derde waarin het afgezonderd particulier vermogen een belang heeft van 5 percent of meer.

Indien aan de belastingschuldige belastingaanslagen zijn opgelegd als gevolg van een toerekening van een afgezonderd particulier vermogen als bedoeld in artikel 2.14a van de Wet inkomstenbelasting 2001, dient de

ontvanger – met inachtneming van het in de laatste volzin van 23.2. bepaalde – vooreerst invordering ten laste van belastingschuldige zelf te beproeven.

Pas daarna beproeft de ontvanger invordering met toepassing van het bijzonder verhaalsrecht zoals beschreven in artikel 23a, onderdeel a, van de wet, op goederen van het afgezonderd particulier vermogen. Pas nadat gebleken is dat invordering op goederen van het afgezonderd particulier vermogen faalt dan wel niet toereikend is om de volledige fiscale verplichtingen aan te zuiveren kan de ontvanger overgaan tot aanwending van het bijzonder verhaalsrecht zoals beschreven in artikel 23a, onderdeel b, van de wet. Verhaal op goederen van de derde als bedoeld in artikel 23a, onderdeel b, kan slechts worden uitgeoefend ten belope van het belang dat het afgezonderd particulier vermogen heeft in die derde.

Artikel 24. Verrekening

In aansluiting op artikel 24 van de wet beschrijft dit artikel het beleid over:

- wanneer verrekening;
- betwiste schuld en verrekening;
- reikwijdte van de verrekening;
- bekendmaking verrekening;
- verrekening en fiscale eenheid vennootschapsbelasting;
- instemmingsregeling bij cessie en verpanding.

24.1. Wanneer verrekening

De verrekening vindt niet van rechtswege plaats. De ontvanger bepaalt of al dan niet tot verrekening wordt overgegaan.

Als de belastingschuldige de ontvanger verzoekt een bepaalde belastingteruggaaf of een ander uit te betalen bedrag met een bepaalde openstaande aanslag of andere vordering te verrekenen, dan willicht de ontvanger dit verzoek altijd in.

Dit geldt ook als het verzoek wordt gedaan nog voordat de teruggaaf is geformaliseerd of het uit te betalen bedrag is vastgesteld. In dat geval schort de ontvanger de invordering echter niet zonder meer op. Zo nodig kan de belastingschuldige om uitstel van betaling in verband met de te verwachten teruggaaf respectievelijk het te verwachten uit te betalen bedrag verzoeken (zie artikel 25.3 van deze leidraad).

24.1.1. Verrekening voorlopige teruggaaf inkomstenbelasting en beslagvrije voet

De ontvanger is bevoegd een van de belastingschuldige te innen bedrag te verrekenen met een voorlopige teruggaaf inkomstenbelasting. Als de belastingschuldige door die verrekening een lager bedrag aan bestaansmiddelen overhoudt dan overeenkomt met de voor hem geldende beslagvrije voet, kan hij de ontvanger verzoeken de verrekening ongedaan te maken voor zover hierdoor de beslagvrije voet is aangetast. Als de belastingschuldige voldoende aannemelijk heeft gemaakt dat de beslagvrije voet is aangetast, zal de ontvanger rekening houden met de beslagvrije voet bij de laatste verrekening die plaatsvond vóór de indiening van het verzoek en bij de daaropvolgende verrekeningen.

Als sprake is van een notoire wanbetaler als bedoeld in artikel 19, tweede lid, van de wet, past de ontvanger de in artikel 19, eerste lid, laatste volzin van de wet geregelde mogelijkheid tot doorbreking van de beslagvrije voet op overeenkomstige wijze toe. Het bepaalde in artikel 19.1.7 van deze leidraad is hierbij van toepassing.

24.2. Betwiste schuld en verrekening

In het algemeen gaat de ontvanger niet tot verrekening over met een te betalen bedrag dat de belastingschuldige betwist en waarvoor de ontvanger uitstel van betaling heeft verleend op grond van artikel 25.2 van deze leidraad.

De ontvanger kan wel verrekenen als de financiële situatie van de belastingschuldige zodanig is dat vrees voor onverhaalbaarheid bestaat.

24.3. Reikwijdte van de verrekening

Ondanks het feit dat de wet daartoe wel de mogelijkheid biedt, worden uit te betalen bedragen niet automatisch verrekend met aanslagen die (nog) niet invorderbaar zijn. Dit laat onverlet dat de ontvanger bevoegd is om in daartoe aanleiding gevende gevallen binnen de betalingstermijn te verrekenen.

Bij een voorlopige belastingaanslag in de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting die is gedagtekend in het

jaar waarover deze is vastgesteld, kan de ontvanger alleen verrekenen voor zover de betalingstermijnen zijn verstreken.

Hierop maakt de ontvanger een uitzondering als er sprake is van een situatie als bedoeld in artikel 10, eerste lid, onderdelen b, c of d, van de wet. Dan is verrekening mogelijk met alle termijnen van de voorlopige aanslag vanaf het moment dat zich één van de genoemde situaties voordoet.

Verrekening met andere bedragen waarvan de invordering aan de ontvanger is opgedragen, kan plaatsvinden vanaf het moment waarop de invordering aan de ontvanger is opgedragen.

24.4. Bekendmaking verrekening

Verrekening van een uit te betalen bedrag door de ontvanger gebeurt bij beschikking. De beschikking wordt aan de belastingschuldige bekendgemaakt door toezending of uitreiking van een kennisgeving.

Deze bekendmaking kan ook namens de ontvanger door de B/CA worden gedaan. Het achterwege laten van de bekendmaking heeft niet tot gevolg dat de verrekening nietig is.

24.5. Verrekening en fiscale eenheid vennootschapsbelasting

In artikel 24, eerste lid, van de wet is geregeld dat de ontvanger alle in te vorderen en uit te betalen bedragen van alle onderdelen van een fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting onderling kan verrekenen.

Verrekening is mogelijk voor zover zowel het uit te betalen bedrag als het in te vorderen bedrag materieel zijn ontstaan gedurende het bestaan van de fiscale eenheid. Dit geldt ook als de daadwerkelijke verrekening pas plaatsvindt na verbreking van de fiscale eenheid. Voor teruggaven als gevolg van verliesverrekening geldt echter het volgende.

Verliezen die zijn ontstaan na verbreking van de fiscale eenheid kunnen worden teruggewenteld naar de bestaansperiode. Teruggaven die daaruit voortvloeien, kunnen worden verrekend met belastingschuld die materieel is ontstaan tijdens de bestaansperiode. Het voorgaande geldt mutatis mutandis ook, als er geen sprake is van een verbreking van de fiscale eenheid maar van een wijziging van de samenstelling daarvan.

Als verliezen die zijn ontstaan tijdens het bestaan van de fiscale eenheid, worden teruggewenteld naar perioden die zijn gelegen vóór het begin van de bestaansperiode, dan vallen de teruggaven buiten de bestaansduur van de fiscale eenheid. Dit neemt niet weg dat verrekening mogelijk is op de voet van artikel 24 van de wet als het om dezelfde belastingschuldige gaat.

Als een dochtermaatschappij in de loop van het boekjaar deel gaat uitmaken van een fiscale eenheid en deze eenheid eindigt voor die dochtermaatschappij nog in hetzelfde boekjaar, dan wordt geacht voor de tussenliggende periode voor die dochtermaatschappij geen fiscale eenheid tot stand te zijn gekomen. Dit geldt ook voor een bestaande fiscale eenheid die in de loop van het boekjaar deel gaat uitmaken van een andere fiscale eenheid en nog in hetzelfde boekjaar daaruit wordt ontvoegd.

Verrekeningen die plaats hebben gevonden in de periode tussen de voeging en de ontvoeging blijven evenwel in beide gevallen in stand.

24.6. Instemmingsregeling bij cessie en verpanding

24.6.1. Geen verrekening bij instemming cessie of verpanding

In artikel 24, vierde lid, van de wet is een instemmingsregeling opgenomen die verrekening uitsluit als de ontvanger instemt met cessie (artikel 3:94 BW) of stille verpanding (artikel 3:239 BW) van een uit te betalen bedrag.

Als de ontvanger niet heeft ingestemd, kan hij tot verrekening met openstaande schulden overgaan ook al is de cessie of verpanding aan hem meegedeeld. De ontvanger verrekent het uit te betalen bedrag met de belastingschulden die openstaan op het moment van formalisering van het uit te betalen bedrag.

Bij openbare verpanding van een uit te betalen bedrag geldt geen instemmingsregeling.

24.6.2. Mogelijkheid van cessie of verpanding uit te betalen bedragen

Cessie of stille verpanding van een uit te betalen bedrag is mogelijk mits dit bedrag voldoende bepaald is omschreven.

Stille verpanding is mogelijk vanaf het moment dat de aanspraak op teruggaaf van het saldo van positieve en negatieve elementen van de belastingaanslag of de teruggaafbeschikking materieel vaststaat. Dit is op zijn vroegst het geval na het einde van het jaar of tijdvak waarop de teruggaaf betrekking heeft.

24.6.3. Instemming of weigering met een cessie of verpanding

De weigering van een instemming met de cessie of verpanding heeft betrekking op de gehele cessie of verpanding. De instemming wordt niet gedeeltelijk verleend. Wel bestaat de mogelijkheid om een uit te betalen bedrag in gedeelten te cederen of te verpanden. De ontvanger moet dan bij iedere cessie of verpanding afzonderlijk beoordelen of hij daarmee instemt.

Instemming met een cessie of verpanding wordt alleen geweigerd als de ontvanger gegronde redenen heeft om aan te nemen dat instemmen met de cessie of verpanding zal kunnen leiden tot oninbaarheid dan wel onverhaalbaarheid van een ten tijde van de mededeling invorderbare belastingaanslag (of anderszins voor verrekening vatbare schuld) waarmee het uit te betalen bedrag zonder cessie of verpanding had kunnen worden verrekend. De weigering voorkomt aldus dat de invordering van deze aanslag wordt gefrustreerd. Deze situatie zal zich onder meer voordoen bij een belastingschuldige die bekend staat als een notoir slechte betaler.

Met nadruk wordt vermeld dat bij de beoordeling of met een cessie of verpanding moet worden ingestemd geen rekening wordt gehouden met materieel ontstane belastingschulden die nog niet zijn geformaliseerd in een belastingaanslag. De ontvanger is verplicht met een cessie of verpanding in te stemmen als op het tijdstip van de mededeling van de cessie of verpanding ten name van de belastingschuldige geen voor verrekening vatbare (en dus geformaliseerde) schuld invorderbaar is.

De ontvanger maakt zijn beschikking aan de belastingschuldige en aan de derde – in dit geval de pandhouder of cessionaris – bekend door middel van een gedagtekende kennisgeving, waarbij de belastingschuldige op de mogelijkheid wordt gewezen bij de directeur beroep in te stellen.

24.6.4. Beroepsprocedure weigeren instemming cessie of verpanding en Awb

Onverminderd het bepaalde in artikel 24 van de wet geldt met betrekking tot een beroepschrift waaruit niet direct duidelijk blijkt waarop het beroep is gebaseerd, dat de ontvanger de indiener verzoekt het beroepschrift binnen een redelijke termijn (nader) te motiveren. De ontvanger wijst de indiener op een mogelijke niet-ontvankelijkverklaring bij het niet voldoen aan deze motiveringsplicht.

24.6.5. Bekendmaking beschikking directeur bij cessie of verpanding

De beschikking van de directeur op het beroepschrift wordt bekend gemaakt door toezending of uitreiking van de beschikking aan zowel de belastingschuldige als de derde, in dit geval de pandhouder of cessionaris.

24.6.6. Houding ontvanger bij procedure tegen weigeren instemming met cessie of verpanding

De belastingschuldige kan zich tot de voorzieningenrechter wenden met het verzoek de ontvanger te verbieden de instemming te weigeren. Totdat de voorzieningenrechter uitspraak heeft gedaan, gaat de ontvanger niet tot verrekening over.

Als de rechter het verzoek afwijst, dan verrekent de ontvanger niet eerder dan nadat veertien dagen zijn verstreken na de dag van de uitspraak, tenzij tegen deze uitspraak hoger beroep is ingesteld.

Als de rechter het verzoek ook in hoger beroep afwijst, verrekent de ontvanger niet eerder dan nadat de uitspraak in hoger beroep onherroepelijk vaststaat.

Artikel 25. Uitstel van betaling

In aansluiting op artikel 25 van de wet beschrijft dit artikel het beleid over:

- de algemene uitgangspunten van het uitstelbeleid;
- uitstel in verband met bezwaar tegen een belastingaanslag;
- uitstel in verband met een te verwachten uit te betalen bedrag;
- uitstel in verband met betalingsproblemen;
- betalingsregeling voor particulieren;
- betalingsregeling voor ondernemers;
- administratief beroep.

25.1. Algemene uitgangspunten uitstelbeleid

25.1.1. Houding van de ontvanger tijdens behandeling verzoek om uitstel

Gedurende de behandeling van het verzoek om uitstel van betaling handelt de ontvanger overeenkomstig het beleid dat wordt gevoerd als het verzoek is toegewezen.

Als er aanwijzingen zijn dat de belangen van de Staat kunnen worden geschaad, kan de ontvanger ondanks het verzoek om uitstel wel invorderingsmaatregelen treffen.

25.1.2. Toewijzing van het verzoek om uitstel van betaling

Bij toewijzing van het verzoek vermeldt de ontvanger de voorwaarden waaronder hij uitstel van betaling verleent in de beschikking.

25.1.3. Redenen afwijzing verzoek om uitstel

Een verzoek om uitstel van betaling wordt in ieder geval afgewezen als:

- a.** de medewerking van de verzoeker aan de Belastingdienst naar het oordeel van de ontvanger onvoldoende is;
- b.** onjuiste gegevens worden verstrekt;
- c.** de gevraagde gegevens niet (volledig) binnen de door de ontvanger daartoe gestelde termijn zijn verstrekt;
- d.** de gevraagde zekerheid niet wordt gesteld (zie artikel 25.1.13, 25.2.5, 25.5.2 en 25.6.2 van deze leidraad);
- e.** de waarde van vermogensobjecten in redelijkheid te gelde kan worden gemaakt teneinde daarmee de verschuldigde belasting te betalen;
- f.** de berekende betalingscapaciteit zodanig is dat de schuld direct voldaan kan worden;
- g.** de betalingsregeling zich over een voor de ontvanger onaanvaardbare termijn uitstrekt;
- h.** de betalingsproblemen structureel zijn en een betalingsregeling volgens de ontvanger geen uitkomst zal bieden;
- i.** sprake is van een verzoek om uitstel van betaling van een belastingaanslag in verband met betalingsmoeilijkheden en voorafgaande aan dat verzoek uitstel is genoten in verband met een bezwaar- of beroepsprocedure tegen die aanslag, terwijl gedurende die procedure betalingsmiddelen ter beschikking hebben gestaan, waarmee de belastingschuld kon worden betaald.

De ontvanger is niet verplicht de belastingschuldige in de gelegenheid te stellen zijn zienswijze naar voren te laten brengen voordat hij het verzoek om uitstel geheel of gedeeltelijk afwijst. Als het verzoek om uitstel wordt afgewezen, moet gemotiveerd worden waarom tot afwijzing van het verzoek is besloten. Daarbij moeten alle afwijzingsgronden worden genoemd; er kan niet worden volstaan met het noemen van de voornaamste afwijzingsgrond.

25.1.4. Redenen beëindigen uitstel

Het uitstel wordt in ieder geval beëindigd als:

- a.** niet aan de voorwaarden wordt voldaan waaronder het uitstel is verleend;
- b.** tijdens de looptijd van het uitstel blijkt dat onjuiste gegevens zijn verstrekt;
- c.** de aanleiding tot uitstel van betaling is weggefallen;
- d.** de financiële omstandigheden van de belastingschuldige zodanig veranderen of zijn veranderd dat het naar het oordeel van de ontvanger onjuist is het uitstel te continueren;
- e.** de medewerking van de verzoeker aan de Belastingdienst naar het oordeel van de ontvanger onvoldoende is;
- f.** zich een situatie voordoet zoals omschreven in artikel 10 van de wet en de ontvanger van mening is dat de verhaalbaarheid van de belastingschuld waarvoor uitstel is verleend, ernstig in gevaar komt;
- g.** belastingschuldige in staat van faillissement wordt verklaard, hem surseance van betaling wordt verleend of hij wordt toegelaten tot de wettelijke schuldsanering natuurlijke personen.

25.1.5. Beëindigen van een betalingsregeling met meer dan één termijn

Als de belastingschuldige een betalingsregeling van meer dan één termijn niet nakomt, kan de ontvanger alvorens hij de regeling beëindigt, de belastingschuldige in de gelegenheid stellen om alsnog binnen tien dagen de achterstand te voldoen.

25.1.6. Van rechtswege vervallen van een verleend uitstel

Als de ontvanger uitstel heeft verleend tot een bepaald tijdstip en dit tijdstip is verstreken, dan is daardoor het uitstel van rechtswege vervallen.

Als het verzoek om uitstel van betaling schriftelijk is ingediend, stelt de ontvanger de belastingschuldige van het vervallen van het verleende uitstel schriftelijk op de hoogte onder opgaaf van reden.

25.1.7. Geen invordering tijdens verleend uitstel

Tenzij in de leidraad anders is aangegeven, kan de ontvanger voor een belastingaanslag waarvoor hij uitstel van betaling heeft verleend, geen invorderingsmaatregelen nemen.

25.1.8. Na (afwijzen) uitstel tien dagen wachttijd

Als de ontvanger geen (verder) uitstel van betaling verleent of een verleend uitstel beëindigt, of als de directeur afwijzend heeft beslist op een ingediend beroepschrift tegen de afwijzing of beëindiging, dan wordt de vervolging in beginsel niet aangevangen of voortgezet binnen een termijn van tien dagen na dagtekening van de beschikking. Hetzelfde geldt als het uitstel van betaling van rechtswege is vervallen en daarvan een mededeling is gedaan.

Een dergelijke mededeling blijft overigens achterwege als op telefonisch verzoek uitstel is verleend. In dat geval geldt de termijn van tien dagen niet.

Verkort of het niet verlenen van deze termijn vindt onder meer plaats als naar het oordeel van de ontvanger aanwijzingen bestaan dat door het niet onmiddellijk aanvangen of vervolgen van de invordering de belangen van de Staat worden geschaad. Verder geldt deze termijn niet als een executieverkoop wordt opgeschort en in verband daarmee uitstel van betaling is verleend in samenhang met een prolongatieovereenkomst.

25.1.9. Uitstel voor een ambtshalve belastingaanslag

Als de belastingschuldige uitstel van betaling vraagt voor een ambtshalve opgelegde belastingaanslag, verleent de ontvanger ten hoogste één maand uitstel om de belastingschuldige in de gelegenheid te stellen alsnog bij de inspecteur een bezwaarschrift tegen de aanslag in te dienen. Dat bezwaarschrift moet vergezeld gaan van het ingevulde aangiftebiljet.

Als de belastingschuldige het bezwaarschrift en het aangiftebiljet niet binnen deze termijn indient, deelt de ontvanger hem mee dat het uitstel is vervallen. De ontvanger verleent niet nogmaals uitstel van betaling om het bezwaarschrift en het aangiftebiljet alsnog bij de inspecteur in te dienen.

De ontvanger verleent geen uitstel zoals hier bedoeld als het een heffing van een andere instantie betreft, waarvan de invordering aan de Belastingdienst is opgedragen en die andere instantie al in een eerder stadium uitstel heeft verleend om betrokkene de gelegenheid te geven alsnog een bezwaarschrift in te dienen en aangifte te doen.

25.1.10. Uitstel voor een aanslag ter behoud van rechten

Voor een aanslag die uitsluitend wordt opgelegd met het doel de bevoegdheid tot het vaststellen van een aanslag te behouden – een en ander als bedoeld in artikel 11, derde lid, artikel 16, derde lid, en artikel 20, derde lid, van de AWR – verleent de ontvanger ambtshalve uitstel van betaling. Het uitstel wordt verleend voor het gehele bedrag van de aanslag en duurt tot het moment waarop de inspecteur de belastingplichtige de precieze elementen van de aanslag heeft meegedeeld.

25.1.11. Uitstel voor een bestuurlijke boete

De ontvanger verleent uitstel van betaling voor een bestuurlijke boete in verband met bezwaar, beroep of hoger beroep tegen de bestuurlijke boete.

De ontvanger verleent ook uitstel van betaling voor een bestuurlijke boete als sprake is van een bezwaarschrift tegen een belastingaanslag en de bedragen van die belastingaanslag en die van de boetebesikking op één aanslagbiljet zijn vermeld. De ontvanger verleent dit uitstel niet als uit het bezwaarschrift blijkt dat het bezwaar zich niet richt tegen de bestuurlijke boete.

Aan het uitstel kan de ontvanger voorwaarden verbinden die ertoe strekken de belangen van de Staat veilig te stellen. De ontvanger verleent het uitstel tot het moment waarop op het bezwaarschrift is beslist.

25.1.12. Tijdens uitstel nieuwe aanslagen voldoen

Bij uitstel wegens betalingsmoeilijkheden stelt de ontvanger de voorwaarde dat voor nieuwe belastingaanslagen geen betalingsachterstand zal ontstaan.

25.1.13. Zekerheid bij uitstel

De ontvanger kan bij het verlenen van uitstel van betaling de voorwaarde stellen dat de belastingschuldige of een derde zekerheid stelt. Bij het stellen van zekerheid gaat de voorkeur uit naar zekerheden die op eenvoudige wijze kunnen worden gesteld, bewaakt en uitgewonnen.

Een aangeboden zekerheid in de vorm van een bezitloze verpanding van voorraden is in beginsel niet aanvaardbaar vanwege de aard van deze zekerheid. De ontvanger aanvaardt een bezitloze verpanding van voorraden slechts als aannemelijk is dat de belastingschuld niet kan worden betaald en andere zekerheidsvormen niet voorhanden zijn.

25.1.14. Tijdstip indiening verzoek om uitstel

De ontvanger neemt een verzoek om uitstel van betaling altijd in behandeling, ongeacht het tijdstip van indiening en het stadium van de invordering.

De ontvanger wijst een verzoek om uitstel van betaling in verband met betalingsproblemen in het algemeen af als het verzoek is ingediend nadat aankondiging van een ten laste van de belastingschuldige te houden executoriale verkoop in een dagblad heeft plaatsgevonden, of als publicatie daarvan niet meer is te voorkomen.

Om de belangen van de Staat niet te schaden, kan de ontvanger de beslissing op een vlak voor de executoriale verkoop ingediend verzoek om uitstel mondeling bekend maken. De ontvanger bevestigt deze beslissing zo spoedig mogelijk bij beschikking. In dat geval geldt uiteraard niet de termijn van tien dagen waarbinnen de ontvanger de invordering niet mag aanvangen of voortzetten.

De ontvanger willigt geen enkel verzoek om uitstel meer in als de belastingdeurwaarder is begonnen met de executoriale verkoop.

25.1.15. Verzoekschriften aan andere instellingen

De ontvanger houdt de invordering aan als er een verzoekschrift is ingediend bij H.M. de Koningin, de Commissie voor de Verzoekschriften en Burgerinitiatieven uit de Tweede Kamer of de Commissie voor de Verzoekschriften uit de Eerste Kamer der Staten-Generaal, de Nationale Ombudsman of het Ministerie van Financiën. Als naar het oordeel van de ontvanger aanwijzingen bestaan dat door het niet direct aanvangen of vervolgen van de invordering de belangen van de Staat worden geschaad, kan de ontvanger na voorafgaande toestemming van het ministerie toch invorderingsmaatregelen treffen.

25.2. Uitstel in verband met bezwaar tegen een belastingaanslag

25.2.1. Bezwaar tegen hoogte belastingaanslag

De belastingschuldige kan bezwaren tegen de hoogte van een belastingaanslag door middel van een bezwaarschrift kenbaar maken. Een in verband daarmee gevraagd uitstel van betaling kan de ontvanger verlenen tot het moment waarop de inspecteur uitspraak op het bezwaarschrift doet. Onder een bezwaarschrift wordt ook begrepen een door de belastingschuldige ingediend (hoger) beroepschrift.

Het in artikel 25.2 van deze leidraad beschreven uitstelbeleid heeft uitsluitend betrekking op het door de belastingschuldige bestreden deel van de belastingaanslag waarvoor uitstel is verzocht of verleend.

De ontvanger kan – als er om wordt verzocht – ook uitstel van betaling verlenen als bij de gemeente bezwaar is gemaakt tegen de WOZ-beschikking in het geval dat een belastingaanslag is geregeld met inachtneming van de bestreden WOZ-taxatiewaarde. Om te kunnen beoordelen in hoeverre de WOZ-taxatie wordt bestreden, moet de belastingschuldige een kopie van het bezwaarschrift tegen de WOZ-beschikking overleggen. De belastingschuldige hoeft geen bezwaar te maken tegen de aanslag omdat de inspecteur de aanslag automatisch herziet als de taxatiewaarde wijzigt.

Naast bezwaren tegen de hoogte van een belastingaanslag kunnen ook bezwaren worden ingebracht tegen een door de inspecteur of de ontvanger genomen beschikking of kennisgeving op grond van enige bepaling van de (belasting)wet. Het beleid is daarop zoveel mogelijk van overeenkomstige toepassing.

25.2.2. Bezwaarschrift geldt als verzoek om uitstel; beroepschrift niet

Als de belastingschuldige een gemotiveerd bezwaarschrift tegen een belastingaanslag indient, merkt de ontvanger het bezwaarschrift aan als een verzoek om uitstel van betaling. Dit geldt echter uitsluitend als de belastingschuldige in het bezwaarschrift tevens het bestreden bedrag van de belastingaanslag en de berekening van dat bedrag vermeldt.

Een beroepschrift tegen de uitspraak van de inspecteur op het bezwaarschrift en een ingesteld hoger beroep of beroep in cassatie tegen een rechterlijke uitspraak over de juistheid van een dergelijke uitspraak, gelden niet als een verzoek om uitstel van betaling. In die gevallen moet de belastingschuldige dus een afzonderlijk verzoek om

uitstel van betaling indienen bij de ontvanger.

25.2.2.a. Afzonderlijk verzoek om uitstel in verband met een bezwaarschrift

Als de belastingschuldige een verzoek om uitstel indient bij de ontvanger in verband met een bezwaarschrift tegen de belastingaanslag dan moet hij in het verzoek het bestreden bedrag van de aanslag en de berekening van dat bedrag vermelden.

25.2.2.b. Ontbrekende gegevens

Als in het verzoek aan de ontvanger om uitstel van betaling in verband met een ingediend bezwaarschrift het bestreden bedrag of de berekening daarvan niet zijn vermeld, dan stelt de ontvanger de belastingschuldige in de gelegenheid de ontbrekende gegevens alsnog schriftelijk mee te delen. De ontvanger kan voorts aan de belastingschuldige nadere gegevens vragen ter bepaling van de hoogte van het bestreden bedrag. De ontvanger geeft de belastingschuldige een termijn van ten hoogste een maand vanaf de dagtekening van zijn verzoek om nadere gegevens. De invordering wordt voor die termijn geschorst.

Een langere termijn (of verlenging van de eerder gegeven termijn) is mogelijk als de ontvanger van oordeel is dat dit redelijk is. Als de belastingschuldige de verleende termijn ongebruikt voorbij laat gaan, wijst de ontvanger het verzoek om uitstel af.

Hetgeen in dit artikel is vermeld is van overeenkomstige toepassing op een uitdrukkelijk verzoek om uitstel van betaling opgenomen in het bezwaarschrift zelf.

Ook is hetgeen in dit artikel is vermeld van overeenkomstige toepassing op een door de belastingschuldige bij de ontvanger ingediend verzoek om uitstel in verband met een op korte termijn in te dienen bezwaarschrift. In dit laatste geval licht de ontvanger de inspecteur daaromtrent in en wordt het verzoek tevens aangemerkt als een pro-forma bezwaarschrift.

Als sprake is van een verzoek om uitstel in verband met een ingediend beroepschrift, dient tevens een kopie van het beroepschrift te worden overgelegd.

25.2.3. De beslissing op het verzoek om uitstel van betaling

In het algemeen wijst de ontvanger een verzoek om uitstel van betaling in verband met een bezwaarschrift toe als aan de in de artikelen 25.2.2., 25.2.2.A en 25.2.2.B gestelde eisen is voldaan. De ontvanger kan aan het uitstel voorwaarden verbinden. De toewijzende beslissing strekt zich niet verder uit dan tot het bestreden bedrag.

25.2.4. Uitstel in verband met een onderlinge overlegprocedure

Als een belastingschuldige van mening is dat het opleggen van een aanslag door de inspecteur niet in overeenstemming is met een door Nederland gesloten belastingverdrag, kan hij verzoeken om een overlegprocedure.

Als beide verdragspartners de overlegprocedure accepteren, verleent de ontvanger uitstel van betaling voor de aanslag(en) in kwestie als:

- de inspecteur een verrekenprijscorrectie heeft aangebracht;
- de inspecteur in tegenstelling tot de belastingschuldige van mening is wel degelijk een heffingsrecht te hebben.

Het uitstel duurt in beginsel tot het tijdstip waarop de nationale en internationale procedures ter oplossing van het geschil zijn afgerond. Artikel 25.2.3 van deze leidraad is van overeenkomstige toepassing.

In de situatie waarin een overlegprocedure start omdat de verdragspartner een verrekenprijscorrectie aanbrengt of meent een heffingsrecht te hebben, zal de verdragspartner uitstel van betaling moeten verlenen. Als dat niet gebeurt, verleent de ontvanger slechts uitstel van betaling als sprake is van ernstige liquiditeitsproblemen.

Voor mogelijke rentecorrecties in verband met overlegprocedures zie artikel 31a van de wet.

25.2.5. Zekerheid bij uitstel in verband met bezwaar

Als voorwaarde voor het verlenen van uitstel van betaling kan de ontvanger zekerheid verlangen voor de bestreden belastingschuld. In beginsel vraagt de ontvanger alleen zekerheid, als de aard en omvang van de belastingschuld in relatie tot de verhaalsmogelijkheden die bij de ontvanger bekend zijn daartoe aanleiding geven. Bij zijn beslissing houdt de ontvanger ook rekening met het aangifte- en betalingsgedrag in het verleden.

25.2.6. Onherroepelijke invorderingsmaatregelen voor bestreden belastingschuld

Zolang de belastingaanslag waartegen een bezwaarschrift is ingediend niet onherroepelijk vaststaat, treft de ontvanger voor de betwiste belastingschuld in beginsel geen onherroepelijke invorderingsmaatregelen.

Als echter aanwijzingen bestaan dat de belangen van de Staat of de belangen van de belastingschuldige door het achterwege laten van onherroepelijke invorderingsmaatregelen worden geschaad, dan kan de ontvanger die maatregelen wel treffen.

Het leggen van beslag dat feitelijk dienst doet als een bewaringsmaatregel geldt niet als een onherroepelijke invorderingsmaatregel.

25.2.7. Verrekening tijdens uitstel in verband met bezwaar

Als de ontvanger uitstel heeft verleend, blijft verrekening van het bestreden bedrag met een teruggaaf op een andere belastingaanslag of andere uit te betalen bedragen achterwege, in afwachting van de uitspraak op het bezwaarschrift.

Hiervan kan worden afgeweken als de financiële situatie van de belastingschuldige zodanig is – bijvoorbeeld gelet op de solvabiliteit van diens onderneming in relatie tot de hoogte van de (bestreden) belastingschuld – dat vrees voor onverhaalbaarheid bestaat en verder niet voldoende zekerheid is gesteld.

Als de ontvanger overgaat tot verrekening, licht hij de belastingschuldige in bij de bekendmaking van de beschikking omtrent zijn beweegredenen.

25.2.7a. Nadere voorwaarden bij herbeoordeling verleend uitstel

Als de ontvanger bij het verlenen van het uitstel geen nadere voorwaarden heeft gesteld, kan hij uiterlijk binnen vier maanden vanaf de datum dat het uitstel is verleend voor het ingediende bezwaarschrift schriftelijk aan de belastingschuldige nadere voorwaarden stellen. De ontvanger maakt alleen gebruik van deze mogelijkheid in situaties dat de looptijd voor het afdoen van het bezwaarschrift in relatie tot de hoogte van het bestreden bedrag van de aanslag daartoe aanleiding geeft. Indien de belastingschuldige tijdig voldoet aan deze voorwaarden, continueert de ontvanger het uitstel. De ontvanger trekt het uitstel in als de belastingschuldige niet aan deze voorwaarden voldoet.

25.2.8. Geen uitstel voor het niet-bestreden bedrag

Als sprake is van een bestreden en niet-bestreden bedrag van een belastingaanslag, dan verleent de ontvanger uitstel onder de opschortende voorwaarde dat het niet-bestreden bedrag per omgaande dan wel tijdig wordt betaald.

Als niet per omgaande dan wel niet tijdig wordt betaald, wordt de invordering zonder nadere aankondiging voor de gehele belastingaanslag aangevangen dan wel voortgezet.

Een nieuw verzoek om uitstel voor de betreffende belastingaanslag in verband met bezwaar neemt de ontvanger pas in behandeling als het niet-bestreden gedeelte van de belastingaanslag is voldaan.

25.2.9. Ten onrechte uitstel voor het gehele bedrag van de belastingaanslag

De ontvanger trekt het uitstel van betaling in, als dit is verleend in verband met bezwaar voor het volledige bedrag van de belastingaanslag en later blijkt dat het bezwaar slechts betrekking heeft op een gedeelte van dat bedrag.

De ontvanger deelt daarbij mee dat hij een nieuw verzoek om uitstel voor de betreffende belastingaanslag in verband met bezwaar pas in behandeling neemt, als het niet-bestreden gedeelte van de belastingaanslag tijdig is voldaan.

25.3. Uitstel in verband met een te verwachten uit te betalen bedrag

25.3.1. Uitstel in verband met een belastingteruggaaf en andere uit te betalen bedragen

Als binnen afzienbare tijd een door de ontvanger uit te betalen bedrag wordt verwacht, kan de ontvanger uitstel van betaling verlenen tot het moment waarop hij dit uit te betalen bedrag kan verrekenen met de belastingaanslag waarvoor uitstel wordt gevraagd.

Er is sprake van een binnen afzienbare tijd te verwachten belastingteruggaaf als:

- het belastingjaar of belastingtijdvak waarover de teruggaaf wordt verwacht is afgelopen; en
- de belastingschuldige een verzoek om teruggaaf heeft ingediend; en
- over die teruggaaf tussen de inspecteur en de belastingplichtige geen verschil van mening bestaat.

25.3.2. Berekening van het uit te betalen bedrag bij uitstel

Bij het verzoek om uitstel moet een berekening van het uit te betalen bedrag zijn gevoegd. Als dit ontbreekt of onvoldoende is gemotiveerd, verleent de ontvanger uitstel om de verzoeker in de gelegenheid te stellen alsnog zijn verzoek (nader) te motiveren.

De ontvanger verleent dit uitstel voor ten hoogste één maand na de dagtekening van de uitstelbeschikking. De ontvanger kan voor een langere periode uitstel verlenen als hij dit redelijk acht.

Als na het verstrijken van de gestelde termijn het verzoek niet (nader) is gemotiveerd, is het uitstel vervallen.

25.3.3. Beslissing op het verzoek om uitstel in verband met een uit te betalen bedrag

De ontvanger beslist – onder door hem te stellen voorwaarden – in het algemeen positief op een volledig gemotiveerd verzoek om uitstel van betaling. De toewijzende beslissing strekt zich niet verder uit dan tot het te verrekenen bedrag.

Het verschil tussen het bedrag van de belastingaanslag en het te verrekenen bedrag moet de belastingschuldige tijdig betalen. De ontvanger kan echter een betalingsregeling toestaan als daartoe aanleiding bestaat.

25.3.4. Verrekening en uitstel in verband met een te verwachten uit te betalen bedrag

Uit te betalen bedragen waarop het uitstel geen betrekking heeft, verrekent de ontvanger met de openstaande belastingenschuld waarvoor uitstel van betaling is verleend in verband met een te verwachten uit te betalen bedrag.

Als volgens de ontvanger de continuïteit van de bedrijfsvoering direct gevaar loopt als gevolg van een eventuele verrekening van teruggaven en niet hoeft te worden gevreesd voor onverhaalbaarheid van de schuld, dan kan hij deze teruggaven (gedeeltelijk) uitbetalen.

25.4. Uitstel in verband met betalingsproblemen

25.4.1. Beslissing op een verzoek om uitstel in verband met betalingsproblemen

Als de belastingschuldige de belasting – geheel of gedeeltelijk – niet binnen de wettelijke betalingstermijnen kan voldoen, kan de ontvanger aan de belastingschuldige op diens verzoek een betalingsregeling toestaan. De ontvanger kan daarbij voorwaarden stellen.

Bij de beoordeling van het verzoek om uitstel spelen niet alleen de omstandigheden van dat moment een rol. Als de belastingschuldige in het verleden bijvoorbeeld niet heeft gereserveerd voor redelijkerwijs voorzienbare schulden of nalatig is geweest bij het doen van aangiften of betalingen, kan dit een rol spelen bij het toestaan en verlengen van een betalingsregeling of bij het stellen van voorwaarden bij een betalingsregeling.

De ontvanger zal een betalingsregeling in ieder geval niet toestaan als de betalingsproblemen zijn terug te voeren op structurele problemen of activiteiten die geen perspectief bieden.

25.4.2. Uitstel en autobelasting

De motorrijtuigenbelasting behoort tot de kosten die onverbrekkelijk samenhangen met het houden van een motorrijtuig. De ontvanger wijst een verzoek om een betalingsregeling voor motorrijtuigenbelasting om die reden af, tenzij voldaan is aan de voorwaarden genoemd in de artikelen 25.5.3 of 25.6.2D van deze leidraad.

In beginsel wijst de ontvanger verzoeken af om betalingsregelingen voor de belasting van personenauto's en motorrijwielen en voor de belasting zware motorvoertuigen. Dit vanwege het specifieke karakter van die belastingen.

25.4.3. Verrekening tijdens een betalingsregeling

Tijdens een betalingsregeling verrekent de ontvanger belastingteruggaven en andere teruggaven met een openstaande belastingenschuld. Als daar aanleiding toe is, kan de ontvanger afzien van het verrekenen van bepaalde teruggaven. Tenzij anders overeengekomen, verrekent de ontvanger een voorlopige teruggaaf inkomstenbelasting niet met een belastingenschuld waarvoor een betalingsregeling is verleend.

25.4.4. Uitstel in verband met faillissement, WSNP en surseance

Faillissementsschulden en belastingaanslagen waarop de wettelijke schuldsaneringsregeling van toepassing is, moet de ontvanger op de gebruikelijke wijze bij de curator dan wel de bewindvoerder aanmelden. Voor deze schulden

treft de ontvanger geen betalingsregeling.

Zo lang onzeker is of alle boedelschulden uit de boedel kunnen worden voldaan, kan de ontvanger voor de betaling daarvan uitstel verlenen.

De ontvanger kan tijdens een surseance van betaling op verzoek van de bewindvoerder uitstel van betaling verlenen voor de belastingschuld die voor de aanvang van de surseance materieel verschuldigd is geworden. De ontvanger stelt daarbij de voorwaarde dat de belastingschuldige nieuw opkomende verplichtingen stipt nakomt.

De ontvanger kan ook tijdens de wettelijke schuldsaneringsregeling onder de gebruikelijke voorwaarden uitstel van betaling verlenen voor belastingaanslagen waarop de wettelijke schuldsaneringsregeling niet van toepassing is.

Als zekerheid is gesteld, wint de ontvanger deze uit. Daarna informeert hij de curator dan wel de bewindvoerder over de wijziging in de hoogte van de belastingschuld.

25.5. Betalingsregeling voor particulieren

25.5.1. Duur betalingsregeling particulieren

De ontvanger verleent de belastingschuldige uitstel van betaling voor een periode van ten hoogste twaalf maanden, te rekenen vanaf de datum waarop de ontvanger de betalingsregeling bij beschikking toestaat.

Slechts als er volgens de ontvanger bijzondere omstandigheden zijn, kan hij de belastingschuldige een langere termijn gunnen dan twaalf maanden.

Indien uit het verzoek om uitstel blijkt dat de belastingschuldige over onvoldoende betalingscapaciteit beschikt om binnen twaalf maanden zijn schuld te betalen, dan neemt de ontvanger dat verzoek ambtshalve in behandeling als een verzoek om kwijtschelding. Bij de beoordeling daarvan neemt hij de gehele belastingschuld in beschouwing. Artikel 26.1.2. is in deze situaties niet van toepassing indien en voorzover de belastingschuldige gebruik maakt van het daartoe ingestelde verzoekformulier voor uitstel van betaling en hij dit formulier volledig invult.

25.5.2. Voorwaarden aan betalingsregeling particulieren

De ontvanger kan aan het verlenen van uitstel verschillende voorwaarden verbinden. In ieder geval stelt de ontvanger aan het verlenen van een betalingsregeling de voorwaarde dat nieuw opkomende fiscale en andere financiële verplichtingen – waarvan de invordering aan de ontvanger is opgedragen – tijdig worden nagekomen.

De ontvanger kan alvorens het uitstel te verlenen zekerheid eisen als de aard en de omvang van de schuld in relatie tot de uitsteltermijn en de bekende verhaalsmogelijkheden daartoe aanleiding geven. Ook het aangifte- en betalingsgedrag in het verleden kan aanleiding zijn voor het eisen van zekerheid.

25.5.3. Kort uitstel particulieren

Op schriftelijk of telefonisch verzoek kan zonder nader onderzoek een betalingsregeling worden getroffen met een looptijd tot maximaal vier maanden na de laatste vervaldag van de (oudste) aanslag, als aan de volgende cumulatieve voorwaarden is voldaan:

- a.** De totale openstaande schuld van de belastingschuldige bedraagt minder dan € 20.000. Hierbij wordt geen rekening gehouden met belastingschuld waarvoor uitstel van betaling in verband met een ingediend bezwaar- of beroepsschrift is verleend.
- b.** [Vervallen.]
- c.** Aan de belastingschuldige is niet voor dezelfde belastingaanslag of voor andere belastingaanslagen uitstel van betaling in verband met betalingsproblemen of uitstel in verband met een te verwachten uit te betalen bedrag verleend.
- d.** Het verzoek betreft niet een voorlopige aanslag als bedoeld in artikel 9, vijfde lid, van de wet die in meerdere termijnen betaald mag worden.
- e.** De belastingschuldige heeft geen belastingschuld openstaan waarvoor een dwangbevel is betekend.

25.5.4. Behandeling verzoek betalingsregeling particulieren

In andere gevallen als bedoeld in artikel 25.5.3 van deze leidraad, gaat de ontvanger aan de hand van de daartoe door de verzoeker verstrekte gegevens over tot de berekening van de betalingscapaciteit en de beoordeling van de vermogenspositie. De ontvanger verleent in ieder geval geen uitstel van betaling als voor de belastingschuld waarvoor uitstel wordt gevraagd al uitstel op grond van artikel 25.5.3 van deze leidraad is verleend, ongeacht of dit uitstel nog loopt of reeds is beëindigd.

Voor de berekening van de betalingscapaciteit vraagt de ontvanger zo nodig nadere gegevens bij de verzoeker op. Bij de berekening van de betalingscapaciteit gaat de ontvanger uit van de begrippen en normen die gelden bij het kwijtscheldingsbeleid, behalve voor zover daarvan in artikel 25.5.6 tot en met 25.5.9 van deze leidraad wordt afgeweken. Ook met betrekking tot het vermogen gaat de ontvanger uit van het vermogensbegrip zoals dat geldt in de kwijtscheldingsregeling.

25.5.5. Vermogen en betalingsregeling particulieren

De aanwezigheid van vermogen op het moment van het indienen van het verzoek staat een betalingsregeling in het algemeen in de weg. Dit geldt met name indien het vermogen zonder bezwaar liquide is te maken.

Het vermogen dat onder het kwijtscheldingsbeleid voor particulieren is vrijgesteld, staat een betalingsregeling echter niet in de weg. Onder vermogen wordt in dit verband verstaan de bezittingen van de belastingschuldige en diens echtgenoot, verminderd met de schulden die een hogere preferentie hebben dan de belastingschuld.

25.5.6. Betalingscapaciteit en betalingsregeling particulieren

Naast het aanwezige vermogen speelt bij de beoordeling van de financiële omstandigheden de zogenoemde betalingscapaciteit van de verzoeker een belangrijke rol, zowel ten tijde van het indienen van het verzoek als gedurende de looptijd van de betalingsregeling. De betalingscapaciteit van de belastingschuldige die door de ontvanger wordt berekend, bepaalt in belangrijke mate het bedrag dat de belastingschuldige (periodiek) op de achterstallige schuld moet aflossen. De betalingscapaciteit geeft ook aan in hoeverre een betalingsregeling zinvol is.

Uitgangspunt voor de berekening van de betalingscapaciteit bij een verzoek om een betalingsregeling is het inkomen van de belastingschuldige en diens echtgenoot. Het inkomen en de uitgaven ten behoeve van bij de belastingschuldige inwonende kinderen zal bij de berekening van de betalingscapaciteit niet in aanmerking worden genomen. Een uitzondering daarop vormt de ontvangen alimentatie ten behoeve van minderjarige kinderen.

Bij de berekening van de betalingscapaciteit gaat de ontvanger met betrekking tot de huur- en hypotheekverplichtingen voor de woning waarin de belastingschuldige feitelijk verblijft uit van de werkelijke uitgaven.

De betalingscapaciteit bestaat uit het netto besteedbaar inkomen na aftrek van het normbedrag voor levensonderhoud. Voor de betalingsregeling eist de ontvanger 80% van de betalingscapaciteit op.

25.5.7. Berekening betalingscapaciteit – bijzondere uitgaven

De ontvanger kan – afhankelijk van de concrete situatie van de belastingschuldige en zijn gezin – bepaalde aanvaardbare uitgaven op de berekende betalingscapaciteit in mindering brengen. Het moet dan gaan om uitgaven die samenhangen met de maatschappelijke positie van de belastingschuldige, en die naar het oordeel van de ontvanger niet in redelijkheid kunnen worden betaald uit het normbedrag voor levensonderhoud en de zogenoemde uitvoeringstolerantie van 20%.

25.5.8. Berekening betalingscapaciteit – aflossingsverplichtingen aan derden

In het algemeen blijven bij de berekening van de betalingscapaciteit de aflossingsverplichtingen aan derden buiten beschouwing als de schuld aan de Belastingdienst een hogere preferentie heeft. De ontvanger kan een uitzondering maken voor aflossingen op schulden waarvan het niet-betalen tot ongewenste effecten kan leiden.

25.5.9. Berekening betalingscapaciteit – extra inkomsten

Bij de berekening van de betalingscapaciteit houdt de ontvanger slechts rekening met extra inkomsten, zoals vakantiegeld, tantièmes en dergelijke, voor zover uitbetaling daarvan plaatsvindt dan wel zou moeten plaatsvinden in de periode waarvoor de betalingsregeling geldt.

25.5.10. Belastingenschuldige stelt zelf een betalingsregeling voor

Als een belastingenschuldige uitstel vraagt en tegelijkertijd een betalingsregeling voorstelt waarbij de schuld binnen twaalf maanden wordt afbetaald en deze regeling afwijkt van hetgeen de ontvanger heeft berekend, dan hoeft een niet al te grote afwijking niet te leiden tot afwijzing van het verzoek.

Als de regeling die door de belastingenschuldige is voorgesteld voor de ontvanger niet aanvaardbaar is, maar een andere regeling wel ingewilligd kan worden, dan deelt de ontvanger onder afwijzing van het verzoek de belastingenschuldige mee welke regeling hij desgevraagd wel kan verlenen.

25.5.11. Betalingregeling langer dan twaalf maanden

Het beleid zoals beschreven bij de berekening van de betalingscapaciteit bij regelingen tot en met twaalf maanden, is van overeenkomstige toepassing op een regeling die vanwege bijzondere omstandigheden langer dan twaalf maanden duurt. Hierbij moet in acht worden genomen dat de belastingschuldige zijn van de kwijtscheldingsnormen afwijkende uitgaven – waaronder ook de huur of de hypotheeklasten – in de eerste twaalf maanden van de betalingsregeling zodanig moet verminderen, dat na de twaalfde maand zoveel mogelijk de volledige betalingscapaciteit die aan het kwijtscheldingsbeleid is ontleend, kan worden benut om de schuld te voldoen. De ontvanger sluit met de betalingsregeling hier op aan.

25.6. Betalingsregeling voor ondernemers

25.6.1. Duur betalingsregeling ondernemers

Een betalingsregeling moet een zo kort mogelijke periode beslaan. Bij het vaststellen van de duur van de betalingsregeling houdt de ontvanger rekening met de omstandigheden, bijvoorbeeld de aard en de omvang van de schuld, de liquiditeits- en de vermogenspositie van de onderneming en het aangifte- en betalingsgedrag in het verleden.

De betalingsregeling zal in elk geval een looptijd van twaalf maanden niet te boven gaan, gerekend vanaf de (laatste) vervalldag van de belastingaanslag.

25.6.2. Voorwaarden betalingsregeling ondernemers

Aan het verlenen van een betalingsregeling stelt de ontvanger de voorwaarde dat de belastingschuldige nieuw opkomende fiscale en andere financiële verplichtingen – waarvan de invordering aan de ontvanger is opgedragen – bijhoudt.

Bovendien stelt de ontvanger de voorwaarde dat zekerheid wordt gesteld (zie artikel 25.1.13 van deze leidraad). De hoogte van de zekerheid moet gelijk zijn aan de schuld waarvoor uitstel wordt verzocht.

25.6.2a. Bijzondere omstandigheden betalingsregeling ondernemers

In bijzondere omstandigheden kan de ontvanger desgevraagd uitstel voor een langere periode verlenen of zonder dat voor het volledige bedrag zekerheid is gesteld. Daartoe moet de ondernemer aan de hand van een door een derde deskundige opgestelde verklaring (zie artikel 25.6.2B) het voor de ontvanger aannemelijk maken dat:

- a. het gaat om werkelijk bestaande betalingsproblemen;
- b. die betalingsproblemen van tijdelijke aard zijn;
- c. die betalingsproblemen vóór een bepaald tijdstip zullen worden opgelost; en
- d. dat er sprake is van een levensvatbare onderneming.

De ontvanger kan bij het verlenen van dit uitstel nadere voorwaarden stellen. Om bij onvoorziene tegenslagen de mogelijke verliezen voor de Staat te beperken, wordt zoveel als mogelijk is door de ontvanger zekerheid verlangd. De zekerheid kan ook omvatten een (bodem)beslag.

25.6.2b. Verklaring derde deskundige

De verklaring van de derde deskundige bevat een beoordeling van de aard van de betalingsproblemen, gaat in op de aannemelijkheid van de bedrijfseconomische gezondheid van de onderneming, de haalbaarheid van het in de toekomst inlopen van de betalingsachterstand en geeft blijk van de waarneming van de aan dat oordeel ten grondslag liggende feiten en omstandigheden door de deskundige.

Aan de derde deskundige worden geen formele eisen gesteld. Het kan bijvoorbeeld gaan om een externe consultant, een externe financier, een brancheorganisatie of de (huis)accountant. De ontvanger kan aan de verklaring van de derde deskundige ook eisen stellen.

25.6.2c. Geen uitstel voor ondernemers in verband met betalingsproblemen als al kort uitstel is verleend

De ontvanger verleent in ieder geval geen uitstel van betaling als voor de belastingschuld waarvoor uitstel is gevraagd al uitstel op grond van artikel 25.6.2D is verleend, ongeacht of dit uitstel nog loopt of reeds is beëindigd.

25.6.2d. Kort uitstel van betaling voor ondernemers

Ondernemers kunnen zonder nader onderzoek op schriftelijk of telefonisch verzoek kort uitstel van betaling krijgen. Dit uitstel bedraagt maximaal vier maanden na de laatste vervalldag van de (oudste) aanslag.

De voorwaarden die aan de ontvanger stelt aan dit uitstel zijn:

- a. De totale openstaande schuld van de belastingschuldige bedraagt minder dan € 20.000. Hierbij wordt geen rekening gehouden met belastingschuld waarvoor uitstel van betaling in verband met een ingediend bezwaar- of beroepsschrift is verleend.
- b. Er staan ten name van de belastingschuldige geen belastingaanslagen open waarvoor dwangbevelen zijn betekend.
- c. Er staat geen vergrijpboete open.
- d. Aan de belastingschuldige is niet voor dezelfde belastingaanslag of voor andere aanslagen uitstel van betaling in verband met betalingsproblemen of uitstel in verband met een te verwachten uit te betalen bedrag verleend.
- e. Het verzoek betreft niet een voorlopige aanslag als bedoeld in artikel 9, vijfde lid, van de wet die in meerdere termijnen betaald mag worden.
- f. Er is geen sprake van een aangifteverzuim.

25.6.3. Uitstelbeleid particulieren geldt voor ex-ondernemers

Voor ex-ondernemers is het uitstelbeleid van toepassing zoals dat geldt voor particulieren, ook als de belastingschuld betrekking heeft op de ondernemingsperiode.

25.6.4. Uitstel voor ondernemers en overheidssteun/subsidie

Als het de ontvanger bekend is dat van overheidszijde een onderzoek wordt ingesteld naar de mogelijkheid van subsidie- of steunverlening om de schuld te voldoen of een sanering mogelijk te maken, dan verleent de ontvanger uitstel van betaling als hij de verwachting heeft dat het verzoek door de (potentiële) subsidiënt zal worden gehonoreerd. De belastingschuldige moet dan wel aan de lopende verplichtingen voldoen.

25.7. Administratief beroep

25.7.1. Toetsing uitstelbeschikking door directeur

Als de ontvanger een schriftelijk ingediend verzoek om uitstel afwijst of een verleend uitstel beëindigt, kan de belastingschuldige daartegen administratief beroep instellen bij de directeur. De belastingschuldige moet het beroepsschrift indienen bij de ontvanger die de beschikking heeft genomen.

Gedurende de behandeling van het beroepsschrift handelt de ontvanger overeenkomstig het beleid dat wordt gevoerd als het verzoek om uitstel is toegewezen. Als er aanwijzingen zijn dat de belangen van de Staat kunnen worden geschaad, kan hij ondanks de behandeling van het beroep wel invorderingsmaatregelen treffen.

25.7.2. Beroepsfase uitstel

Met overeenkomstige toepassing van artikel 24 van de regeling geldt dat de termijn voor het indienen van een beroepsschrift tien dagen bedraagt. Als uit het beroepsschrift niet duidelijk blijkt waarop het beroep gebaseerd is, verzoekt de ontvanger de belastingschuldige het beroepsschrift binnen een redelijke termijn (nader) te motiveren. De ontvanger wijst daarbij op een mogelijke niet-ontvankelijkverklaring bij het niet voldoen aan deze motiveringsplicht.

25.7.3. Beslissing directeur op beroepsschrift bij uitstel

In alle gevallen waarin de directeur het beroep gegrond oordeelt, kan hij de zaak inhoudelijk afdoen, hetzij door het verzoek alsnog toe te wijzen, hetzij door het af te wijzen onder verbetering of vervanging van de gronden.

25.7.4. Niet tijdig beslissen op een verzoek om uitstel

De belastingschuldige kan beroep instellen bij de directeur tegen het niet tijdig nemen van een beslissing op een verzoek om uitstel van betaling. Het indienen van een beroepsschrift is in deze situatie niet aan een termijn gebonden.

Als tijdens de beroepsprocedure blijkt dat de ontvanger uitstel van betaling had moeten verlenen, dan hoeft de directeur niet te volstaan met de uitspraak dat de ontvanger niet tijdig heeft beslist, maar kan hij op het beroepsschrift van de belastingschuldige inhoudelijk beslissen.

25.7.5. Beroep of herhaald verzoek om uitstel bij de ontvanger

Als de belastingschuldige bij de ontvanger bezwaar maakt tegen de beslissing op het verzoek om uitstel of voor

dezelfde belastingschuld een herhaald verzoek om uitstel indient, dan merkt de ontvanger dit aan als een beroepsschrift.

Als de ontvanger op dat moment aanleiding ziet om een voor de belastingschuldige gunstigere beslissing te nemen, geeft hij echter een nieuwe beschikking. Als de belastingschuldige het ook met de nieuwe beschikking niet eens is, dan kan hij daartegen binnen tien dagen in beroep gaan bij de directeur.

Artikel 25a. Uitstel van betaling exitheffingen

In aansluiting op artikel 25a van de wet beschrijft dit artikel het beleid over de zekerheid die de ontvanger verlangt bij het verlenen van uitstel van betaling ter zake van exitheffingen.

Artikel 25a.1. Beoordeling zekerheid bij uitstel van betaling ter zake van exitheffingen

Aan het uitstel van betaling voor exitheffingen kan de voorwaarde worden verbonden om zekerheid te stellen. De beoordeling of sprake is van voldoende zekerheid is een taak van de ontvanger. De ontvanger bepaalt dus bij het verlenen van uitstel van betaling voor exitheffingen of en tot welk bedrag de belastingschuldige zekerheid moet stellen. De hoogte van de zekerheid hoeft niet in alle gevallen gelijk te zijn aan het bedrag van de exitheffing. Naarmate het invorderingsrisico voor de ontvanger groter is, zal de mate waarin zekerheid wordt verlangd ook toenemen. Factoren die van invloed zijn op de omvang van de te stellen zekerheid zijn:

- de verwachte duur van het uitstel: hoe langer het uitstel duurt, des te groter het invorderingsrisico;
- het fiscale gedrag van de ondernemer in kwestie: is aan de aangifte- en betalingsverplichtingen voldaan;
- de aard van de activa van de onderneming.

Artikel 26. Kwijtschelding van belastingen

In aansluiting op artikel 26 van de wet beschrijft dit artikel het beleid over:

- algemene uitgangspunten van het kwijtscheldingsbeleid;
- kwijtschelding van rijksbelastingen voor particulieren;
- kwijtschelding van rijksbelastingen voor ondernemers;
- administratief beroep;
- voortzetting van de invordering na afwijzing verzoek om kwijtschelding;
- geen verdere invorderingsmaatregelen en afwijzing verzoek om kwijtschelding.

26.1. Algemene uitgangspunten kwijtscheldingsbeleid

26.1.1. Kwijtschelding van betaalde belastingschulden

De ontvanger verleent ook kwijtschelding van belastingaanslagen die al zijn betaald, als aan de volgende voorwaarden is voldaan:

- De belastingschuldige dient het verzoek om kwijtschelding in binnen drie maanden nadat de (laatste) betaling op de belastingaanslag heeft plaatsgevonden.
- De belastingschuldige heeft betaald onder omstandigheden die aanleiding zouden hebben gegeven tot kwijtschelding als hij daar eerder om had verzocht.

Als de ontvanger het verzoek toewijst, betaalt hij de belastingschuldige het bedrag terug waarvoor kwijtschelding is verleend.

26.1.2. Het indienen van een verzoek om kwijtschelding

Het verzoek om kwijtschelding moet worden ingediend bij de ontvanger waaronder de belastingschuldige ressorteert op een daartoe ingesteld verzoekformulier.

Als de belastingschuldige een verzoek om kwijtschelding indient, maar dit niet doet op het daartoe bestemde formulier, neemt de ontvanger het verzoek niet als zodanig in behandeling. De ontvanger zendt een verzoekformulier aan de belastingschuldige en stelt deze in de gelegenheid het verzoek alsnog binnen twee weken in te dienen.

In afwachting hiervan wordt de invordering in beginsel opgeschort. Als de belastingschuldige het formulier niet terugzendt, wijst de ontvanger het verzoek af.

26.1.3. Niet ingevuld of onjuist ingevuld verzoekformulier om kwijtschelding

Als de ontvanger een uitgereikt of toegezonden verzoekformulier onvolledig ingevuld terugontvangt, stelt hij de belastingschuldige in de gelegenheid de ontbrekende gegevens alsnog binnen twee weken te verstrekken. In afwachting daarvan schort de ontvanger de invordering in beginsel op.

De ontvanger vraagt de gegevens slechts éénmaal op. Als de belastingschuldige niet alle gevraagde nadere gegevens bijvoegt, beschouwt de ontvanger het verzoek ook als onvolledig ingevuld en wijst hij het verzoek af.

26.1.4. Gegevens en normen ten tijde van indiening verzoek om kwijtschelding

Bij de beoordeling van het verzoek zijn de gegevens en normen van belang die gelden op het moment van indiening van het verzoek, tenzij in de leidraad anders is aangegeven.

26.1.5. Toewijzing van het verzoek om kwijtschelding onder voorwaarden

Als de ontvanger besluit dat kwijtschelding zal worden verleend nadat aan één of meer voorwaarden is voldaan, dan neemt hij die voorwaarden in de beschikking op.

Als de ontvanger in de voorwaarden heeft opgenomen dat verrekening zal plaatsvinden van uit te betalen bedragen, dan stelt hij tevens de termijn vast waarin verrekening van die bedragen zal plaatsvinden. De termijn bedraagt maximaal drie jaar, te rekenen vanaf de dagtekening van de kennisgeving, dan wel – als dit minder is – de tijd die nog overblijft voordat de verjaring van de belastingaanslag intreedt.

Als tot de voorwaarden de voldoening van een deel van de schuld behoort, dan moet de ontvanger de belastingschuldige uitnodigen om binnen een termijn van tien dagen een voorstel te doen met betrekking tot de betaling van dat deel. Hierbij is het uitstelbeleid (zie artikel 25 van deze leidraad) van toepassing. Als tot de voorwaarden naast de voldoening van een deel van de schuld ook de verrekening van teruggaven behoort, wordt het te betalen bedrag niet beïnvloed door de hoogte van de verrekende teruggaven.

26.1.6. Motivering afwijzing van het verzoek om kwijtschelding

Als de ontvanger het verzoek om kwijtschelding afwijst, moet hij motiveren waarom hij tot afwijzing van het verzoek heeft besloten. Daarbij moet hij alle afwijzingsgronden noemen.

26.1.7. Na afwijzen kwijtschelding tien dagen wachttijd bij voortzetting invordering

Als de ontvanger geen kwijtschelding verleent, of als de directeur afwijzend heeft beslist op een ingediend beroepsschrift tegen de afwijzing, dan wordt de vervolging in beginsel niet aangevangen of voortgezet binnen een termijn van tien dagen na dagtekening van de beschikking. Deze termijn wordt niet of niet geheel verleend als naar het oordeel van de ontvanger aanwijzingen bestaan dat door het niet direct aanvangen of vervolgen van de invordering de belangen van de Staat worden geschaad.

26.1.8. Mondeling meedelen afwijzen kwijtschelding

Om de belangen van de Staat niet te schaden, kan de ontvanger de beslissing op een kort voor de executoriale verkoop ingediend verzoek om kwijtschelding mondeling bekend maken. De ontvanger bevestigt deze beslissing zo spoedig mogelijk bij beschikking. In dat geval geldt niet de termijn van tien dagen waarbinnen de ontvanger de invordering niet mag aanvangen of voortzetten.

Evenzo geldt voor een kort voor de executoriale verkoop gedaan verzoek dat niet is ingediend op een verzoekformulier of op een verzoekformulier dat onvolledig is ingevuld, dat de ontvanger de belastingschuldige niet in de gelegenheid stelt het verzoek in te dienen op het daartoe bestemde formulier of de belastingschuldige niet in de gelegenheid stelt de ontbrekende gegevens aan te vullen (zoals bepaald in de artikelen 26.1.2 en 26.1.3 van deze leidraad), maar het verzoek afwijst.

26.1.9. Wanneer wordt geen kwijtschelding verleend

Er wordt geen kwijtschelding verleend als:

- de gevraagde gegevens voor de beoordeling van het verzoek niet, niet volledig, onjuist, of niet op het door de ontvanger uitgereikte formulier (zie ook de artikelen 26.1.2 en 26.1.3 van deze leidraad) zijn verstrekt;
- uit de verstrekte gegevens voor de beoordeling van het verzoek een onevenredige verhouding blijkt tussen de omvang van de uitgaven enerzijds en het inkomen anderzijds en de belastingschuldige de in dat verband door de ontvanger gevraagde opheldering niet – of naar het oordeel van de ontvanger – in onvoldoende mate verschaft;

- de belastingschuldige heeft nagelaten de vereiste aangifte in te dienen. In dat geval wordt de belastingschuldige meegedeeld dat een nieuw verzoek om kwijtschelding niet eerder kan worden ingediend, dan nadat de inspecteur op grond van de alsnog verstrekte gegevens de belastingaanslag tot het juiste bedrag heeft kunnen vaststellen. Het verzoek dat wordt ingediend nadat de belastingaanslag tot het juiste bedrag is vastgesteld, behandelt de ontvanger als een eerste verzoek.
- een bezwaarschrift tegen de hoogte van de belastingaanslag in behandeling is bij de inspecteur, dan wel een beroepschrift tegen de hoogte van de belastingaanslag in behandeling is bij de rechtbank of (in hoger beroep) bij het gerechtshof. Een eventuele vermindering of vernietiging van de belastingaanslag dient namelijk aan kwijtschelding vooraf te gaan. De belastingschuldige wordt meegedeeld dat een nieuw verzoek om kwijtschelding niet eerder kan worden ingediend dan nadat op het bezwaarschrift of beroepschrift (in hoger beroep) is beslist.
- voor de desbetreffende belastingaanslag zekerheid is gesteld;
- er sprake is van meer dan één belastingschuldige;
- een derde nog voor de belastingschuld aansprakelijk kan worden gesteld;
- het aan de belastingschuldige kan worden toegerekend dat de belastingaanslag niet kan worden voldaan. Daarvan is onder andere sprake als:
 - a.** het aan opzet of grove schuld van de belastingschuldige is te wijten dat te weinig belasting is geheven;
 - b.** (vervallen);
 - c.** een uitbetaald bedrag (bijvoorbeeld een belastingteruggaaf) niet is aangewend ter voldoening van de schuld waarvan kwijtschelding wordt gevraagd, tenzij het een voorlopige teruggaaf betreft voor zover die niet voor beslag vatbaar is;
 - d.** vanaf de bekendmaking van de belastingaanslag tot aan de indiening van het verzoek om kwijtschelding op enig moment voldoende middelen aanwezig waren om de aanslag te kunnen voldoen;
 - e.** de belastingschuldige wist of redelijkerwijs kon vermoeden dat een belastingaanslag zou worden opgelegd en nalatig is gebleven in verband daarmee middelen te reserveren;
 - f.** het verzoek is ingediend voor een belastingaanslag die het gevolg is van het feit dat een loonbelastingverklaring niet of onjuist is ingevuld, tenzij de belastingschuldige aannemelijk maakt dat het niet of onjuist invullen niet aan hem kan worden verweten;
 - g.** het verzoek is ingediend voor een belastingaanslag die het gevolg is van het feit dat de belastingschuldige ten onrechte een verzoek, dan wel een onjuist verzoek om een voorlopige teruggaaf heeft ingediend, tenzij de belastingschuldige aannemelijk maakt dat hem dit niet kan worden verweten. Als het verzoek naar waarheid is ingevuld en de belastingschuldige redelijkerwijs niet kon voorzien dat zich wijzigingen in zijn situatie zouden voordoen die van invloed zijn op de aanspraak op een voorlopige teruggaaf, wordt het in de vorige volzin bedoelde bewijs geacht te zijn geleverd;
 - h.** de belastingschuldige geen gebruik heeft gemaakt van het recht op aanvullende bijstand, waardoor de belastingaanslag (gedeeltelijk) zou kunnen worden betaald;
 - i.** aan de belastingaanslag een negatieve voorlopige aanslag is voorafgegaan die vastgesteld is overeenkomstig de ingediende aangifte, tenzij de belastingschuldige aannemelijk maakt dat het hem niet kan worden verweten dat een correctie van die aangifte heeft plaatsgevonden. De afwijzende beslissing op het kwijtscheldingsverzoek blijft beperkt tot het deel van de belastingaanslag waarvoor de belastingschuldige verwijtbaarheid treft.
- de belastingschuldige in surseance van betaling of in staat van faillissement verkeert, tenzij een akkoord is gesloten als bedoeld in de artikelen 138 en 252 FW;
- ten aanzien van de belastingschuldige de schuldsaneringsregeling natuurlijke personen van toepassing is verklaard, tenzij sprake is van een akkoord als bedoeld in artikel 329 FW, dan wel van een belastingaanslag, niet zijnde een belastingaanslag als bedoeld in artikel 8, tweede lid, van de regeling, voor zover die materieel verschuldigd is geworden op een tijdstip of over een tijdvak dat is gelegen na de uitspraak waarbij de schuldsaneringsregeling van toepassing is verklaard, en niet kan worden aangemerkt als een boedelschuld;
- het verzoek is ingediend voor een voorlopige aanslag én die aanslag nog niet is gevolgd door een (definitieve) aanslag. In gevallen dat het verzoek overigens zou moeten worden toegewezen, verleent de ontvanger tegelijkertijd (ambtshalve) uitstel van betaling totdat de definitieve aanslag is opgelegd. In de eventuele uitstelbeschikking deelt de ontvanger de belastingschuldige mee dat na oplegging van de definitieve aanslag desgewenst een nieuw kwijtscheldingsverzoek kan worden ingediend waarin eventueel ook de definitieve aanslag kan worden betrokken;
- door de ontvanger nadere voorwaarden zijn gesteld en aan die voorwaarden nog niet is voldaan. Zodra aan de gestelde voorwaarden is voldaan, kan alsnog kwijtschelding worden verleend.

Ook wordt geen kwijtschelding verleend voor het bedrag van de te betalen belasting waarop het verzoek betrekking heeft als aannemelijk is dat dit bedrag kan worden voldaan omdat:

- binnen twee jaren na het verzoek als gevolg van sterk wisselende inkomens een hoger inkomen is te verwachten;
- binnen een jaar na indiening van het verzoek een verbetering is te verwachten in de financiële omstandigheden;
- binnen een jaar na het verzoek een belastingteruggaaf, anders dan de voorlopige teruggaaf, bedoeld in artikel 14, tweede lid, van de regeling kan worden verwacht. De vraag of buitengewoon bezwaar bestaat de verschuldigde belasting te betalen, kan immers slechts betrekking hebben op een per saldo verschuldigd bedrag. Alleen voor dat saldo moeten de aanwezige financiële middelen worden aangesproken. Dit houdt in dat geen kwijtschelding kan worden verleend als de belastingaanslag binnen een jaar door middel van verrekening kan worden aangezuiverd.

26.1.10. Begrip 'ex-ondernemer' en kwijtschelding

Als een ex-ondernemer om kwijtschelding vraagt, past de ontvanger het kwijtscheldingsbeleid voor particulieren toe.

Er is geen sprake van een ex-ondernemer als (een deel van) het bedrijfsvermogen nog aanwezig is. In dat geval zal het verzoek om kwijtschelding moeten worden behandeld overeenkomstig het bepaalde in artikel 26.3 van deze leidraad. Het nog aanwezige bedrijfsvermogen zal geheel moeten worden gebruikt ter aflossing van de openstaande (zakelijke) belastingaanslagen.

26.1.11. Verzoekschriften aan andere instellingen

De ontvanger houdt de invordering aan als er een verzoekschrift is ingediend bij H.M. de Koningin, de Commissie voor de Verzoekschriften en Burgerinitiatieven uit de Tweede Kamer of de Commissie voor de Verzoekschriften uit de Eerste Kamer der Staten-Generaal, de Nationale Ombudsman of het Ministerie van Financiën. Als naar het oordeel van de ontvanger aanwijzingen bestaan dat door het niet direct aanvangen of vervolgen van de invordering de belangen van de Staat worden geschaad, kan de ontvanger na voorafgaande toestemming van het ministerie toch invorderingsmaatregelen treffen.

26.2. Kwijtschelding van rijksbelastingen voor particulieren

26.2.1. Vermogen en kwijtschelding particulieren

Onder vermogen wordt verstaan de waarde in het economische verkeer van de bezittingen van de belastingschuldige en zijn echtgenoot, verminderd met de schulden van de belastingschuldige en de echtgenoot die hoger bevoorrecht zijn dan de rijksbelastingen.

Ook als de belastingschuldige onder huwelijkse voorwaarden is gehuwd, of bij ongehuwd samenlevenden als sprake is van een samenlevingscontract, is het voorgaande van overeenkomstige toepassing ondanks het feit dat de partner niet aansprakelijk kan worden gesteld voor de voldoening van de belastingaanslag.

26.2.2. De inboedel en kwijtschelding particulieren

De waarde van de inboedel wordt niet als vermogensbestanddeel in aanmerking genomen als deze bij gedwongen verkoop niet meer dan € 2269 bedraagt. Als de waarde meer bedraagt, wordt de volle waarde als vermogen in aanmerking genomen.

26.2.3. De auto en kwijtschelding particulieren

De waarde van de personenauto wordt niet als vermogensbestanddeel in aanmerking genomen als deze op het moment waarop het verzoek wordt ingediend een waarde heeft van € 2269 of minder. Als de waarde meer bedraagt, wordt de volle waarde als vermogen in aanmerking genomen. Als op de auto voor een financier een pandrecht is gevestigd, moet ter vaststelling van de actuele (over)waarde de financieringsschuld in mindering worden gebracht.

Een auto wordt niet als een vermogensbestanddeel in aanmerking genomen als de belastingschuldige aan de ontvanger – zo nodig na een verzoek daartoe – aannemelijk kan maken dat die auto absoluut onmisbaar is voor de uitoefening van het beroep dan wel absoluut onmisbaar is in verband met invaliditeit of ziekte van de belastingschuldige of zijn gezinsleden. Met gezinsleden wordt bedoeld de echtgenoot van belastingschuldige, of zijn kind(eren) voor zover deze geen eigen inkomen/vermogen heeft (hebben) waaruit de auto in beginsel zou kunnen worden betaald.

26.2.4. Saldo op bankrekening en kwijtschelding voor particulieren

Incidentele ontvangsten op een bank- of girorekening (zoals vakantiegeld) worden voor de bepaling van een aanwezig vermogensbestanddeel ook in aanmerking genomen, tenzij bij de berekening van de betalingscapaciteit met dat bedrag rekening is gehouden. Deze situatie zal zich met name voordoen bij de vakantiegelduitkering.

De nog beschikbare kredietruimte van een doorlopend krediet wordt in de kwijtscheldingsregeling niet als een vermogensbestanddeel aangemerkt.

26.2.5. De eigen woning en kwijtschelding voor particulieren

De waarde van onroerende zaken die een belastingschuldige in zijn bezit heeft, wordt aangemerkt als een vermogensbestanddeel. Voor de waardebepaling van de onroerende zaak is uitgangspunt de waarde van de onroerende zaak bij verkoop vrij te aanvaarden.

Als de aanwezigheid van vermogen vastgelegd in onroerende zaken leidt tot de afwijzing van een verzoek om kwijtschelding en de belastingaanslag wordt vervolgens niet betaald, kan de voortzetting van de invordering bij oudere belastingschuldigen die hun laatste levensjaren in hun eigen woning willen slijten, leiden tot een onverdedigbare hardheid. Een gedwongen verhuizing in verband met de verkoop van de woning zal voor deze groep belastingschuldigen een onevenredig grotere belasting zijn dan voor andere belastingschuldigen. In die gevallen kan de ontvanger in overleg met de belastingschuldige afzien van prompte invordering en in plaats daarvan uitstel van betaling verlenen, gedekt door een hypotheek op de eigen woning of door het leggen van een beslag op de woning. De hypotheek moet opeisbaar zijn na het overlijden van de langstlevende of bij een eerder vrijkomen van de woning.

Het verlenen van een zodanig uitstel blijft beperkt tot uitzonderlijke gevallen.

26.2.6. Vermogen van kinderen en kwijtschelding voor particulieren

Als bij de belastingschuldige kinderen thuis wonen die over een eigen vermogen beschikken, wordt dat vermogen bij de beoordeling van het door de ouder ingediende verzoek om kwijtschelding niet in aanmerking genomen, tenzij die ouder (een deel van) zijn vermogen heeft toebedeeld aan zijn kind(eren) om daaruit een fiscaal voordeel te behalen.

26.2.7. Nalatenschappen en kwijtschelding voor particulieren

Voor de beoordeling van een verzoek om kwijtschelding van belastingaanslagen ten name van overledenen zijn de financiële omstandigheden van de erfgenamen in beginsel niet van belang. Alleen de vraag of de belastingaanslagen uit het actief van de nalatenschap (hadden) kunnen worden voldaan is van belang.

Dit uitgangspunt geldt niet als het verzoek wordt gedaan door de overblijvende partner/erfgenaam. In dat geval worden de persoonlijke financiële omstandigheden wel mee in aanmerking genomen, ook al zouden bijvoorbeeld de kinderen als mede-erfgenamen voor een deel van de belastingschuld kunnen worden aangesproken.

Als een erfgenaam op grond van een ingediend verzoek voor kwijtschelding in aanmerking zou komen, wordt de betrokkene bij beschikking voor zijn aandeel in de belastingschuld ontslag van betalingsverplichting verleend. Deze werkwijze wordt ook gevolgd als de partner van de erflater het verzoek om kwijtschelding indient.

26.2.8 [Vervallen per 27-02-2009]

Tekst [Vervallen per 27-02-2009]

26.2.9. Beroepsvermogen wikker en kwijtschelding voor particulieren

Als sprake is van een belastingschuldige die een uitkering ontvangt ingevolge de Wet werk en inkomen kunstenaars, wordt het vermogen dat noodzakelijk is voor de uitoefening van het beroep van kunstenaar niet als vermogensbestanddeel in aanmerking genomen.

26.2.10. Betalingscapaciteit en kwijtschelding voor particulieren

Als is vastgesteld dat geen of onvoldoende vermogensbestanddelen aanwezig zijn om de openstaande belastingaanslag te voldoen, moet worden beoordeeld in hoeverre de aanwezige betalingscapaciteit voldoende is om de belastingaanslag te voldoen.

De betalingscapaciteit wordt gevormd door het positieve verschil tussen het gemiddeld per maand te verwachten netto besteedbaar inkomen van de belastingschuldige en de gemiddeld per maand te verwachten kosten van bestaan in de periode van twaalf maanden vanaf de datum waarop het verzoek om kwijtschelding is ingediend.

Het netto besteedbaar inkomen van de belastingschuldige wordt vermeerderd met het gemiddeld per maand te verwachten netto besteedbaar inkomen van zijn echtgenoot in de periode van twaalf maanden vanaf de datum waarop het verzoek om kwijtschelding is ingediend. Ook wanneer de belastingschuldige onder huwelijkse

voorwaarden is gehuwd of bij ongehuwd samenlevenden wanneer sprake is van een samenlevingscontract, is het voorgaande van toepassing, ondanks het feit dat de partner niet aansprakelijk kan worden gesteld voor de voldoening van de belastingaanslag. De vaststelling van het totale netto besteedbaar inkomen staat los van de aansprakelijkheid tot betaling van de aanslagen waarvoor kwijtschelding wordt verzocht.

De verantwoordelijkheid van de echtgenoot voor schulden van de belastingschuldige, wordt beperkt tot de (materiële) belastingschulden die stammen uit de huwelijkse periode dan wel uit de periode waarin de gezamenlijke huishouding is gevoerd. Dat kan tot gevolg hebben dat in voorkomende gevallen de belastingaanslag moet worden gesplitst. Het vermogen en de betalingscapaciteit van de echtgenoot van belastingschuldige, worden dus buiten beschouwing gelaten voor zover een door de belastingschuldige ingediend verzoek om kwijtschelding betrekking heeft op belastingschulden die zijn ontstaan vóór de aanvang van de huwelijkse periode dan wel de gezamenlijke huishouding. Het toe te passen normbedrag is in dit geval – afhankelijk van de omstandigheden – het normbedrag voor een alleenstaande dan wel het normbedrag voor een alleenstaande ouder (zie artikel 16 van de regeling).

26.2.11. Vakantiegeld en kwijtschelding voor particulieren

Tot het inkomen wordt ook het vakantiegeld gerekend. Het vakantiegeld wordt gesteld op 7% van de aan loonheffingen onderworpen inkomsten waarbij aanspraak bestaat op vakantiegeld.

Als uit het ingediende verzoekformulier blijkt, dan wel de ontvanger uit eigen wetenschap bekend is, dat het reëel genoten vakantiegeld meer of minder bedraagt dan 7%, wordt het reëel genoten vakantiegeld in aanmerking genomen. Zo is bijvoorbeeld sprake van een lager percentage dan 7 in het geval de belastingschuldige een bijstandsuitkering geniet. In dat geval moet dus worden uitgegaan van het percentage genoemd in artikel 19, derde lid, van de Wwb.

26.2.12. Studiefinanciering en kwijtschelding voor particulieren

Bij de berekening van het netto besteedbare inkomen wordt rekening gehouden met inkomsten die studenten ontvangen op grond van de WSF 2000 en hoofdstuk 4 van de Wet tegemoetkoming onderwijsbijdrage en schoolkosten (WTOS VO-18+).

Studenten in het hoger en middelbaar beroepsonderwijs hebben recht op een normbudget voor levensonderhoud: in het kader van de kwijtscheldingsregeling is dit normbudget de optelsom van basisbeurs, maximale aanvullende beurs en maximale basislening. Daarbij wordt rekening gehouden met het feit of de student thuiswonend, dan wel uitwonend is. In voorkomend geval wordt dit normbudget verhoogd met de partnertoeslag of de één-oudertoeslag.

De inkomsten van een student worden gesteld op een forfaitair bedrag.

- A.** Voor studenten in het hoger onderwijs is dit het bedrag voor het normbudget voor levensonderhoud vermindert met een forfaitair bedrag voor boeken en leermiddelen groot € 58.
- B.** Voor studenten in het middelbaar beroepsonderwijs is dit het bedrag voor het normbudget voor levensonderhoud vermindert met een forfaitair bedrag voor boeken en leermiddelen groot € 51 en met het bedrag aan onderwijsretributie.

Als de belastingschuldige naast studiefinanciering beschikt over eigen inkomsten wordt eveneens uitgegaan van de forfaitaire inkomsten, zoals hiervoor berekend onder A en B. Als de daadwerkelijk genoten studiefinanciering (exclusief het ontvangen collegegeldkrediet voor studenten in het hoger onderwijs) en de eigen inkomsten uitstijgen boven de voor het desbetreffende huishoudtype maximaal geldende kosten van bestaan worden om de betalingscapaciteit te kunnen berekenen de navolgende formules gebruikt:

Formule 1: $(P + Q) - R - S = X$

In deze formule wordt met P aangegeven het totaal van de daadwerkelijk genoten studiefinanciering (exclusief het ontvangen collegegeldkrediet voor studenten in het hoger onderwijs). Het totaal van de eigen inkomsten wordt aangegeven met Q. Met R wordt aangegeven het voor de kwijtschelding geldende normbudget voor levensonderhoud. Het in mindering te brengen bedrag van de daadwerkelijk ontvangen lening van de IB-groep wordt aangeduid met S. De uitkomst van deze berekening wordt aangegeven met X, met dien verstande dat X altijd tenminste nul bedraagt.

Formule 2: $X + Y = T$

In deze formule wordt met Y aangegeven het forfaitaire bedrag aan inkomsten van de betreffende student zoals bedoeld onder A of B. Het resultaat van de berekening volgens formule 1 (X) vermeerderd met Y is het inkomen (T). Dit inkomen vormt vervolgens het uitgangspunt om het netto-bestedbaar inkomen te kunnen berekenen en de betalingscapaciteit.

In sommige gevallen bestaat de studiefinanciering voor een groot deel of zelfs geheel uit een lening. In die situaties

wordt ook uitgegaan van de vorenvermelde forfaitaire inkomsten en is hetgeen in dit artikel is vermeld van overeenkomstige toepassing.

26.2.13. Bijzondere bijstand/ouderlijke bijdrage en kwijtschelding voor particulieren

Uitkeringen die worden ontvangen in het kader van bijzondere bijstand en die zijn bestemd voor bestrijding van specifieke kosten waarin de reguliere bijstandsuitkering niet voorziet, worden niet als inkomen in aanmerking genomen.

De bijzondere (aanvullende) bijstand voor personen jonger dan 21 jaar, wordt daarentegen wél als inkomen in aanmerking genomen, evenals de ouderlijke bijdrage in geld die deze jongeren ontvangen. In dat geval is de bijzondere bijstand niet bestemd voor bestrijding van specifieke kosten waarin de reguliere bijstandsuitkering niet voorziet. De bijzondere bijstand voor jongeren dient ter aanvulling van de zeer lage bijstandsnorm, als de ouderlijke bijdrage – die geacht wordt deze lage bijstandsnorm aan te vullen tot het niveau van de bijstandsnorm voor personen van 21 tot 65 jaar – geheel of gedeeltelijk ontbreekt.

26.2.14. Betalingen op belastingschulden en kwijtschelding voor particulieren

Bij de berekening van het netto besteedbaar inkomen wordt geen rekening gehouden met belastingaanslagen die in de loop van de periode van twaalf maanden vanaf de datum waarop het verzoek is ingediend, nog zullen worden opgelegd.

Tot betalingen op belastingschulden worden ook de betalingen gerekend die worden verricht op gemeentelijke belastingen (met uitzondering van de rechten die zijn vermeld in artikel 229 van de Gemeentewet), waterschapsbelastingen en andere belastingen en heffingen van lokale overheden.

26.2.15. Woonlasten en kwijtschelding van belasting van voorhuwelijkse belastingschulden

Als het verzoek om kwijtschelding wordt gedaan voor belastingschulden die zijn ontstaan voor de aanvang van de huwelijkse periode, dan wel de gezamenlijke huishouding in de zin van artikel 3 Wwb (zie artikel 26.2.10 van deze leidraad), worden de woonlasten in aanmerking genomen tot ten hoogste 50% van het bedrag dat de uitkomst is van de berekening op grond van artikel 15, eerste lid, onderdeel b, van de regeling.

26.2.15.a. Woonlasten van meerpersoonshuishoudens

In het geval de belastingschuldige met tenminste twee personen van 18 jaar of ouder een gezamenlijke huishouding voert alsmede in het geval de belastingschuldige met één of meer bloedverwanten in de eerste graad van 18 jaar of ouder een gezamenlijke huishouding voert dan wel anderszins op één adres verblijf houdt, wordt bij de berekening van de betalingscapaciteit geen rekening gehouden met de netto-woonlasten, tenzij de belastingschuldige aannemelijk maakt dat de woonlasten niet gedeeld kunnen worden. Het vorenstaande geldt niet als sprake is van commerciële verhuur, te weten als sprake is van kostgangers of kamerhuurders.

26.2.16. Uitgaven in verband met onderhoudsverplichtingen en kwijtschelding voor particulieren

Naast de alimentatieverplichtingen wordt bij de berekening van het netto besteedbaar inkomen de daadwerkelijk betaalde onderhoudsbijdrage – de bijdrage die een gemeente op grond van de Wwb van een ex-partner vordert in de kosten van bijstand – in mindering gebracht.

26.2.17. Kwijtschelding tijdens WSNP

Als sprake is van een belastingschuldige ten aanzien van wie de schuldsaneringsregeling natuurlijke personen van toepassing is verklaard, en die belastingschuldige verzoekt om kwijtschelding van nadien opgekomen belastingschulden die niet zijn aan te merken als boedelschuld, dan wordt het verzoek behandeld overeenkomstig het bestaande beleid.

Dit betekent dus onder meer dat bij de berekening van de betalingscapaciteit op het inkomen van de belastingschuldige niet in mindering wordt gebracht dat deel van het inkomen dat onder beheer van de bewindvoerder naar de boedel gaat. Verder wordt opgemerkt dat de middelen die de boedel vormen en onder beheer van de bewindvoerder berusten, niet beschouwd worden als vermogen in de zin van artikel 12 van de regeling.

26.2.18. Inkomen wikker

Van de kunstenaar die in het voorafgaande kalenderjaar geen Wik-uitkering heeft genoten worden de totale inkomsten gesteld op het bedrag van de voor hem geldende bijstandsnorm, met inbegrip van de maximale toeslag.

26.2.19. Normpremie ziektekostenverzekering begrepen in de bijstandsuitkering

De normpremie, bedoeld in artikel 2 van de Wet op de zorgtoeslag, voor zover is begrepen in de bijstandsnorm, bedraagt voor een alleenstaande of een alleenstaande ouder €35 per maand en voor echtgenoten € 75 per maand.

26.2.20. Onderhoud gezinsleden in het buitenland

De hier te lande alleenwonende gehuwde belastingschuldige die zijn in het buitenland verblijvende echtgenote en/of kinderen daadwerkelijk onderhoudt, wordt voor de berekening van de betalingscapaciteit niet als een alleenstaande aangemerkt. Uitgegaan wordt van het normbedrag voor echtgenoten in de zin van artikel 3 Wwb. Als huur wordt de hier te lande betaalde huur in aanmerking genomen. Door toepassing van het normbedrag voor echtgenoten in de zin van artikel 3 Wwb, wordt in het kwijtscheldingsbeleid op forfaitaire wijze rekening gehouden met de bedragen die de buitenlandse werknemer aan zijn bloed- of aanverwanten overmaakt voor de kosten van levensonderhoud. Met de werkelijke bedragen die de buitenlandse belastingschuldige overmaakt, wordt geen rekening gehouden.

26.3. Kwijtschelding van rijksbelastingen voor ondernemers

26.3.1. Kwijtschelding voor ondernemers bij een saneringsakkoord

Kwijtschelding voor ondernemers vindt alleen plaats bij een saneringsakkoord tussen de schuldenaar en alle schuldeisers tot gedeeltelijke betaling van de schuld tegen finale kwijting.

Deze kwijtschelding komt pas aan de orde nadat alle gestelde zekerheden zijn uitgewonnen.

26.3.2. Aansprakelijkheid en kwijtschelding voor ondernemers

Voordat de ontvanger toetreedt tot een saneringsakkoord gaat hij na of de mogelijkheid bestaat (een) derde(n) aansprakelijk te stellen voor onbetaald gebleven belastingschuld. Als de (te verwachten) opbrengst uit de aansprakelijkstelling zodanig is dat het aanbod tot een saneringsakkoord voor de ontvanger geen betere perspectieven biedt, treedt de ontvanger niet toe tot het akkoord.

Bij toetreding tot een saneringsakkoord kan de ontvanger er van afzien derden alsnog aansprakelijk te stellen. In dat geval moet bij de vaststelling van het bedrag dat aan de ontvanger moet worden voldaan rekening worden gehouden met het bedrag dat uit de aansprakelijkstelling geïnd had kunnen worden.

Als de ontvanger toetreedt tot een saneringsakkoord en daarnaast nog derden aansprakelijk stelt, blijft bij de vaststelling van het bedrag dat in het akkoord moet worden voldaan een (eventuele) opbrengst uit de aansprakelijkstelling buiten beschouwing. In de situatie dat de aansprakelijkgestelde zijn regresrecht op de gesaneerde onderneming uitoefent en het bedrijf daardoor opnieuw in moeilijkheden komt, eist de ontvanger niet dat de onderneming het ontstane tekort alsnog aanvult. Als later blijkt dat de aansprakelijkgestelde niet kan betalen, eist de ontvanger evenmin het ontstane tekort op.

26.3.3. Voorwaarden tot deelname aan een saneringsakkoord

In aanvulling van artikel 22 van de regeling werkt de ontvanger uitsluitend mee aan een saneringsakkoord als de communautaire middelen volledig worden voldaan.

De ontvanger verleent geen medewerking aan een saneringsakkoord waarbij één of meer schuldeisers het gedeelte van hun vordering dat niet wordt voldaan niet kwijtschelden maar overdragen aan een derde of omzetten in aandelenkapitaal.

26.3.4. Toepassingsbereik saneringsakkoord

Bij de beoordeling van het aangeboden saneringsakkoord bekijkt de ontvanger welke belastingaanslagen in het akkoord kunnen worden betrokken. Uitgangspunt hierbij is de formele belastingschuld ten tijde van het verzoek.

Bij de behandeling van het aangeboden akkoord is het de taak van de belastingschuldige/ondernemer er voor te zorgen dat de formele schuld zo nauwkeurig mogelijk overeenstemt met de materiële schuld. Als de belastingschuldige niet de gegevens overlegt die (kunnen) leiden tot een juiste vaststelling van de verschuldigde belasting, is er geen aanleiding voor de ontvanger toe te treden tot het aangeboden akkoord.

Ook de Belastingdienst heeft de inspanningsverplichting om de te saneren schuld zo volledig mogelijk en tot het juiste bedrag vast te stellen en de eventueel nog (materieel) verschuldigde belastingen over tijdvakken tot aan het tijdstip waarop het verzoek om sanering is ingediend, te formaliseren.

26.3.5. Ten minste dubbele percentage en saneringsakkoord

Voor de berekening van het dubbele percentage dat aan de fiscus moet worden uitgekeerd, brengt de ontvanger op de vorderingen van de concurrente crediteuren eerst in mindering de bedragen die de concurrente crediteuren door zekerheid hebben gedekt. Het begrip 'ten minste' verdient in elk geval extra aandacht als in het verleden onevenredige betalingen aan concurrente schuldeisers zijn gedaan.

Voordat een beoordeling van het aanbod plaatsvindt, moet worden nagegaan of in de periode direct voorafgaand aan het tijdstip waarop het verzoek tot sanering wordt ontvangen wellicht extra aflossingen aan bepaalde andere crediteuren hebben plaatsgevonden. Als hiervan sprake is, moet aan de ontvanger – met doorbreking van de eis dat het dubbele percentage moet worden aangeboden – een hoger percentage dan het dubbele ten goede komen.

26.3.6. Bestuurlijke boeten en saneringsakkoord

Bestuurlijke boeten moeten ook integraal in het akkoord worden betrokken. Uitgangspunt is dat het heffingstraject moet worden afgewerkt voordat tot sanering kan worden overgegaan. Daarna past de ontvanger het akkoordpercentage toe op de belastingschuld én op de bestuurlijke boete.

26.3.7. Rente en kosten en saneringsakkoord

De ontvanger betreft rente en kosten integraal in het akkoord. Het bedrag dat op basis van het akkoord is betaald, wordt in afwijking van artikel 7 van de wet op de hoofdsom afgeboekt. De ontvanger vermeldt dit in de beschikking.

26.3.8. Speciale crediteuren en saneringsakkoord

Een aantal crediteuren neemt een zodanige positie in dat zij niet noodzakelijkerwijs tot een akkoord hoeven toe te treden om (een deel van) de vordering die zij hebben, te kunnen innen. Tot die crediteuren behoren onder meer:

- Pandhouders, omdat het recht van voorrang van de pandhouder op het in pand gegeven goed boven het voorrecht van de fiscus gaat, staat het niet deelnemen van de pandhouder aan het akkoord niet aan een deelname daaraan door de ontvanger in de weg. Vanzelfsprekend zal in aanmerking moeten worden genomen dat het recht van voorrang van de pandhouder afhankelijk is van – en dus qua belang beperkt is tot – de waarde van het in pand gegeven goed. Voor het niet door pand gedekte gedeelte van zijn vordering kan de pandhouder slechts als concurrent schuldeiser worden aangemerkt. De bezitloos pandhouder wiens pandrecht betrekking heeft op een zaak als bedoeld in artikel 21, tweede lid, tweede volzin, van de wet is voor die zaak lager bevoorrecht dan de fiscus. Voor hem geldt het voorgaande dus niet.
- Leveranciers die de eigendom van de geleverde zaak hebben voorbehouden. Als een leverancier de eigendom van de geleverde zaak heeft voorbehouden, moet bij het bepalen van de grootte van zijn vordering rekening worden gehouden met dat eigendomsvoorbehoud. Het voorgaande is niet van toepassing als de ontvanger met toepassing van het bodemrecht beslag heeft gelegd op deze zaak. In dat geval moet integrale voldoening van de waarde van de bodemzaak worden geëist en voor het restant van de fiscale vordering (ten minste) het dubbele percentage.
- Cessionarissen, als sprake is van rechtsgeldige gecedeerde uit te betalen bedragen en de ontvanger heeft eveneens met de cessie ingestemd, dan wordt bij een akkoord de vordering van de crediteur/cessionaris in aanmerking genomen met inachtneming van de te verwachten uit te betalen bedragen. De hoogte van de vordering van de ontvanger wordt bepaald zonder rekening te houden met de te verwachten – maar rechtsgeldig gecedeerde – uit te betalen bedragen.

Onder 'dwangcrediteuren' worden verstaan leveranciers die niet bereid zijn aan een akkoord mee te werken omdat de onderneming zonder hen niet verder kan werken.

Hiermee vergelijkbaar is de adviseur/boekhouder die de stukken moet produceren die voor de beoordeling van het aanbod nodig zijn. Bij de beoordeling van het akkoord houdt de ontvanger rekening met de volledige betaling van de vordering van de adviseur/boekhouder.

26.4. Administratief beroep

26.4.1. Administratief beroep tegen de afwijzing van een verzoek om kwijtschelding

Als de belastingschuldige zich niet kan verenigen met de beschikking van de ontvanger op het verzoek om kwijtschelding, kan hij een gemotiveerd beroepschrift richten tot de directeur. Het beroepschrift wordt ingediend bij de ontvanger. In verband met het aan de directeur uit te brengen advies zendt de ontvanger zo nodig opnieuw een verzoekformulier aan de belastingschuldige toe.

Als de belastingschuldige het nader toegezonden verzoekformulier niet terugzendt, stelt de ontvanger hem in de gelegenheid dit alsnog te doen. Als de belastingschuldige hieraan geen gevolg geeft, stelt de ontvanger de directeur daarvan in kennis. De ontvanger adviseert de directeur dan om niet aan het beroepschrift tegemoet te komen.

26.4.2. Herhaald verzoek om kwijtschelding

De ontvanger merkt een herhaald verzoek om kwijtschelding aan als een beroepschrift dat gericht is aan de directeur. Als de ontvanger zelf aanleiding ziet om een gunstigere beslissing te nemen dan in zijn eerdere beschikking, handelt hij het herhaalde verzoek zelf af.

De ontvanger behandelt een herhaald verzoek om kwijtschelding als een eerste verzoek als het verzoek is afgewezen als gevolg van een duidelijke, ambtelijke fout.

In deze gevallen kan de belastingschuldige na de beslissing van de ontvanger een beroepschrift indienen bij de directeur.

26.4.3. Beroepsfase kwijtschelding

Als uit het beroepschrift niet duidelijk blijkt waarop het beroep is gebaseerd, verzoekt de ontvanger de belastingschuldige het beroepschrift binnen een redelijke termijn (nader) te motiveren. De ontvanger wijst daarbij op een mogelijke niet-ontvankelijkverklaring bij het niet voldoen aan deze motiveringsplicht.

26.4.4. Gegevens en normen eerste verzoek om kwijtschelding

Bij de behandeling van het beroepschrift of het herhaalde verzoek om kwijtschelding zijn de gegevens en normen van belang die van toepassing waren bij de beoordeling van het eerste verzoek. Wanneer echter blijkt dat het inkomen van de belastingschuldige ten opzichte van het eerste verzoek zodanig is gedaald dat de betalingscapaciteit destijds in belangrijke mate tot een te hoog bedrag is vastgesteld, vindt een herberekening plaats. Ook wijzigingen in de aanspraak inzake huurtoeslag en zorgtoeslag kunnen leiden tot een herberekening. Een herberekening vindt niet plaats bij wijzigingen in de kosten van bestaan.

26.4.5. Beslissing directeur op beroep bij kwijtschelding

In alle gevallen waarin de directeur het beroep gegrond oordeelt, kan hij de zaak inhoudelijk afdoen. Hetzij door het verzoek alsnog toe te wijzen, hetzij door het af te wijzen onder verbetering of vervanging van de gronden.

26.4.6. Invordering na administratief beroep en herhaald verzoek om kwijtschelding

Als een verzoek om kwijtschelding wordt afgewezen, wordt de invordering niet eerder voortgezet dan nadat tien dagen zijn verstreken. Artikel 9 van de regeling is van overeenkomstige toepassing. Als binnen de termijn van tien dagen een beroepschrift wordt ingediend, dan wordt gedurende de behandeling van dit beroepschrift ook gehandeld overeenkomstig artikel 9 van de regeling.

Indiening van het beroepschrift na de termijn van tien dagen leidt tot niet-ontvankelijkheid. Dit neemt echter niet weg dat – als het belang van de invordering zich daartegen niet verzet – van de directeur mag worden verwacht dat hij alsnog ambtshalve de grieven die in het beroepschrift zijn aangedragen op hun waarde beoordeelt. Ook in dat geval wordt gehandeld overeenkomstig artikel 9 van de regeling.

Of het belang van de invordering zich tegen ambtshalve behandeling verzet, hangt af van de omstandigheden. Hiervan is echter in ieder geval sprake als inmiddels onherroepelijke invorderingsmaatregelen zijn genomen.

26.4.7. Niet tijdig beslissen op een verzoek om kwijtschelding

Als de ontvanger nalaat om tijdig een beslissing te nemen op een verzoek om kwijtschelding, kan de belastingschuldige hiertegen beroep instellen bij de directeur. Hieraan is geen termijn gebonden.

Als tijdens de beroepsprocedure blijkt dat de ontvanger kwijtschelding had moeten verlenen, dan hoeft de directeur niet te volstaan met de uitspraak dat de ontvanger niet tijdig heeft beslist, maar kan hij op het beroepschrift van de belastingschuldige inhoudelijk beslissen.

26.5. Voortzetting van de invordering na afwijzing verzoek om kwijtschelding

26.5.1. Invordering na afwijzing verzoek om kwijtschelding

Als de ontvanger afwijzend heeft beslist op een verzoek om kwijtschelding of een aangeboden akkoord, of de directeur heeft afwijzend beslist op een ingediend beroepschrift tegen een afwijzende beschikking van de ontvanger, dan moet de belastingschuldige het op de belastingaanslag(en) verschuldigde bedrag binnen tien dagen na dagtekening van de afwijzende beschikking of binnen de betaaltermijnen die op het aanslagbiljet zijn aangegeven, voldoen. Na deze termijn kan de ontvanger de invordering aanvangen dan wel voortzetten. De termijn van tien dagen geldt niet als sprake is van een situatie als bedoeld in artikel 10 van de wet.

26.6. Geen verdere invorderingsmaatregelen en afwijzing verzoek om kwijtschelding

Als de belastingschuldige niet in aanmerking komt voor kwijtschelding maar de ontvanger voortzetting van de invordering niet gewenst vindt, wijst de ontvanger het verzoek om kwijtschelding af. De ontvanger neemt in die beschikking op in hoeverre hij geen invorderingsmaatregelen zal treffen.

Als de ontvanger besluit tot het niet meer nemen van invorderingsmaatregelen voor de nog openstaande schuld zonder dat hij daaraan voorwaarden verbindt, heeft de beslissing voor de belastingschuldige materieel dezelfde gevolgen als kwijtschelding.

De ontvanger kan ook besluiten geen invorderingsmaatregelen meer te nemen voor de nog openstaande schuld onder de voorwaarde dat eventuele uit te betalen bedragen verrekend worden met de buiten de invordering gelaten schuld. De termijn waarbinnen verrekening plaatsvindt bedraagt maximaal drie jaar, te rekenen vanaf de datum van de beschikking, dan wel – als dit minder is – de tijd die nog overblijft voordat de verjaring van de belastingaanslag intreedt. De ontvanger neemt deze verrekeningsvoorwaarde uitdrukkelijk in de beschikking op.

Als de ontvanger besluit voorlopig geen invorderingsmaatregelen meer te nemen, zal hij in zijn beschikking voorwaarden of een tijdsbepaling opnemen. Anders dan kwijtschelding is een dergelijke beschikking herroepelijk. Als de belastingschuldige de voorwaarden niet nakomt, neemt de ontvanger een nieuwe beschikking, waarbij hij zijn eerdere beschikking intrekt. De ontvanger kan hiertoe pas overgaan nadat hij de belastingschuldige een brief heeft gestuurd over zijn voornemen de eerdere beschikking in te trekken en niet binnen veertien dagen alsnog aan de voorwaarden of de tijdsbepaling is voldaan.

Artikel 27. Verjaring

In aansluiting op afdeling 4.4.3. van de Awb en artikel 27 van de wet beschrijft dit artikel het beleid over:

- versnelde invordering en verjaring;
- aansprakelijkgestelden en verjaring;
- stuiting van de verjaring;
- schorsing van de verjaring;
- afstand van verjaring;
- rente en kosten en verjaring.

27.1. Versnelde invordering en verjaring

Als de invordering is aangevangen met toepassing van artikel 10 van de wet begint de verjaringstermijn te lopen op het moment dat de belastingaanslagen onmiddellijk en tot het volle bedrag invorderbaar werden. De oorspronkelijke vervaldag heeft op dat moment voor de verjaring geen belang meer.

27.2. Aansprakelijkgestelden en verjaring

Een aansprakelijkheidsschuld (beschikking ex artikel 49 van de wet) is niet voor zelfstandige verjaring vatbaar. Door verjaring van de belastingaanslag ter zake waarvan aansprakelijk is gesteld, eindigt ook het recht van dwanginvordering en verrekening van de aansprakelijkheidsvordering.

27.3. Stuiting van de verjaring

Als de betekening van een dwangbevel uitsluitend plaatsvindt om de verjaring te stuiten, dan licht de ontvanger de belastingschuldige in over het doel van de betekening. Deze betekening is kosteloos.

Om de verjaring te stuiten kan een dwangbevel meer dan éénmaal worden betekend. Als de ontvanger de verjaring van een rechtsvordering tot betaling stuit door een schriftelijke mededeling, maakt hij die schriftelijke mededeling bekend aan de belastingschuldige

27.4. Schorsing van de verjaring

Uitstel van betaling voor een gedeelte van de belastingaanslag verlengt de verjaringstermijn voor de gehele belastingaanslag.

27.5. Afstand van verjaring

Van eenmaal verkregen verjaring kan afstand worden gedaan. De ontvanger beroept zich echter alleen op afstand van verjaring, als zonder meer duidelijk is dat de belastingschuldige daadwerkelijk bedoelt afstand van de verjaring te doen.

27.6. Rente en kosten en verjaring

De op een belastingaanslag belopen rente en kosten zijn onlosmakelijk met de belastingaanslag verbonden. Als voor een belastingaanslag de verjaring is ingetreden, laat de ontvanger dus ook voor de rente en kosten invordering en verrekening achterwege.

27.7. Na verjaring geen civiele invordering

Na intreding van de verjaring maakt de ontvanger geen gebruik van de mogelijkheid om in te vorderen door middel van een dagvaarding.

Artikel 27a. Betalingskorting

In aansluiting op artikel 27a van de wet beschrijft dit artikel het beleid over de verlening van betalingskorting bij vermindering van de belastingaanslag.

27a.1. Verlenen betalingskorting en vermindering van de belastingaanslag

Bij een vermindering van de belastingaanslag kan uitsluitend betalingskorting worden verleend als:

- de vermindering plaats vindt vóór de eerste vervaldag; en
- tenminste het nieuwe bedrag van de (inmiddels verminderde) belastingaanslag minus het bedrag van de oorspronkelijk berekende betalingskorting vóór of op de eerste vervaldag is betaald.

In dit geval herberekent de ontvanger de betalingskorting op basis van het nieuwe bedrag van de belastingaanslag en stelt hij dit vast bij voor bezwaar vatbare beschikking.

27a.2. Bijzondere situaties

Om in aanmerking te komen voor de betalingskorting moet de belastingschuldige voor of op de eerste vervaldag het gehele bedrag van de belastingaanslag – formeel verschuldigd op de eerste vervaldag – hebben voldaan. Dit uitgangspunt geldt met name ook, waardoor de betalingskorting derhalve niet zal worden verleend, in de volgende situaties:

- de belastingschuldige heeft een herzieningsverzoek of bezwaarschrift ingediend en betaalt vooruitlopend op de beslissing uiterlijk op de eerste vervaldag van de aanslag het bedrag dat hij na herziening of vermindering meent verschuldigd te zijn;
- de belastingschuldige maakt aanspraak op een belastingteruggave die met de aanslag verrekend kan worden.

Wanneer de belastingschuldige op of voor de eerste vervaldag van de aanslag een ander bedrag dan de formele belastingschuld heeft betaald, is wat betreft de betaalde maar niet verschenen termijnen het bepaalde in artikel 7.8 van overeenkomstige toepassing.

Artikel 28. Invorderingsrente

In aansluiting op artikel 28 van de wet beschrijft dit artikel het beleid over:

- correctie berekende invorderingsrente;
- vermindering terecht in rekening gebrachte invorderingsrente;
- verzuim van de Belastingdienst en invorderingsrente;
- rente- of schadevergoeding;
- kwijtschelding invorderingsrente niet mogelijk;
- verminderingen en toepassing artikel 28, zesde lid, van de wet.

28.1 [Vervallen per 01-01-2010]

Tekst [Vervallen per 01-01-2010]

28.2. Correctie berekende invorderingsrente

De ontvanger corrigeert de renteberekening als daarbij onjuiste gegevens zijn gebruikt. Dit geldt ook voor een belastingaanslag waaraan een nieuwe dagtekening wordt toegekend die leidt tot een ander aanvangstijdstip voor de

renteberekening.

28.3. Vermindering terecht in rekening gebrachte invorderingsrente

Als de ontvanger als gevolg van een te late betaling terecht rente in rekening brengt, kan er slechts in uitzonderlijke situaties aanleiding bestaan die rente te verminderen. De ontvanger moet dan van mening zijn dat het niet tijdig voldoen van de belastingschuld niet kan worden verweten aan de belastingschuldige en bovendien dat de invordering van rente onredelijk en onbillijk is.

De ontvanger kan slechts naar aanleiding van een ingediend bezwaarschrift de verschuldigde rente verminderen.

28.4 [Vervallen per 01-01-2013]

Tekst [Vervallen per 01-01-2013]

28.5 [Vervallen per 01-01-2013]

Tekst [Vervallen per 01-01-2013]

28.6. Kwijtschelding invorderingsrente niet mogelijk

Kwijtschelding van uitsluitend invorderingsrente is niet mogelijk. De ontvanger doet ook geen toezegging dat de rente niet zal worden ingevorderd. Dit laat onverlet dat de ontvanger kwijtschelding verleent of rente buiten invordering laat, als hij de hoofdsom kwijtscheldt of buiten invordering laat op grond van het bepaalde in artikel 26 van deze leidraad.

28.7 [Vervallen per 01-01-2013]

28.7.1 [Vervallen per 01-01-2013]

Tekst [Vervallen per 01-01-2013]

28.7.2 [Vervallen per 01-01-2013]

Tekst [Vervallen per 01-01-2013]

Artikel 28a. en artikel 28b

Er zijn in deze leidraad op artikel 28a en artikel 28b van de wet geen beleidsregels gemaakt.

Artikel 29

Er zijn in deze leidraad op artikel 29 van de wet geen beleidsregels gemaakt.

Artikel 30. Beschikking betalingskorting en invorderingsrente

In aansluiting op artikel 30 van de wet beschrijft dit artikel het beleid over:

- beschikking terug te nemen betalingskorting;
- verzoek tot vermindering rente is bezwaar;
- betalingskorting en invorderingsrente: (hoger) beroep en cassatie;
- teruggenomen betalingskorting en invorderingsrente: uitstel van betaling;
- geen bezwaar mogelijk tegen de niet verleende betalingskorting.

30.1. Beschikking terugnemen betalingskorting

De ontvanger informeert de belastingschuldige ook bij voor bezwaar vatbare beschikking over de terug te nemen betalingskorting na een vermindering en de verrekening van die betalingskorting met de vermindering.

30.2. Verzoek tot vermindering rente is bezwaar

Een verzoek van de belastingschuldige tot vermindering van in rekening gebrachte rente merkt de ontvanger aan als een bezwaarschrift.

30.3. Betalingskorting en invorderingsrente – (hoger) beroep en cassatie

Als de belastingschuldige in beroep gaat tegen de uitspraak op het bezwaar, handelt de ontvanger overeenkomstig de voorschriften van het Besluit beroep in belastingzaken 2005, met dien verstande dat de ontvanger in een procedure niet dezelfde stukken hoeft over te leggen als de inspecteur. De ontvanger kan zich beperken tot de stukken die in de procedure over de toepassing van de regeling betalingskorting dan wel invorderingsrente relevant zijn.

30.4. Teruggenomen betalingskorting en invorderingsrente: uitstel van betaling

Als om uitstel van betaling wordt verzocht voor een teruggenomen betalingskorting is het beleid van artikel 25 van deze leidraad van overeenkomstige toepassing. Hiervan kan sprake zijn als de ontvanger de teruggenomen betalingskorting bij vergissing niet heeft verrekend met het uit te betalen bedrag van de vermindering.

Indiening van een bezwaar- of beroepschrift (in hoger beroep) schort de verplichting om de invorderingsrente te betalen niet op. Als om uitstel van betaling wordt verzocht is het beleid van artikel 25 van deze leidraad en artikel 34 van de regeling van overeenkomstige toepassing.

30.5. Geen bezwaar mogelijk tegen de niet verleende betalingskorting

De wet voorziet niet in een voor bezwaar vatbare beschikking waarbij de ontvanger de betalingskorting niet verleent. Dit heeft tot gevolg dat tegen het besluit van de ontvanger om de vastgestelde betalingskorting niet in aanmerking te nemen, het rechtsmiddel van bezwaar niet openstaat.

Als een bezwaarschrift wordt ingediend tegen het niet verlenen van de betalingskorting, verklaart de ontvanger de belanghebbende niet-ontvankelijk.

Artikel 31. en artikel 31a

Er zijn in deze leidraad op de artikelen 31 en 31a van de wet geen beleidsregels gemaakt.

Artikel 32. Samenloop fiscale en civiele aansprakelijkheidsbepalingen

In aansluiting op artikel 32 van de wet beschrijft dit artikel het beleid over:

- keuze aansprakelijkheid;
- gemeenschapsschulden en aansprakelijkheid.

32.1. Keuze aansprakelijkheid

In situaties waarin de ontvanger feitelijk de keuze heeft tussen de toepassing van zowel een aansprakelijkheidsbepaling uit de wet als een aansprakelijkheidsbepaling uit het civiele recht, geldt in beginsel hetgeen is vermeld in artikel 3.1 van deze leidraad.

In de belangenafweging die aan de aansprakelijkstelling voorafgaat, wordt in beginsel doorslaggevend gewicht toegekend aan die aansprakelijkheidsbepaling waarbij de aansprakelijke in de gelegenheid is zich te disculperen.

32.2. Gemeenschapsschulden en aansprakelijkheid

De ontvanger merkt een belastingschuld in principe aan als een gemeenschapsschuld. De ontbinding van een goederengemeenschap ontheft de echtgenoten niet van hun aansprakelijkheid voor gemeenschapsschulden die zijn ontstaan vóór de ontbinding van de gemeenschap. Ieder van de echtgenoten blijft aansprakelijk voor het geheel van de gemeenschapsschulden waarvoor hij/zij voordien aansprakelijk was.

32.3. Belastingrente, heffingsrente en aansprakelijkheid

Voor de toepassing van artikel 32, lid 2, van de wet, wordt in rekening gebrachte heffingsrente (over de tijdvakken tot en met 31 december 2012) en belastingrente (over de tijdvakken met ingang van 1 januari 2013) beschouwd als een in te vorderen bedrag dat verband houdt met de belasting waarvoor de aansprakelijkheid geldt.

Artikel 33. Aansprakelijkheid van bestuurder, leider vaste inrichting, vaste vertegenwoordiger en

vereffenaar voor alle rijksbelastingen

In aansluiting op artikel 33 van de wet beschrijft dit artikel het beleid over:

- leider vaste inrichting en vaste vertegenwoordiger;
- feitelijke vestiging;
- lichaam dat is ontbonden;
- vereffenaar;
- bestuurder;
- gewezen bestuurder.

33.1. Leider vaste inrichting en vaste vertegenwoordiger bij aansprakelijkheid

De begrippen 'vaste inrichting' en 'vaste vertegenwoordiger' zijn dezelfde als bij de heffing van de diverse belastingen.

33.2. Feitelijke vestiging bij aansprakelijkheid

Het begrip 'gevestigd' in artikel 33, eerste lid, onderdeel b, van de wet, heeft een feitelijke betekenis. Waar een lichaam is gevestigd, moet worden beoordeeld naar de omstandigheden van het geval.

De ontvanger moet hierbij aansluiting zoeken bij het materiële vestigingsbegrip van artikel 4, eerste lid, van de AWR.

33.3. Lichaam dat is ontbonden bij aansprakelijkheid

De ontbinding van het lichaam waarop artikel 33, eerste lid, onderdeel c, van de wet doelt, kan – behalve op grond van de verschillende formele ontbindingsbepalingen – onder omstandigheden ook worden afgeleid uit handelingen van vennoten of organen van rechtspersonen.

Voor de berekening van de driejaarstermijn wordt de stilzwijgende ontbinding – bedoeld in de vorige volzin – geacht zich te hebben voltrokken ten tijde van het verrichten van de handelingen.

Als ontbinding kan niet worden aangemerkt het feitelijk staken van de bedrijfsuitoefening en/of het voortzetten van de activiteiten van de vennootschap in een andere rechtsvorm, het zogenaamde 'leeg' maken van het lichaam.

33.4. Vereffenaar bij aansprakelijkheid

Niet alleen degene die met de vereffening is belast, is aansprakelijk op grond van artikel 33, eerste lid, onderdeel c, van de wet, maar ook degene die feitelijk als vereffenaar is opgetreden zonder dat van een uitdrukkelijke lastgeving sprake is.

De ontvanger moet aannemelijk maken dat het niet-betalen van de belastingschuld is te wijten aan kennelijk onbehoorlijk bestuur van de vereffenaar. De betekenis van het begrip kennelijk onbehoorlijk bestuur in dit lid is dezelfde als in artikel 36 van de wet.

33.5. Bestuurder bij aansprakelijkheid

Voor de toepassing van artikel 33, eerste lid, onderdeel a, van de wet wordt als bestuurder niet alleen degene aangemerkt die als zodanig in het Handelsregister staat ingeschreven. Ook wordt als bestuurder aangemerkt degene die zich feitelijk als bestuurder heeft gedragen.

33.6. Gewezen bestuurder bij aansprakelijkheid

De ontvanger kan de gewezen bestuurder aansprakelijk stellen voor de belastingschuld waarvoor hij ten tijde van zijn bestuursperiode hoofdelijk aansprakelijk was, te weten de schuld die in deze periode materieel is ontstaan.

33.7. Disculpatie bestuurders, leiders en vaste vertegenwoordigers

Bestuurders van lichamen zonder rechtspersoonlijkheid of van een rechtspersoonlijkheid bezittend lichaam dat niet volledig rechtsbevoegd is alsmede leiders van een vaste inrichting van een niet in Nederland gevestigd lichaam dan wel de in Nederland wonende of gevestigde vaste vertegenwoordiger van dat lichaam, zijn niet aansprakelijk voor zover zij bewijzen dat de niet-betaling niet aan hen is te wijten.

Niet-verwijtbaarheid wordt naar redelijkheid en billijkheid beoordeeld, waarbij veel afhankelijk is van de feitelijke omstandigheden. Zo kan van niet-verwijtbaarheid sprake zijn als een ondernemer, hoewel hij de nodige

voorzieningen heeft getroffen om eventuele tegenslagen in zijn bedrijf het hoofd te bieden, toch wordt geconfronteerd met niet te voorziene calamiteiten. Daaronder is begrepen een sterk verslechterde economische situatie van zodanige omvang dat hij ondanks zijn voorzorgen niet meer in staat is zijn betalingsverplichtingen na te komen.

Ook kan plotseling betalingsonmacht ontstaan door een bijzondere gebeurtenis, bijvoorbeeld een niet voorzienbare, omvangrijke miscalculatie of door het faillissement van een belangrijke debiteur. Bij dit laatste geldt echter dat een ondernemer die zijn bedrijf uitoefent op een te zwakke financiële basis zich niet gemakkelijk op niet-verwijtbaarheid zal kunnen beroepen.

Artikel 34. Inlenersaansprakelijkheid

In aansluiting op artikel 34 van de wet beschrijft dit artikel het beleid over:

- vervoersovereenkomsten en huur van bemand materieel;
- extraterritoriale werking van de inlenersaansprakelijkheid;
- volgorde aansprakelijkstelling bij inlening;
- inlening en g-rekening;
- rechtstreekse storting door inlener bij de B/CA;
- disculpatie van de inlener;
- verklaring betalingsgedrag uitlener;
- de omvang van de aansprakelijkheid.

34.1. Vervoersovereenkomsten en huur van bemand materieel

Degene die uitsluitend personeel inhuurt voor het verrichten van vervoer over de weg is hoofdelijk aansprakelijk op grond van artikel 34 van de wet als de werkzaamheden onder zijn toezicht of leiding plaatsvinden. Degene die een vervoersovereenkomst afsluit met een vervoerder (de huur van bemand materieel daaronder begrepen) is in beginsel hoofdelijk aansprakelijk op grond van artikel 34 van de wet mits de werkzaamheden die aan het vervoer zijn verbonden onder zijn toezicht of leiding plaatsvinden. Er is geen sprake van toezicht of leiding van de inlener als:

- het vervoer – al dan niet tijd- of reisbevrachting zijnde – plaatsvindt op basis van een vervoersovereenkomst waarop de bepalingen van Titel 13, Afdeling 2 van boek 8 BW (artikel 8:1090 e.v. waaronder in ieder geval art 8:1131 BW (retentierecht vervoerder)) van toepassing zijn; en
- tenminste de voorwaarden opgenomen in de artikelen 4, 5, 6 en 10 van de Algemene Vervoerscondities (AVC) 2002 van toepassing zijn; en
- een vrachtbrief is opgemaakt voor zover deze bij of krachtens wettelijk voorschrift verplicht is.

Als de overeenkomst tussen de verhuurder en de huurder gekwalificeerd moet worden als aanneming van werk, wordt de huurder van het bemande materieel niet op grond van artikel 34 van de wet aansprakelijk gesteld, maar op grond van artikel 35 van de wet (ketenaansprakelijkheid).

34.2. Extraterritoriale werking van de inlenersaansprakelijkheid

Als een uitlener zijn werknemers uitleent aan een buitenlandse inlener voor werkzaamheden in het buitenland en in verband daarmee in Nederland loonheffingen of omzetbelasting is verschuldigd, dan is de buitenlandse inlener daarvoor niet aansprakelijk op grond van artikel 34 van de wet.

Als een uitlener zijn werknemers uitleent aan een buitenlandse inlener voor het verrichten van werkzaamheden in Nederland en in verband daarmee in Nederland loonheffingen of omzetbelasting is verschuldigd, dan is de buitenlandse inlener daarvoor aansprakelijk op grond van artikel 34 van de wet.

34.3. Volgorde aansprakelijkstelling bij inlening

In situaties waar sprake is van doorlenen, alsmede in situaties als bedoeld in artikel 35, eerste lid, onderdeel b, van de wet zijn meerdere derden aansprakelijk voor dezelfde schuld.

Op de volgorde waarin de ontvanger deze derden aansprakelijk stelt, is het bepaalde in artikel 35.11 van deze leidraad van overeenkomstige toepassing. In doorleensituaties betekent dit dat de ontvanger de doorlener als eerste aansprakelijk stelt en pas daarna de uiteindelijke inlener.

34.3.1. VAR-wuo of VAR-row in plaats van VAR-dga

Als een opdrachtgever een opdracht heeft verstrekt aan een opdrachtnemer die ten onrechte over een VAR-wuo of VAR-row beschikt – maar op grond van de juiste feiten over een VAR-dga had moeten beschikken – en die opdrachtgever te goeder trouw op die ten onrechte afgegeven verklaring is afgestaan, blijft aansprakelijkstelling achterwege.

34.4. Inlenersaansprakelijkheid en g-rekening

34.4.1. Vrijwaring inlenersaansprakelijkheid door betaling via de g-rekening

Voor de vrijwaring als bedoeld in artikel 34, derde lid, van de wet, moet zijn voldaan aan de voorwaarden genoemd in artikel 6 van de Uitvoeringsregeling inleners-, keten- en opdrachtgeversaansprakelijkheid 2004.

Als de inlener niet heeft voldaan aan deze voorwaarden, vermindert de ontvanger de primaire aansprakelijkheidsschuld slechts met de stortingen op de g-rekening die de ontvanger hebben bereikt. Om dit laatste te bepalen, zal de ontvanger alle betalingen die de uitlener van zijn g-rekening voor het naheffingstijdvak heeft verricht, optellen en het bedrag van de gekwalificeerde g-betalingen van de som aftrekken. Het saldo van deze berekening rekent de ontvanger toe naar evenredigheid van de g-betalingen met betrekking tot het naheffingstijdvak aan de inleners die niet aan de gestelde voorwaarden hebben voldaan.

De ontvanger vergelijkt het bedrag van de primaire aansprakelijkheid, verminderd met de 'vrijwaringen' als hiervoor toegelicht en/of met de vrijwaring als gevolg van rechtstreekse storting (zie artikel 34.5 van deze leidraad, met de uitkomst van de berekening als in artikel 34.8 van deze leidraad toegelicht). In de aansprakelijkstelling gaat de ontvanger uit van de laagste van de twee uitkomsten.

34.4.2. Inlenersaansprakelijkheid bij WSNP of faillissement uitlener

De ontvanger kan de inlener ook aansprakelijk stellen voor bedragen die vanaf de datum van het faillissement van de uitlener op diens g-rekening zijn bijgeschreven, aangezien op die bedragen geen pandrecht meer wordt gevestigd zodat de ontvanger daarop geen bijzondere aanspraken meer kan doen gelden. De bedragen die na faillissementsdatum zijn gestort, vallen in de boedel en kunnen niet meer worden afgeboekt op de belastingschuld.

Dit geldt ook voor bedragen die op de g-rekening zijn bijgeschreven vanaf de datum van de uitspraak tot toepassing van de WSNP. Ook in verband met de afwikkeling van de WSNP of het faillissement (door de bewindvoerder onderscheidenlijk door de curator), vinden eventuele aansprakelijkstellingen door de ontvanger zo spoedig mogelijk plaats na de datum waarop de WSNP of het faillissement is uitgesproken.

34.4.3. Wanprestatie/onrechtmatig handelen en inlenerspraktelijkheid

De ontvanger kan zich beroepen op toerekenbare tekortkoming (wanprestatie) van een g-rekeninghouder, als deze bedragen van de g-rekening heeft overgeboekt in strijd met de g-rekeningovereenkomst waardoor het pandrecht van de fiscus is gefrustreerd. De g-rekeninghouder die deze bedragen op zijn g-rekening ontvangt, begaat een toerekenbare tekortkoming (wanprestatie) als hij deze bedragen niet onmiddellijk terugstort op de g-rekening van de storter.

Een beroep op onrechtmatig handelen behoort eveneens tot de mogelijkheden. Dit betekent dat de ontvanger moet bewijzen dat is gehandeld in strijd met de zorgvuldigheid die in het maatschappelijk verkeer gepast is en dat hij schade heeft geleden.

Er is al sprake van in strijd handelen met de zorgvuldigheid die in het maatschappelijk verkeer gepast is, als een g-rekeninghouder bedragen stort of ontvangt terwijl hij wist dat er geen sprake was van inlening en hij deze bedragen niet heeft teruggestort. De schade bestaat uit de niet op de g-rekening verhaalbare loonheffingen en omzetbelasting zoals die ten tijde van de onttrekking verschuldigd zijn en/of later verschuldigd worden, één en ander tot ten hoogste het onttrokken bedrag.

34.4.4. Surseance en inlenersaansprakelijkheid

Zodra de ontvanger bekend is met een surseanceverlening, verzoekt hij de bewindvoerder schriftelijk of hij – binnen een door de ontvanger te stellen termijn – schriftelijk wil instemmen met de vestiging van een pandrecht op de saldi op de g-rekening die ontstaan vanaf de datum van surseanceverlening.

Als de bewindvoerder instemming weigert, dan zegt de ontvanger de g-rekening onmiddellijk op.

34.5. Rechtstreekse storting door inlener bij de B/CA

Als de inlener voor de uitlener de verschuldigde loonheffingen en omzetbelasting waarvoor hij aansprakelijk is rechtstreeks heeft gestort bij de B/CA, dan strekt deze betaling tot vermindering van de primaire aansprakelijkheid

(ontstaan uit de wet ten tijde van de verloning respectievelijk het verrichten van de dienst), mits de betaling voldoende is gespecificeerd.

De betaling is in elk geval voldoende gespecificeerd als naast de gegevens van de uitlener zijn vermeld:

- diens loonbelastingnummer respectievelijk omzetbelastingnummer;
- het betreffende factuurnummer;
- de periode waarin het werk is verricht.

Rechtstreekse storting van de verschuldigde loonheffingen en omzetbelasting moet bij afzonderlijke betalingen plaatsvinden.

34.6. Disculpatie van de inlener

De vraag of sprake is van disculpatie – hetgeen de aansprakelijke inlener(s) aannemelijk zal moeten maken – moet de ontvanger steeds op individuele basis beoordelen.

De inlener van uitzendondernemingen die voldoen aan de voorwaarden opgenomen in artikel 34.6.1 of 34.6.2 van deze leidraad, heeft automatisch recht op disculpatie van artikel 34, vijfde lid, van de wet.

34.6.1. Voorwaarden disculpatie van inlener van SNA-gecertificeerde uitzendondernemingen

De inlener die inleent van een uitzendonderneming kan onder bepaalde voorwaarden disculpatie verkrijgen. Deze voorwaarden zijn:

- De uitzendonderneming voldoet aan de NEN-4400-1 of 4400-2 norm en is opgenomen in het register van de Stichting Normering Arbeid (SNA).
- De inlener stort 25% van de factuur (inclusief omzetbelasting) op de G-rekening van de in het SNA-register opgenomen uitzendonderneming. Bij verlegging van de omzetbelasting is dit 20%.
- De betaling op de G-rekening voldoet aan de voorwaarden voor vrijwarende betalingen op een G-rekening (artikel 6, eerste lid, van de Uitvoeringsregeling inleners-, keten- en opdrachtgeversaansprakelijkheid 2004). Dit houdt onder andere het volgende in:
- De factuur van de uitlener voldoet aan de eisen die de Wet op de omzetbelasting daaraan stelt en moet daarnaast vermelden:
 - het nummer of het kenmerk – voor zover aanwezig – van de overeenkomst waarop de factuur ziet;
 - het tijdvak of de tijdvakken waarin de gefactureerde prestatie is verricht en
 - de benaming of kenmerk van het werk.
- De inlener vermeldt bij de betaling het factuurnummer en ook andere identificatiegegevens van de factuur, voor zover van toepassing.
- De administratie van de inlener is zodanig ingericht dat daaruit direct kunnen worden teruggevonden, de gegevens over de overeenkomst, de omvang van de aansprakelijkheid (manurenadministratie) en de betalingen.

Naast deze voorwaarden op grond van artikel 6, eerste lid, moet de inlener

- de identiteit van de ingeleende werknemer kunnen aantonen en
- kunnen aantonen dat de werknemer over een geldige verblijfs- of tewerkstellingvergunning beschikt, voor zover van toepassing.

34.6.2. Alternatief voor het storten op de G-rekening voor in een OESO-land beursgenoteerde uitzendondernemingen

Uitzendondernemingen die beursgenoteerd zijn in een OESO-land kunnen voor bedrijfsonderdelen die NEN 4400-1 of 4400-2 gecertificeerd zijn, zekerheid stellen als alternatief voor het storten op de G-rekening. Deze zekerheid gaat in de vorm van bankgarantie waarop de ontvanger een beroep kan doen als één (of meer) van genoemde bedrijfsonderdelen de loonheffingen en/of de omzetbelasting niet afdraagt (afdragen). De bankgarantie bedraagt 9% van de door alle gecertificeerde bedrijfsonderdelen van de uitzendonderneming over het voorafgaande jaar totaal verschuldigde bedrag aan loonheffingen en omzetbelasting.

Daarnaast bestaat de mogelijkheid dat een beursgenoteerde uitzendonderneming een alternatief voor de bankgarantie voorlegt aan de ontvanger. De ontvanger beoordeelt of het alternatief gelijkwaardig is aan de bankgarantie. Als het alternatief voldoet, keurt de ontvanger het alternatief goed door middel van een beschikking.

De voorwaarden die aan dit alternatief worden gesteld, zijn:

- Het gemak van uitwinnen en de zekerheid van verhaal moet gelijkwaardig zijn aan het bestaande eerste pandrecht van de ontvanger op de G-rekening;
- Het moet gaan om een garantie gelijkwaardig aan een bankgarantie.

34.6.3. Overgangsregeling

De regeling als bedoeld in de artikelen 34.6.1 en 34.6.2 gaat in per 1 juli 2012. Vóór 1 juli 2012 geldt dat inleners vrijwaring kunnen krijgen tot het bedrag van de stortingen op de G-rekening. Als de periode van inlening zowel onder de oude als de nieuwe regeling valt, geldt de volgende overgangsregeling. Stortingen op de G-rekening die na 1 juli worden gedaan en die zien op inlening vóór 1 juli 2012 (en dus gerelateerd moeten worden aan termijnen verschuldigde loonheffingen en/of omzetbelasting vóór 1 juli 2012) volgen de oude regeling (vrijwaring tot het bedrag van de storting). Voor de stortingen gedaan na 1 juli 2012 die betrekking hebben op inlening van na die datum geldt het nieuwe regime.

34.7. Verklaring betalingsgedrag uitlener

Op verzoek geeft de ontvanger een verklaring af over het betalingsgedrag van de uitlener. De verklaring betreft de geformaliseerde loonheffingen en omzetbelasting op het moment van afgifte van de verklaring. De verklaring biedt geen garantie dat de materieel verschuldigde loonheffingen en omzetbelasting ten volle zijn voldaan.

Als een onderdeel van een fiscale eenheid voor de omzetbelasting optreedt als uitlener, betreft de ontvanger de omzetbelasting niet in de af te geven verklaring. In dat geval is niet de feitelijke uitlener maar de fiscale eenheid voor de omzetbelasting de belastingschuldige.

Op de procedure voor de afgifte van de verklaring alsmede op de inhoud ervan, is het bepaalde in artikel 35.12 van deze leidraad van overeenkomstige toepassing.

34.8. De omvang van de aansprakelijkheid

34.8.1. Berekening omvang inlenersaansprakelijkheid voor de loonheffingen

Op grond van artikel 27 van de Wet op de loonbelasting 1964 is de werkgever verplicht om op het tijdstip waarop het loon aan de werknemer wordt uitbetaald de verschuldigde loonheffingen in te houden. De aansprakelijkheid voor de loonheffingen van de inlener ontstaat op datzelfde tijdstip en primair ook tot hetzelfde bedrag.

Omdat de aansprakelijkheid in een aansprakelijkstelling op een later tijdstip wordt geconcretiseerd, moet ten tijde van de beschikking ex artikel 49 van de wet worden vastgesteld in hoeverre het bedrag van de aansprakelijkheid – zoals ontstaan ten tijde van de wettelijke inhoudingsplicht – nog is verschuldigd.

De ontvanger beoordeelt of het bedrag van de primaire aansprakelijkheid moet worden verminderd als gevolg van betalingen (op aangifte en/of op naheffingsaanslag) door de werkgever/uitlener die toegerekend kunnen worden aan de werknemer die de werkzaamheden heeft verricht. Deze toerekening van betalingen aan de 'werknemer' kan bijvoorbeeld plaatsvinden aan de hand van de (loon)administratie van de werkgever/uitlener en/of aan de hand van de afdrachten/betalingen over de verschillende aangiftetijdvakken.

Als afdrachten/betalingen redelijkerwijs niet kunnen worden toegerekend aan bepaalde werknemers, vindt een evenredige toedeling daarvan plaats aan alle werknemers die gedurende het heffingstijdvak in dienst zijn geweest van de uitlener.

34.8.2. Inlenersaansprakelijkheid en anoniementarief

De inlener is aansprakelijk voor de loonbelasting en premie volksverzekeringen die met toepassing van het anoniementarief (ex artikel 26b van de Wet op de loonbelasting 1964) zijn berekend en door de uitlener over het werk zijn verschuldigd.

De ontvanger zal de hoogte van de aansprakelijkstelling niet matigen als blijkt dat de inlener de voor de matiging vereiste gegevens niet heeft geadministreerd ten tijde van de uitvoering van de werkzaamheden door de ingeleende arbeidskrachten. Als mocht blijken dat het in de administratie van de inlener opgenomen BSN/sofinummer van de werknemer onjuist is, zal de inlener in de gelegenheid worden gesteld alsnog het juiste BSN/sofinummer te overleggen. Als de inlener de identiteit van de werknemer kan aantonen en hij legt tevens de gegevens over aan de hand waarvan het loon van de werknemer kan worden geïndividualiseerd, dan zal de ontvanger de hoogte van de aansprakelijkheid voor de betreffende inlener verlagen.

In het geval van matiging wordt bij de brutering van het loon - althans voor zover het de loonbelasting en premie volksverzekeringen betreft - gebruik gemaakt van een marginaal percentage.

De loonbelasting/premie volksverzekeringen over de werkzaamheden waarvoor de aansprakelijkheid bestaat, wordt

vervolgens berekend met toepassing van hetzelfde (marginale) percentage. Vanwege het feit dat de matiging uitsluitend de betreffende inlener zelf aangaat, en niet de positie van de inhoudingsplichtige of die van andere aansprakelijken voor de naheffingsaanslag beïnvloedt, wordt het voorgaande uitsluitend betrokken in de berekening als uiteengezet in het van overeenkomstige toepassing verklaarde artikel 35.5.1 en niet in de berekening als bedoeld in artikel 34.8.1 van deze leidraad.

Deze 'tariefmatiging' – die overigens niet van invloed is op de hoogte van de naheffingsaanslag – vindt niet plaats als de inlener wist of redelijkerwijs moest vermoeden dat de uitlener met anoniem personeel werkte. De beperking van de hoogte van de aansprakelijkheid blijft daardoor achterwege.

34.8.3. Samenloop derdenbeslag en inlenersaansprakelijkheid

Als de ontvanger – voordat tot aansprakelijkstelling wordt overgegaan – ten laste van de uitlener derdenbeslag legt onder de aansprakelijke inlener, is de inlener op grond van artikel 476a Rv verplicht verklaring te doen van hetgeen hij onder zich heeft en de geldsom die door het beslag is getroffen aan de ontvanger af te dragen.

Bij een daarop volgende aansprakelijkstelling van de inlener, zal de ontvanger het verhaalde bedrag vanwege het eerdere derdenbeslag op het bedrag van de aansprakelijkstelling in mindering brengen, als blijkt dat zowel het door het derdenbeslag getroffen bedrag – ongeacht op welke belastingschuld dit bedrag is afgeboekt – als de aansprakelijkheidsvordering van de ontvanger, beide betrekking hebben op dezelfde rechtsverhouding (de overeenkomst van inlening) tussen de inlener en de uitlener. De hier bedoelde vermindering wordt betrokken in de berekening als uiteengezet in artikel 35.5.1 van deze leidraad dat van overeenkomstige toepassing is verklaard, en niet in de berekening als bedoeld in artikel 34.8.1 van deze leidraad.

Als in verband met het voorgaande de aansprakelijke inlener onder wie derdenbeslag is gelegd, zich in zijn op grond van artikel 476a Rv af te leggen verklaring beroept op verrekening ter verzekering van zijn (voorwaardelijke) regresvordering op de uitlener, dan verklaart de ontvanger schriftelijk dat hij de inlener niet aansprakelijk zal houden voor de in totaal af te dragen geldsommen als gevolg van het derdenbeslag.

34.9. Latere brutering en inlenersaansprakelijkheid

De inlener is ook aansprakelijk voor de loonheffingen die verschuldigd zijn als gevolg van een latere brutering. Een latere brutering kan zich bijvoorbeeld voordoen als blijkt dat de uitlener de nageheven loonheffingen niet op zijn werknemer(s) heeft verhaald en dus voor eigen rekening neemt. De loonheffingen die als gevolg van dit 'voor eigen rekening nemen' verschuldigd zijn, worden aangemerkt als 'belasting ter zake van het werk'.

Artikel 35. Ketenaansprakelijkheid

In aansluiting op artikel 35 van de wet beschrijft dit artikel het beleid over:

- berekening omvang ketenaansprakelijkheid;
- het begrip aannemer en ketenaansprakelijkheid;
- het begrip eigenbouwer;
- extraterritoriale werking van de ketenaansprakelijkheid;
- ketenaansprakelijkheid en g-rekening;
- rechtstreekse storting en ketenaansprakelijkheid;
- samenloop derdenbeslag en ketenaansprakelijkheid;
- (niet-)verwijtbaarheid en ketenaansprakelijkheid;
- het anoniementarief en ketenaansprakelijkheid;
- latere brutering en ketenaansprakelijkheid;
- volgorde aansprakelijkstelling binnen de keten;
- verklaring inzake de nakoming van fiscale verplichtingen.

35.1. Berekening omvang ketenaansprakelijkheid

Op grond van het bepaalde in artikel 27 van de Wet op de loonbelasting 1964 is de onderaannemer/inhoudingsplichtige verplicht om op het tijdstip waarop het loon aan de werknemer wordt uitbetaald de verschuldigde loonheffingen in te houden.

De hoofdelijke aansprakelijkheid voor de loonheffingen van de aannemer ontstaat op datzelfde tijdstip en primair ook tot hetzelfde bedrag. Omdat de aansprakelijkheid in een aansprakelijkstelling op een later tijdstip wordt geconcretiseerd, moet ten tijde van de beschikking ex artikel 49 van de wet worden vastgesteld in hoeverre het

bedrag van de aansprakelijkheid – zoals ontstaan ten tijde van de wettelijke inhoudingsplicht – nog is verschuldigd.

De ontvanger moet beoordelen of het bedrag van de primaire aansprakelijkheid moet worden verminderd als gevolg van betalingen (op aangifte en/of op naheffingsaanslag) door de onderaannemer/inhoudingsplichtige.

Deze toerekening van betalingen aan 'het werk' gebeurt naar redelijkheid en kan bijvoorbeeld plaatsvinden aan de hand van de (loon)administratie van de onderaannemer en/of aan de hand van de afdrachten/betalingen over de verschillende aangiftetijdvakken. Als afdrachten/betalingen redelijkerwijs niet kunnen worden toegerekend aan bepaalde werken en/of de indirecte loonkosten, vindt een evenredige toerekening daarvan plaats aan alle werken en/of indirecte loonkosten gedurende het naheffingstijdvak.

35.2. Het begrip aannemer en ketenaansprakelijkheid

Het begrip aannemer heeft in het kader van de ketenaansprakelijkheid een eigen zelfstandige betekenis. Onder 'aannemer' wordt in dit verband verstaan de persoon die zich jegens een ander – de opdrachtgever – verbindt om buiten dienstbetrekking een werk van stoffelijke aard te verrichten tegen een te betalen prijs.

35.2.1. Werk van stoffelijke aard

De uitvoering van een werk van stoffelijke aard zal veelal resulteren in een tastbaar product. Met de keuze van het criterium 'uitvoeren van een werk van stoffelijke aard' wordt beoogd alle sectoren van het economisch leven onder de werkingssfeer van dit artikel te brengen. Het gehanteerde criterium overschrijdt niet alleen de onderscheidingen die gemaakt zijn in het Burgerlijk Wetboek, maar ook de indelingen die in het economische leven gangbaar zijn.

Niet elke arbeid die resulteert in een tastbaar product kan worden gerekend tot de 'uitvoering van een werk van stoffelijke aard' in de zin van dit artikel. De eigen aard van de arbeid moet ook in de beschouwing worden betrokken. Alle werken of producten die door een in hoofdzaak geestelijke of intellectuele arbeid tot stand komen, zijn niet als werk van stoffelijke aard te beschouwen.

Vervaardiging van kleding is een werk van stoffelijke aard en moet ruim worden opgevat. Het gaat om het vervaardigen van kleding van alle soorten en materialen onder welke benaming en voor welk doel dan ook. Hieronder valt ook elke handeling die erop gericht is het eindproduct zelf consumptiegereed (in de meest ruime zin) te maken.

35.2.2. Vervoersovereenkomsten en werk van stoffelijke aard

Vervoersovereenkomsten als bedoeld in artikel 34.1 vallen buiten de werking van artikel 35 van de wet, omdat geen sprake is van een werk van stoffelijke aard. Als het vervoer echter onderdeel uitmaakt van en ondergeschikt is aan een overeenkomst tot uitvoering van een werk van stoffelijke aard, dan moet dat vervoer niet worden afgesplitst van dat grotere geheel.

Bij de gemengde overeenkomsten waarin de vervoersprestatie niet ondergeschikt is aan het overeengekomen werk van stoffelijke aard, moeten de onderscheiden prestaties in beginsel worden gesplitst.

35.2.3. Het uitvoeren van een werk buiten dienstbetrekking

Voor de toepassing van artikel 35 van de wet moet het uitvoeren van een werk buiten dienstbetrekking gebeuren. Voor het begrip dienstbetrekking wordt aangesloten bij de Wet op de loonbelasting 1964.

35.3. Het begrip eigenbouwer

De zogenaamde 'eigenbouwer' wordt met een aannemer gelijkgesteld en is geen opdrachtgever.

De vraag of sprake is van een eigenbouwer moet worden beantwoord aan de hand van de volgende criteria:

- Er is sprake van het uitvoeren van een werk zonder opdracht van een opdrachtgever.
- Het werk moet buiten dienstbetrekking worden uitgevoerd (zie artikel 35.2.3 van deze leidraad).
- Het werk wordt uitgevoerd in de normale uitoefening van het bedrijf (zie artikel 35.3.3 van deze leidraad).
- Het werk is van stoffelijke aard (zie artikel 35.2.1 van deze leidraad).

35.3.1. Eigenbouwerschap – beoordeling van geval tot geval

In overleg met de inspecteur waaronder de eigenbouwer ressorteert, beoordeelt de ontvanger of sprake is van eigenbouwerschap aan de hand van de concrete omstandigheden van het betrokken bedrijf en van de onderhavige werkzaamheden.

In verband daarmee is het niet mogelijk voor bepaalde bedrijfstakken of voor bepaalde typen van bedrijven, dan wel voor bepaalde categorieën werkzaamheden in het algemeen, aan te geven of sprake is van eigenbouwerschap.

35.3.2. Het begrip bedrijf en eigenbouwerschap

Voor de interpretatie van het begrip 'bedrijf' kan aansluiting worden gezocht bij hetgeen daaronder in het normale spraakgebruik wordt verstaan: een onderneming of een daarmee vergelijkbare entiteit (bijvoorbeeld een overheidsbedrijf).

Er moet sprake zijn van een zekere organisatie van kapitaal en arbeid waarmee min of meer duurzaam aan het maatschappelijk (ruil)verkeer wordt deelgenomen met als doel te voorzien in de daarin levende behoeften. Binnen een organisatie kan een bepaalde activiteit van zodanige betekenis zijn dat deze activiteit met zich meebrengt dat bedrijfsmatig wordt gehandeld.

De omstandigheid dat geen winst wordt beoogd en/of feitelijk wordt behaald, leidt op zich bezien niet tot de conclusie dat geen bedrijf wordt uitgeoefend. Publiekrechtelijke lichamen oefenen (behoudens de hierna genoemde uitzonderingen) geen bedrijf uit in de hiervoor bedoelde zin indien en voor zover zij handelen als overheid. Het publiekrechtelijke lichaam handelt 'als overheid' als het handelt volgens het specifiek voor hem geldende juridische regime.

Op deze hoofdregel bestaat een tweetal uitzonderingen:

1. indien en voor zover een publiekrechtelijk lichaam prestaties verricht onder zodanige condities dat het ontbreken van belastingplicht voor de omzetbelasting over die prestaties leidt tot concurrentievervalsing van enige betekenis;
2. indien en voor zover een publiekrechtelijk lichaam werkzaamheden verricht als genoemd in bijlage I bij de BTW-Richtlijn 2006/112/EG.

Als het overheidslichaam handelt onder dezelfde juridische voorwaarden als particuliere economische subjecten (bedrijven) en dus niet 'als overheid', dan zal het uiteraard steeds kunnen worden aangemerkt als bedrijf. Wat geldt voor publiekrechtelijke lichamen, geldt evenzeer voor publiekrechtelijke instellingen en organen, zoals gemeentelijke grondbedrijven.

35.3.3. De normale bedrijfsuitoefening en eigenbouwerschap

Bij de beoordeling of een werk in de normale uitoefening van het bedrijf wordt uitgevoerd, is uitsluitend van belang wat in het betreffende bedrijf feitelijk gebruikelijk is.

Het is mogelijk dat naast de voortbrenging van producten bestemd voor de markt, het voor het bedrijf gebruikelijk is zelf zijn bedrijfsmiddelen te maken en/of te onderhouden. In dat geval kan dus sprake zijn van eigenbouwerschap met betrekking tot de vervaardiging en/of het onderhoud van de eigen bedrijfsmiddelen.

Als het voor het betreffende bedrijf niet gebruikelijk is eigen bedrijfsmiddelen te vervaardigen, dan leidt het incidenteel vervaardigen van een bedrijfsmiddel niet tot eigenbouwerschap.

35.3.4. Uitbesteding werk en eigenbouwerschap

Een bedrijf dat bij de feitelijke uitvoering van een bepaald werk zelf geen werkzaamheden van stoffelijke aard verricht, maar alle werkzaamheden uitbesteedt aan derden, kan in twee situaties toch eigenbouwer zijn namelijk:

1. Het betrokken bedrijf pleegt de bedoelde werkzaamheden (in andere gevallen) ook zelf geheel of gedeeltelijk uit te voeren.
2. De realisatie van het uiteindelijk tot stand te brengen werk past binnen de bedrijfsdoelstelling van het desbetreffende bedrijf. Daarvan kan bijvoorbeeld ook sprake zijn in gevallen waarin het betreffende bedrijf niet in staat is de betreffende werkzaamheden uit te voeren. Voorwaarde is dan wel dat het bedrijf dat de werkzaamheden uitbesteedt, de algehele leiding over de werkzaamheden houdt. Zo'n situatie doet zich met name voor in gevallen, waarin een bedrijf bepaalde werkzaamheden pleegt te doen uitvoeren en daarbij – met gebruikmaking van de eigen technische en/of organisatorische kennis met betrekking tot de uitvoering van het werk – een aanzienlijk meer omvattende rol speelt dan een 'normale' opdrachtgever.

35.3.5. Woningcorporaties en eigenbouwerschap

Woningcorporaties en andere op grond van artikel 70, eerste lid, van de Woningwet 'toegelaten instellingen' oefenen in beginsel een bedrijf uit. Als voor eigen rekening en risico een nieuwbouwproject wordt uitgevoerd – hetzij voor de verkoop, hetzij voor de verhuur – en het realiseren van een nieuwbouwproject meer dan incidenteel gebeurt, is de corporatie eigenbouwer. De corporatie moet dan een zodanige ervaring en kennis hebben met betrekking tot het

bouwen, dat zij door hiervan gebruik te maken feitelijk op dezelfde wijze optreedt als een hoofdaannemer die het gehele werk uitbesteedt.

35.3.6. Gemeentelijke grondbedrijven en eigenbouwerschap

Als een gemeentelijk grondbedrijf door haar verworven stukken grond bouwrijp maakt om deze bijvoorbeeld te verkopen, in erfpacht uit te geven of te verhuren, dan treedt het grondbedrijf met betrekking tot een dergelijke activiteit op als eigenbouwer. Het aanleggen/totstandbrengen van gemeenschapsvoorzieningen door het gemeentelijke grondbedrijf levert geen bedrijfsmatig handelen op (zie artikel 35.3.2 van deze leidraad).

De gemeente treedt in een dergelijk geval op als overheid, hetgeen handelen als eigenbouwer uitsluit.

35.3.7. Winkelbedrijf in de confectiesector en eigenbouwerschap

In de confectiesector kan sprake zijn van eigenbouwerschap. Daarbij is het niet noodzakelijk dat het betreffende bedrijf ook zelfstandig in staat is de betreffende werkzaamheden uit te voeren. Voorwaarde is dan wel dat het bedrijf dat de werkzaamheden uitbesteedt de algehele leiding over die werkzaamheden heeft, althans bij de productie een rol bekleedt die die van een opdrachtgever overstijgt.

Hierdoor zal bijvoorbeeld ook het winkelbedrijf onder omstandigheden kunnen worden aangemerkt als eigenbouwer. Het moet dan gaan om voor het winkelbedrijf normale bedrijfsactiviteiten. Bepalend is of het winkelbedrijf het proces in technische of organisatorische zin beheerst. Hiervan zal sprake zijn als het winkelbedrijf normaliter zeer gedetailleerde opdrachten verstrekt en ook in het verdere productieproces een begeleidende/controlerende rol kan vervullen.

Als het winkelbedrijf in de hoedanigheid van opdrachtgever aansprakelijk kan worden gesteld, (zie artikel 35a, aanhef, van deze leidraad) blijft een aansprakelijkstelling op grond van het zogenoemde eigenbouwerschap ex artikel 35, derde lid, onderdeel b, van de wet achterwege.

35.4. Extraterritoriale werking van de ketenaansprakelijkheid

Als een onderaannemer het werk in het buitenland uitvoert en over het loon van zijn werknemers in Nederland loonheffingen is verschuldigd, dan is de buitenlandse aannemer daarvoor niet aansprakelijk op grond van artikel 35 van de wet.

Als een onderaannemer voor een buitenlandse aannemer een werk uitvoert in Nederland en in verband daarmee in Nederland loonheffingen is verschuldigd, dan is de buitenlandse aannemer daarvoor aansprakelijk op grond van artikel 35 van de wet.

35.5. Ketenaansprakelijkheid en g-rekening

35.5.1. Vrijwaring ketenaansprakelijkheid door betaling via de g-rekening

Voor de vrijwaring als bedoeld in artikel 35, vijfde lid, van de wet, moet zijn voldaan aan de voorwaarden genoemd in artikel 6 van de Uitvoeringsregeling inleners-, keten- en opdrachtgeversaansprakelijkheid 2004.

Als de aannemer niet heeft voldaan aan deze voorwaarden, vermindert de ontvanger de primaire aansprakelijkheidsschuld slechts met de stortingen op de g-rekening die de ontvanger hebben bereikt. Om dit laatste te bepalen zal de ontvanger alle betalingen die de onderaannemer van zijn g-rekening voor het naheffingstijdvak heeft verricht, optellen en het bedrag van de gekwalificeerde g-betalingen van de som aftrekken. Het saldo van deze berekening rekent de ontvanger toe naar evenredigheid van de g-betalingen met betrekking tot het naheffingstijdvak aan de aannemers die niet aan de gestelde voorwaarden hebben voldaan.

De ontvanger vergelijkt het bedrag van de primaire aansprakelijkheid, verminderd met de 'vrijwaringen' als hiervoor toegelicht en/of met de vrijwaring als gevolg van rechtstreekse storting (zie artikel 35.6 van deze leidraad, met de uitkomst van de berekening als in artikel 35.1 van deze leidraad toegelicht). In de aansprakelijkstelling gaat de ontvanger uit van de laagste van de twee uitkomsten.

35.5.2. Ketenaansprakelijkheid bij WSNP of faillissement onderaannemer

De ontvanger kan de aannemer ook aansprakelijk stellen voor bedragen die vanaf de datum van het faillissement van de onderaannemer op diens g-rekening zijn bijgeschreven, aangezien op die bedragen geen pandrecht meer wordt gevestigd zodat de ontvanger daarop geen bijzondere aanspraken meer kan doen gelden. De bedragen die na faillissementsdatum zijn gestort, vallen in de boedel en kunnen niet meer worden afgeboekt op de belastingschuld.

Dit geldt ook voor bedragen die op de g-rekening zijn bijgeschreven vanaf de datum van de uitspraak tot toepassing van de WSNP. Ook in verband met de afwikkeling van de wettelijke schuldsaneringsregeling of het faillissement

(door de bewindvoerder onderscheidenlijk door de curator), vinden eventuele aansprakelijkstellingen door de ontvanger zo spoedig mogelijk plaats na de datum waarop de wettelijke schuldsaneringsregeling of het faillissement is uitgesproken.

35.5.3. Wanprestatie/onrechtmatig handelen en ketenaansprakelijkheid

De ontvanger kan zich beroepen op toerekenbare tekortkoming (wanprestatie) van een g-rekeninghouder, als deze bedragen van de g-rekening heeft overgeboekt in strijd met de g-rekeningovereenkomst waardoor het pandrecht van de fiscus is gefrustreerd. De g-rekeninghouder die deze bedragen op zijn g-rekening ontvangt, begaat een toerekenbare tekortkoming (wanprestatie) als hij deze bedragen niet onmiddellijk terugstort op de g-rekening van de storter.

Een beroep op onrechtmatig handelen behoort eveneens tot de mogelijkheden. Dit betekent dat de ontvanger moet bewijzen dat is gehandeld in strijd met de zorgvuldigheid die in het maatschappelijk verkeer gepast is en dat hij schade heeft geleden.

Er is al sprake van in strijd handelen met de zorgvuldigheid die in het maatschappelijk verkeer gepast is, als een g-rekeninghouder bedragen stort of ontvangt terwijl hij wist dat er geen sprake was van aanneming van werk en hij deze bedragen niet heeft teruggestort. De schade bestaat uit de niet op de g-rekening verhaalbare loonheffingen zoals die ten tijde van de onttrekking verschuldigd zijn en/of later verschuldigd worden, één en ander tot ten hoogste het onttrokken bedrag.

35.5.4. Surseance en ketenaansprakelijkheid

Zodra de ontvanger bekend is met een surseanceverlening, verzoekt hij de bewindvoerder schriftelijk of hij – binnen een door de ontvanger te stellen termijn – schriftelijk wil instemmen met de vestiging van een pandrecht op de saldi op de g-rekening die ontstaan vanaf de datum van surseanceverlening.

Als de bewindvoerder instemming weigert, dan zegt de ontvanger de g-rekeningovereenkomst onmiddellijk op.

35.6. Rechtstreekse storting en ketenaansprakelijkheid

35.6.1. Rechtstreekse storting door aannemer

Als de aannemer ten behoeve van zijn onderaannemer de over het werk verschuldigde loonheffingen rechtstreeks heeft gestort bij de B/CA, dan strekt deze betaling tot vermindering van de primaire aansprakelijkheid mits de betaling voldoende is gespecificeerd.

De betaling is in elk geval voldoende gespecificeerd als naast de gegevens van de onderaannemer zijn vermeld:

- diens loonbelastingnummer;
- de benaming van het werk;
- de periode waarin het werk is verricht.

De rechtstreekse stortingen worden betrokken in de vergelijking als bedoeld in artikel 35.5.1 van deze leidraad.

35.6.2. Rechtstreekse storting door aannemer na WSNP, faillissement of surséance

Als de rechtstreekse storting door de aannemer of inlener plaatsvindt of wordt ontvangen na uitspraak van de WSNP of van het faillissement van de onderaannemer of uitlener dan wel na het verlenen van surseance aan de onderaannemer of uitlener, dan kan het ten behoeve van de onderaannemer of uitlener gestorte bedrag worden aangewend ter afboeking op diens belastingschuld.

Het bedrag hoeft dus niet te worden gerestitueerd aan de bewindvoerder of de curator. Het bepaalde in artikel 35.6.1 van deze leidraad is van toepassing.

35.7. Samenloop derdenbeslag en ketenaansprakelijkheid

Als de ontvanger – voordat tot aansprakelijkstelling wordt overgegaan – ten laste van de onderaannemer derdenbeslag legt onder de aansprakelijke aannemer, is de aannemer op grond van artikel 476a Rv en volgende verplicht verklaring te doen van hetgeen hij onder zich heeft en de geldsom die door het beslag is getroffen aan de ontvanger af te dragen.

Bij een daarop volgende aansprakelijkstelling van de aannemer, zal de ontvanger het verhaalde bedrag vanwege het eerdere derdenbeslag op het bedrag van de aansprakelijkstelling in mindering brengen, als blijkt dat zowel het door het derdenbeslag getroffen bedrag – ongeacht op welke belastingschuld dit bedrag is afgeboekt – als de

aansprakelijkheidsvordering van de ontvanger, beide betrekking hebben op dezelfde rechtsverhouding (de overeenkomst van aanneming van werk) tussen de aannemer en de onderaannemer.

De hierbedoelde vermindering wordt betrokken in de berekening als uiteengezet in artikel 35.5.1 van deze leidraad.

Als in verband met het voorgaande de aansprakelijke aannemer onder wie derdenbeslag is gelegd zich in zijn op grond van artikel 476a Rv af te leggen verklaring, beroept op verrekening ter verzekering van zijn (voorwaardelijke) regresvordering op de onderaannemer, dan verklaart de ontvanger schriftelijk dat hij de aannemer niet aansprakelijk zal stellen voor de in totaal af te dragen geldsommen als gevolg van het derdenbeslag.

35.8. (Niet-)verwijtbaarheid en ketenaansprakelijkheid

35.8.1. Gehele keten moet niet-verwijtbaar zijn

De aansprakelijkheid op grond van artikel 35, eerste lid, van de wet geldt niet met betrekking tot de belasting verschuldigd door een onderaannemer, als aannemelijk is dat de niet-betaling aan hem noch aan een aannemer is te wijten.

Als de niet-betaling kan worden verweten aan één onderaannemer of aannemer in de keten, is elke aannemer in de keten in beginsel aansprakelijk.

Niet-verwijtbaarheid wordt in het algemeen naar redelijkheid en billijkheid beoordeeld; daarbij hangt veel af van de feitelijke omstandigheden. Zo kan van niet-verwijtbaarheid sprake zijn als een ondernemer – hoewel hij de nodige voorzieningen heeft getroffen om eventuele tegenslagen in zijn bedrijf het hoofd te kunnen bieden – toch wordt geconfronteerd met niet te voorziene calamiteiten van zodanige omvang dat hij ondanks zijn voorzorgen niet meer in staat is aan zijn betalingsverplichtingen te voldoen. Dat kan het gevolg zijn van algemeen geldende omstandigheden zoals een verslechterde economische situatie of uitzonderlijk slechte weersomstandigheden.

Ook kan plotseling betalingsonmacht ontstaan door een bijzondere gebeurtenis bijvoorbeeld een niet voorzienbare, omvangrijke miscalculatie of door het faillissement van een belangrijke debiteur. Hierbij moet echter wel in het oog worden gehouden dat een ondernemer die zijn bedrijf uitoefent op een te zwakke financiële basis zich niet gemakkelijk op niet-verwijtbaarheid kan beroepen. Het is vanzelfsprekend dat hij bij enige tegenslag in moeilijkheden komt.

35.8.2. Wanneer verwijtbaarheid

In de navolgende omstandigheden is sprake van verwijtbaarheid tenzij deze omstandigheden aan geen enkele schakel van de keten kunnen worden toegerekend:

- De onderaannemer heeft geen of onvoldoende (loon-)administratie, zodat niet kan worden getoetst hoeveel aan loonheffingen is verschuldigd.
- De onderaannemer heeft medewerkers in dienst die niet in de loonadministratie zijn opgenomen.
- De onderaannemer betaalt hogere lonen dan zijn administratie aangeeft.
- De onderaannemer betaalt onverantwoord hoge nettolonen uit.
- De onderaannemer komt zijn wettelijke verplichtingen als inhoudingsplichtige niet na, zoals het opmaken van loonstaten en het doen van aangifte van de verschuldigde loonheffingen over verstreken tijdvakken.
- De onderaannemer heeft de verschuldigde loonheffingen niet betaald hoewel het saldo op zijn geblokkeerde rekening daartoe toereikend was.
- De onderaannemer is zijn wettelijke verplichtingen ter bescherming van crediteuren niet nagekomen, zoals de inschrijving in het handelsregister overeenkomstig de feitelijke situatie en de voorgeschreven minimale storting op het geplaatste aandelenkapitaal.
- De onderaannemer heeft financiële verplichtingen aangegaan zonder dat zijn liquiditeitspositie dit rechtvaardigt.
- De onderaannemer heeft werk aangenomen tegen een zodanig lage prijs dat de ruimte ontbreekt zijn betalingsverplichtingen onverkort na te komen.
- De aannemer heeft geen of onvoldoende administratie aan de hand waarvan het bedrag aan loon kan worden vastgesteld, dat is begrepen in de prijs die door de aannemer moet worden betaald voor de uitvoering van een werk door een onderaannemer.
- De aannemer heeft overeenkomsten van onderaanneming gesloten met onderaannemers, van wie hij wist of kon weten dat zij hun betalingsverplichtingen aan de Belastingdienst niet of slechts ten dele nakomen.

35.9. Het anoniementarief en ketenaansprakelijkheid

De aannemer is aansprakelijk voor de loonbelasting en premie volksverzekeringen die met toepassing van het

anoniementarief (ex artikel 26b van de Wet op de loonbelasting 1964) zijn berekend en door zijn onderaannemer over het werk zijn verschuldigd.

De ontvanger matigt de primaire aansprakelijkheid als:

- de aannemer de identiteit van de werknemer kan aantonen;
- de aannemer desgevraagd kan aantonen dat de werknemer over een geldige verblijfs- of tewerkstellingsvergunning beschikt;
- de aannemer gegevens overlegt aan de hand waarvan het loon van de werknemer voor zijn werkzaamheden kan worden geïndividualiseerd.

De ontvanger zal de hoogte van de aansprakelijkstelling niet matigen als blijkt dat de aannemer de voor de matiging vereiste gegevens niet heeft geadministreerd ten tijde van de uitvoering van de aannemingsovereenkomst. Als mocht blijken dat het in de administratie van de aannemer opgenomen BSN/sofinummer van de werknemer onjuist is, zal de aannemer in de gelegenheid worden gesteld alsnog het juiste BSN/sofinummer te overleggen.

De aannemer kan dit bijvoorbeeld doen door een door hemzelf bijgehouden administratie over te leggen waarin de volgende gegevens zijn opgenomen:

- naam-, adres- en woonplaatsgegevens;
- de geboortedatum;
- het BSN/sofinummer van de werknemer;
- een specificatie van de gewerkte uren;
- een kopie van het identiteitsbewijs.

In dat geval zal de ontvanger de hoogte van de aansprakelijkheid voor de betreffende aannemer verlagen aan de hand van herrekeningsregels. Deze verlaging kan al plaatsvinden ten tijde van de aansprakelijkstelling, maar ook in de bezwaar- of (hoger) beroepfase en dit gebeurt aan de hand van de volgende herrekeningsregels.

In het geval van matiging wordt bij de brutering van het loon - althans voor zover het de loonbelasting en premie volksverzekeringen betreft - gebruik gemaakt van een marginaal percentage. Het marginale tarief is de uitkomst van een berekening waarbij het (gewogen) gemiddelde tarief dat behoort bij de laagste (geknipte) tariefschijf ex artikel 20a juncto artikel 27, tweede lid, van de Wet op de loonbelasting 1964 wordt vermenigvuldigd met twee, vervolgens wordt geteld bij het tarief dat behoort bij de tweede tariefschijf (t.a.p.) waarna de som wordt gedeeld door drie. De loonbelasting/premie volksverzekeringen over de werkzaamheden waarvoor de aansprakelijkheid bestaat, wordt vervolgens berekend met toepassing van hetzelfde (marginale) percentage. De belasting over de werkzaamheden waarvoor de aansprakelijkheid bestaat, wordt vervolgens berekend met toepassing van hetzelfde (marginale) percentage.

Vanwege het feit dat de matiging uitsluitend de betreffende aannemer zelf aangaat, en niet de positie van de inhoudingsplichtige of die van andere aansprakelijken voor de naheffingsaanslag beïnvloedt, wordt het voorgaande uitsluitend betrokken in de berekening als uiteengezet in artikel 35.5.1 van deze leidraad.

Deze 'tariefmatiging' - die overigens niet van invloed is op de hoogte van de naheffingsaanslag - vindt niet plaats als de aannemer wist of redelijkerwijs moest vermoeden dat de onderaannemer met anoniem personeel werkte. De beperking van de hoogte van de aansprakelijkheid blijft daardoor achterwege.

35.10. Latere brutering en ketenaansprakelijkheid

De aannemer is ook aansprakelijk voor de loonheffingen die verschuldigd zijn als gevolg van een latere brutering. Een latere brutering kan zich bijvoorbeeld voordoen als blijkt dat de onderaannemer de nageheven loonheffingen niet op zijn werknemer(s) heeft verhaald en dus voor eigen rekening neemt. De loonheffingen die als gevolg van dit 'voor eigen rekening nemen' verschuldigd zijn, worden aangemerkt als 'belasting ter zake van het werk'.

35.11. Volgorde aansprakelijkstelling binnen de keten

De ontvanger stelt een aannemer pas aansprakelijk nadat is komen vast te staan dat en in hoeverre invordering ten laste van de belastingschuldige zelf - bijvoorbeeld door uitwinning van diens g-rekening - geen of onvoldoende kans van slagen biedt. Aansprakelijkstelling kan al plaatsvinden vanaf het tijdstip dat de belastingschuldige in gebreke is met de betaling van zijn belastingschuld. Hierbij neemt de ontvanger de onderstaande volgorde in acht:

1. Als eerste stelt de ontvanger de aannemer aansprakelijk die rechtstreeks met de in gebreke gebleven (onder)aannemer heeft gecontracteerd, tenzij op grond van de voorhanden zijnde gegevens redelijkerwijs aannemelijk is dat aansprakelijkstelling van die aannemer niet tot voldoening van de schuld zal leiden. In dat geval stelt de ontvanger de aannemer aansprakelijk die in de keten de minst ver verwijderde schakel vormt en

van wie op grond van de voorhanden zijnde gegevens redelijkerwijs aannemelijk is dat hij in staat is de schuld te voldoen.

2. In afwijking van het voorafgaande kan de ontvanger elk van de aannemers in de keten bij voorrang aansprakelijk stellen, als één of meer aannemers hebben nagelaten die maatregelen te treffen die redelijkerwijs nodig zijn om het niet (geheel) betalen van de verschuldigde belasting door de (onder)aannemer te voorkomen. Dit geldt ook als zij wisten of konden weten dat betaling van die belasting geheel of gedeeltelijk achterwege zou blijven. Daarbij is niet van belang in welke mate de aansprakelijk te stellen aannemer zelf nalatig is geweest of wetenschap heeft gehad of had kunnen hebben van het achterwege blijven van de betaling. Evenmin is de plaats in de keten van belang.
3. De ontvanger kan onmiddellijk de gehele keten aansprakelijk stellen, als op grond van de voorhanden zijnde gegevens redelijkerwijs moet worden aangenomen dat bij inachtneming van de onder 1 en 2 aangegeven volgorde de schuld niet wordt voldaan.

Zie voor de volgorde van aansprakelijkstelling van de opdrachtgever in de confectiesector, artikel 35a.4 van deze leidraad.

35.11.1. VAR-wuo of VAR-row in plaats van VAR-dga

Als een opdrachtgever een opdracht heeft verstrekt aan een opdrachtnemer die ten onrechte over een VAR-wuo of VAR-row beschikt – maar op grond van de juiste feiten over een VAR-dga had moeten beschikken – en die opdrachtgever te goeder trouw op die ten onrechte afgegeven verklaring is afgegaan, blijft aansprakelijkstelling achterwege.

35.12. Verklaring inzake de nakoming van fiscale verplichtingen

35.12.1. Verklaring betalingsgedrag onderaannemer

Op verzoek kan de ontvanger een verklaring afgeven over het betalingsgedrag van de onderaannemer met wie de aannemer een contract wil sluiten. De verklaring die de ontvanger afgeeft, heeft alleen betrekking op de formeel verschuldigde loonheffingen.

De verklaring geeft geen garantie dat:

- de materieel verschuldigde loonheffingen geheel zijn voldaan;
- de onderaannemer de loonheffingen zal voldoen die hij na afgifte van de verklaring verschuldigd zal worden.

35.12.2. Twee soorten verklaringen betalingsgedrag onderaannemer

Er zijn twee soorten verklaringen betalingsgedrag onderaannemer:

- de zogenaamde schone verklaring;
- de zogenaamde voorbehoudverklaring.

De schone verklaring geeft de ontvanger af als de volgens aangifte verschuldigde loonheffingen en ook de nageheven loonheffingen zijn voldaan. De ontvanger geeft ook een schone verklaring af als tot het bedrag van de belastingaanslag(en) zekerheid is verstrekt.

De voorbehoudverklaring geeft de ontvanger af als de volgens aangifte verschuldigde loonheffingen en ook de nageheven loonheffingen zijn voldaan:

- a. met uitzondering van de bedragen waarvoor uitstel van betaling is verleend in verband met ingediend bezwaar, beroep of hoger beroep;
- b. met uitzondering van de bedragen waarvoor (in verband met liquiditeitsproblemen) een betalingsregeling is getroffen, die tot het tijdstip van afgifte van de verklaring wordt nagekomen.

35.12.3. Verklaring betalingsgedrag en ambtshalve aanslagen

Als de ontvanger ervan op de hoogte is dat de betrokken onderaannemer heeft verzuimd aangifte te doen, tengevolge waarvan ambtshalve één of meer naheffingsaanslagen naar geschatte bedragen zijn opgelegd, dan wordt de gevraagde verklaring – ook al zijn die naheffingsaanslagen betaald – pas afgegeven nadat de onderaannemer alsnog opgaaf heeft gedaan van de volgens hem verschuldigde belasting.

35.12.4. Verklaring betalingsgedrag en naheffingsaanslagen

Als de ontvanger ervan op de hoogte is dat de inspecteur van plan is binnen afzienbare tijd één of meer naheffingsaanslagen op te leggen, dan blijft het verzoek buiten behandeling tot die naheffingsaanslagen zijn opgelegd. De verklaring wordt slechts afgegeven wanneer alsnog is voldaan aan de gestelde voorwaarden met betrekking tot de afgifte van een verklaring inzake het betalingsgedrag. De ontvanger deelt de reden van de opschorting schriftelijk aan de onderaannemer mee.

35.12.5. Verklaring betalingsgedrag en bezwaar of (hoger) beroep tegen naheffingsaanslagen

De ontvanger zal in geval van bezwaar, beroep en hoger beroep, slechts een schone verklaring afgeven als de inhoudingsplichtige de naheffingsaanslag(en) betaalt of tot het bedrag van de belastingaanslag(en) zekerheid verstrekt aan de ontvanger bijvoorbeeld in de vorm van een bankgarantie. Eén en ander in afwachting van een onherroepelijke uitspraak met betrekking tot de hoogte van de belastingaanslag(en). Ook vermeldt de ontvanger dat de onderaannemer voor deze belastingaanslagen zekerheid heeft gesteld.

35.12.6. Geen aansprakelijkheid voor de ontvanger

De ontvanger meldt in de verklaring dat aan de inhoud ervan geen vrijwaring kan worden ontleend voor de aansprakelijkheid op grond van artikel 35 van de wet, en dat de Belastingdienst niet aansprakelijk kan worden gesteld voor enig nadeel van welke aard dan ook dat eventueel voortvloeit uit het gebruik van de verklaring.

Als de ontvanger (ten onrechte) een schone verklaring heeft afgegeven, op het moment waarop nog formeel verschuldigde loonheffingen openstaan waartegen geen bezwaar- of een (hoger) beroepschrift is ingediend en waarvoor geen betalingsregeling is getroffen, wordt voor die loonheffingschuld de aannemer niet aansprakelijk gesteld.

35.12.7. Beslistermijn verzoek betalingsgedrag

De ontvanger behandelt verzoeken met spoed; hij streeft er naar op een verzoek binnen een week na ontvangst te beslissen.

35.12.8. Wanneer geen verklaring betalingsgedrag

De ontvanger geeft geen verklaring af als:

- achterstand bestaat in de betaling van loonheffingen en voor de desbetreffende belastingaanslagen geen uitstel van betaling is verleend in verband met ingesteld bezwaar, beroep of hoger beroep;
- achterstand bestaat in de betaling van loonheffingen en voor de desbetreffende belastingaanslagen geen betalingsregeling is getroffen;
- een betalingsregeling is getroffen die niet wordt nagekomen.

De weigering een verklaring af te leggen gebeurt bij beschikking; deze wordt bekendgemaakt onder vermelding waarom niet kan worden overgegaan tot afgifte van een verklaring.

35.12.9. Nieuwe ondernemer en verklaring betalingsgedrag

Als een nieuwe ondernemer een verklaring aanvraagt in verband met het sluiten van een onderaannemingscontract, kan de ontvanger geen verklaring afgeven als nog geen betalingsverplichting bestaat. In dat geval deelt de ontvanger de onderaannemer schriftelijk mee dat hij de gevraagde verklaring nog niet kan afgeven omdat nog niet eerder loonheffingen hoefden te worden afgedragen.

Onder een nieuwe ondernemer wordt in dit verband tevens verstaan:

- de herstartende ondernemer;
- de rechtspersoon die de onderneming van de natuurlijk persoon voortzet of vice versa.

35.12.10. Zelfstandige zonder personeel en verklaring betalingsgedrag

Zelfstandigen zonder personeel (zzp-er) dragen geen loonheffingen af omdat ze geen werknemers in dienst hebben. Vaak verplicht de aannemer deze zelfstandigen niettemin een verklaring inzake het betalingsgedrag over te leggen.

De ontvanger geeft echter geen verklaring af. De weigering een verklaring af te geven gebeurt bij beschikking. In deze gevallen vermeldt de ontvanger bij de bekendmaking van de beschikking aan de zzp-er dat hij geen verklaring inzake betalingsgedrag kan verstrekken omdat de zzp-er op grond van de gegevens die voorhanden zijn op dat moment geen werknemers in dienst heeft en dus geen loonheffingen hoeft te betalen. De ontvanger vermeldt daarbij ook dat hij geen aansprakelijkheid aanvaardt als mocht blijken dat degene aan wie hij de verklaring heeft verstrekt

geen zzp-er is, en dat deze beschikking niet betekent dat een eventueel aansprakelijke aannemer niet aansprakelijk wordt gesteld.

35.12.11. Curator/bewindvoerder en verklaring betalingsgedrag

De ontvanger geeft geen verklaring inzake betalingsgedrag af in een situatie waarin het bedrijf door de curator of bewindvoerder wordt voortgezet en bij de ontvanger onvoldoende bekendheid bestaat of de loonheffingschuld die is ontstaan vanwege de voortzetting van het bedrijf, door curator en bewindvoerder zal (kunnen) worden afgedragen.

Als het bedrijf echter gedurende langere tijd wordt voortgezet en de curator of bewindvoerder om een verklaring verzoekt, geeft de ontvanger een verklaring af.

Artikel 35a. Opdrachtgeversaansprakelijkheid

In aansluiting op artikel 35a van de wet beschrijft dit artikel het beleid over:

- dienstbetrekking en opdrachtgeversaansprakelijkheid;
- normale uitoefening van het bedrijf en opdrachtgeversaansprakelijkheid;
- reikwijdte opdrachtgeversaansprakelijkheid;
- volgorde aansprakelijkstelling bij opdrachtgeversaansprakelijkheid.

35a.1. Dienstbetrekking en opdrachtgeversaansprakelijkheid

Voor de toepassing van artikel 35a van de wet moet het verstrekken van een opdracht tot het vervaardigen van kleding buiten dienstbetrekking gebeuren.

Voor het begrip dienstbetrekking wordt aangesloten bij de Wet op de loonbelasting 1964.

35a.2. Normale uitoefening van het bedrijf en opdrachtgeversaansprakelijkheid

De beoordeling of de opdracht wordt verstrekt in de normale uitoefening van het bedrijf vindt plaats op grond van de feitelijke omstandigheden per individueel geval. Werkzaamheden worden als 'normale uitoefening van het bedrijf' aangemerkt, wanneer het verstrekken van opdrachten tot het vervaardigen van kleding een regelmatig terugkerend karakter heeft. Het regelmatig terugkerend karakter van de opdrachten moet feitelijk worden beoordeeld.

De voorwaarde dat de opdracht tot het verrichten van de werkzaamheden moet plaatsvinden in de normale uitoefening van het bedrijf, sluit tevens uit dat particulieren die een opdracht verstrekken tot de vervaardiging van kleding in de ketenaansprakelijkheid worden betrokken.

35a.3. Reikwijdte opdrachtgeversaansprakelijkheid

De aansprakelijkheid van de opdrachtgever in de confectiesector heeft uitsluitend betrekking op de verschuldigde loonheffingen over een werk inhoudende de vervaardiging van kleding en elke daarop gerichte handeling.

35a.4. Volgorde aansprakelijkstelling bij opdrachtgeversaansprakelijkheid

Voor de opdrachtgever in de confectiesector gelden met betrekking tot de volgorde van aansprakelijkstelling dezelfde uitgangspunten als opgenomen in artikel 35.11 van deze leidraad.

Dit betekent dat het uitgangspunt is dat de opdrachtgever in beginsel niet direct aansprakelijk wordt gesteld, maar dat eerst de aannemer aansprakelijk zal worden gesteld die rechtstreeks met de in gebreke gebleven onderaannemer een contract heeft gesloten, en daarna de aannemer die in de keten de minst ver verwijderde schakel vormt.

De opdrachtgever zal pas in laatste instantie worden aangesproken, omdat de opdrachtgeversaansprakelijkheid het karakter van een uiterst middel heeft.

Artikel 35b. Aansprakelijkheid van een koper van een bestaande zaak

In aansluiting op artikel 35b van de wet beschrijft dit artikel het beleid over:

- kopersaansprakelijkheid en vrijwaring;
- volgorde aansprakelijkstelling bij kopersaansprakelijkheid.

35b.1. Kopersaansprakelijkheid en vrijwaring

De ondernemer of onderneming die op termijn te leveren kleding koopt en die op het tijdstip van de koop niet weet noch redelijkerwijs behoort te weten of die kleding reeds geheel of gedeeltelijk is vervaardigd, mag zich voor wat betreft de vrijwaring voor de gehele order beschouwen als koper van een toekomstige zaak die wordt gelijkgesteld met een opdrachtgever bedoeld in artikel 35a van de wet.

Het staat die ondernemer dan vrij om gebruik te maken van het g-rekeningensysteem. Op die wijze kan hij een wettelijke vrijwaring verkrijgen door gelden op de g-rekening van zijn (onder)aannemer te storten.

35b.2. Volgorde aansprakelijkstelling bij kopersaansprakelijkheid

Voor de koper van een bestaande zaak in de confectiesector gelden met betrekking tot de volgorde van aansprakelijkstelling dezelfde uitgangspunten als opgenomen in artikel 35.11 van deze leidraad.

Dit betekent dat het uitgangspunt is dat de koper van de bestaande zaak in beginsel niet direct aansprakelijk wordt gesteld, maar dat hij pas in laatste instantie wordt aangesproken, omdat de kopersaansprakelijkheid het karakter van een uiterst middel heeft.

Artikel 36. Bestuurdersaansprakelijkheid

In aansluiting op artikel 36 van de wet beschrijft dit artikel het beleid over:

- samenloop met bestuurdersaansprakelijkheid in faillissement;
- gegevensverstrekking aan de curator en bestuurdersaansprakelijkheid;
- curator is niet aansprakelijk op grond van artikel 36;
- kennelijk onbehoorlijk bestuur;
- melding betalingsonmacht;
- aansprakelijkheid bestuurder;
- geen administratieve controle bij bestuurder.

36.1. Samenloop met bestuurdersaansprakelijkheid in faillissement

De artikelen 2:50a, 2:138, 2:248 en 2:300a BW geven de curator in het faillissement van een rechtspersoon meer mogelijkheden om bij de afwikkeling van de boedel een tekort alsnog te verkleinen ten behoeve van alle schuldeisers in het faillissement. Hij kan dit doen door de bestuurders van de rechtspersoon hoofdelijk aansprakelijk te stellen voor het tekort van de boedel wanneer zij hun taak kennelijk onbehoorlijk hebben vervuld, en aannemelijk is dat dit een belangrijke oorzaak is geweest van het faillissement.

Omdat ook de bestuurdersaansprakelijkheid van artikel 36 van de wet gericht is op kennelijk onbehoorlijk bestuur, kunnen in bepaalde gevallen beide regelingen van toepassing zijn. In dat geval moet er naar worden gestreefd om slechts één van de regelingen toe te passen.

Als een rechtspersoon waarop dit artikel van toepassing is, faillieert en de ontvanger is voornemens de bestuurder(s) van de gefailleerde rechtspersoon aansprakelijk te stellen, neemt hij contact op met de curator om te overleggen over de vraag wie tot aansprakelijkstelling zal overgaan. Aansprakelijkstelling door de curator geniet de voorkeur, tenzij blijkt dat de bewijspositie van de ontvanger sterker is.

36.2. Gegevensverstrekking aan de curator en bestuurdersaansprakelijkheid

De Belastingdienst verstrekt desgevraagd aan de curator in het faillissement van een vennootschap – als bedoeld in de artikelen 2:50a, 2:138, 2:248 of 2:300a BW – gegevens over de bestuurders van deze vennootschap als deze gegevens worden verzocht in het kader van:

- a. een aansprakelijkstelling van (één der) bestuurders op grond van bovengenoemde artikelen;
- b. de beoordeling door de curator of een aansprakelijkstelling als bedoeld onder a mogelijk dan wel wenselijk is.

Het voorgaande vindt overeenkomstige toepassing ten aanzien van commissarissen van een vennootschap op grond van de artikelen 2:149 en 2:259 BW.

Gegevensverstrekking aan de curator blijft achterwege voor zover met die verstrekking geen fiscaal belang is gediend.

36.3. Curator is niet aansprakelijk op grond van artikel 36

De curator in het faillissement van een rechtspersoon kan niet op grond van artikel 36 van de wet aansprakelijk worden gesteld, ook al zou hij onder omstandigheden het beleid van de rechtspersoon gedurende het faillissement

feitelijk bepalen als ware hij bestuurder.

36.4. Kennelijk onbehoorlijk bestuur

36.4.1. Wanneer kennelijk onbehoorlijk bestuur

De vraag of in een bepaalde situatie sprake is van kennelijk onbehoorlijk bestuur zal naar redelijkheid en billijkheid – met inachtneming van de concrete omstandigheden van het geval – moeten worden beantwoord.

Van kennelijk onbehoorlijk bestuur kan slechts worden gesproken als een redelijk denkend bestuurder – onder dezelfde omstandigheden – niet als zodanig zou hebben gehandeld. Ernstige misslagen en wanbeleid vallen – ook als geen sprake is van (beoogd) persoonlijk voordeel van de bestuurder – zeker onder kennelijk onbehoorlijk bestuur. Ook bij minder ernstige fouten kan van kennelijk onbehoorlijk bestuur sprake zijn als door onbezonnen, roekeloos of onverantwoordelijk gedrag van een bestuurder bedrijfsrisico's worden genomen die veel groter zijn dan wat tot normaal ondernemersrisico mag worden gerekend.

36.4.2. Geen kennelijk onbehoorlijk bestuur

Niet voorzienbare gebeurtenissen of omstandigheden komen niet voor rekening van de bestuurder. Een bestuursfout moet dus worden beoordeeld naar het moment waarop de betreffende bestuurshandeling werd verricht aan de hand van hetgeen toen was te voorzien.

36.5. Melding betalingsonmacht

36.5.1. Betalingsonmacht en de wijze van melding daarvan

Onder het begrip betalingsonmacht moet worden verstaan de omstandigheid dat het lichaam voor zijn belastingen als bedoeld in artikel 36, tweede lid van de wet:

- 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.

Voor de toepassing van artikel 36, tweede lid, van de wet worden onder liquide middelen verstaan de kasmiddelen, waaronder de banktegoeden, en de direct opneembare kredietruimte van het lichaam. In deze omstandigheden moet de belastingschuldige de betalingsonmacht melden aan de ontvanger.

Bij de beoordeling of sprake is van betalingsonmacht speelt het begrip 'liquide middelen' een rol. Voor de toepassing van artikel 36, tweede lid, van de wet worden onder liquide middelen verstaan de kasmiddelen, waaronder de bank- en girotegoeden, en de direct opneembare kredietruimte van het lichaam. De melding van betalingsonmacht dient schriftelijk te geschieden door de bestuurder of de gemachtigde van de belastingschuldige. De wijze waarop de schriftelijke melding moet plaatsvinden, is vormvrij. Artikel 7, derde lid, van het besluit is echter onverminderd van toepassing. Voor de melding kan gebruik worden gemaakt van het formulier dat de Belastingdienst in het zogenoemde Persoonlijk Domein van de belastingschuldige beschikbaar stelt.

De melding van betalingsonmacht kan niet worden gedaan voor zover het betreft een naheffingsaanslag die is opgelegd vanwege de omstandigheid dat de verschuldigde belasting meer beloopt dan die welke overeenkomstig de aangifte is dan wel had moeten worden afgedragen of voldaan, waarbij die omstandigheid is te wijten aan opzet of grove schuld van het lichaam.

36.5.2. Verzoek waaruit betalingsproblemen blijken en melding betalingsonmacht

Een schriftelijk verzoek om uitstel van betaling dan wel een schriftelijk verzoek of brief – niet zijnde de melding van betalingsonmacht als bedoeld in artikel 36.5.1 – waaruit betalingsproblemen blijken, merkt de ontvanger in beginsel aan als een schriftelijke melding van betalingsonmacht. Daarbij geldt dat in het verzoek of de brief inzicht gegeven moet worden in de oorzaak van de betalingsproblemen. Wanneer in het schriftelijke 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 voldaan of niet is betaald, gelden het verzoek en de brief niet als melding van betalingsonmacht.

Een verzoek om kort uitstel van betaling voor ondernemers als bedoeld in artikel 25.6.2D wordt in beginsel niet aangemerkt als een melding van betalingsonmacht.

36.5.3. Melding betalingsonmacht ten kantore

Bij ieder gesprek ten kantore waarin de (tijdelijke) betalingsproblemen van de belastingschuldige ter sprake komen, wijst de ontvanger op de meldingsplicht. De ontvanger licht ook de implicaties van de melding toe. De ontvanger reikt in alle gevallen een formulier uit waarmee de belastingschuldige de betalingsonmacht schriftelijk kan melden.

Als de belastingschuldige ter plekke aan de meldingsverplichting wil voldoen, doet hij dat schriftelijk onder vermelding van:

- de aangifte(n) of naheffingsaanslag(en) waarvoor de melding plaatsvindt;
- wie de melding doet;
- welke omstandigheden tot de niet-betaling hebben geleid.

De ontvanger wijst erop dat hij de melding als niet-rechtsgeldig zal aanmerken, als later blijkt dat de melder niet bevoegd is.

Als de ontvanger constateert dat de melding niet meer tijdig kan plaatsvinden, wijst de ontvanger de belastingschuldige hierop. De belastingschuldige kan in verband met de niet-tijdigheid afzien van het doen van een melding. Als de belastingschuldige toch een melding wil doen, maakt de ontvanger hiervan aantekening.

De ontvanger laat altijd weten dat hij de melding in twee fasen kan beoordelen en dat zonodig nadere gegevens zullen worden opgevraagd.

36.5.4. Termijn melding betalingsonmacht

Hoofdstuk III van het besluit regelt binnen welke termijn de belastingschuldige de betalingsonmacht aan de ontvanger moet melden. Voor de beantwoording van de vraag of de per post verzonden schriftelijke melding de ontvanger tijdig heeft bereikt, wordt aangesloten bij artikel 6:9 van de Awb. Als de belastingschuldige over een bepaald tijdvak geen aangifte heeft gedaan, mag een bestuurder de betalingsonmacht voor dat tijdvak wel melden, mits hij dit doet binnen de termijn die is genoemd in artikel 7, eerste en tweede lid, van het besluit.

Als de betalingsonmacht ontstaat buiten de termijn van artikel 7 van het besluit, moet de belastingschuldige daarvan onverwijld mededeling doen aan de ontvanger. Onverwijld houdt in dat de belastingschuldige de mededeling aan de ontvanger moet doen binnen twee weken na het ontstaan van de betalingsonmacht.

36.5.5. Uitstel van betaling in verband met bezwaar en (hoger) beroep en melding betalingsonmacht

Een verzoek om uitstel van betaling in verband met bezwaar, beroep of hoger beroep merkt de ontvanger niet aan als een melding van betalingsonmacht.

Bij een verzoek om uitstel van betaling in verband met een ingediend bezwaarschrift of beroepschrift (in hoger beroep) tegen een naheffingsaanslag als bedoeld in artikel 7, tweede lid, van het besluit, moet voor het niet betwiste deel van de belastingaanslag (zo nodig op de gebruikelijke wijze) afzonderlijk worden gemeld dat de rechtspersoon niet in staat is dit deel van de naheffingsaanslag te voldoen.

Als uitstel van betaling is verleend in verband met een tijdig ingediend bezwaarschrift of beroepschrift (in hoger beroep) kan – als uitspraak is gedaan op het bezwaarschrift of op het beroepschrift is beslist – betalingsonmacht voor het niet toegewezen bedrag alsnog binnen veertien dagen na de dagtekening van de beslissing op het bezwaar of beroep bij de ontvanger worden gemeld.

36.5.6. Surseance en melding betalingsonmacht

Als aan een rechtspersoon surseance van betaling is verleend, blijft de meldingsplicht bestaan. Als de bewindvoerder betalingsonmacht schriftelijk meldt, wordt die melding aangemerkt als rechtsgeldig. Uitsluitend in gevallen waarin duidelijk blijkt dat de bestuurders hun medewerking aan de melding hebben geweigerd, heeft de melding door de bewindvoerder geen waarde.

36.5.7. Faillissement en melding betalingsonmacht

Als de meldingstermijn afloopt op of na de faillissementsdatum hoeft geen melding van betalingsonmacht meer plaats te vinden. De ontvanger heeft in dat geval bij een eventuele aansprakelijkstelling een bewijslast alsof rechtsgeldig is gemeld.

Als een tijdige schriftelijke melding is gedaan en de ontvanger voorafgaand aan het faillissement om ontbrekende informatie dan wel nadere gegevens en inlichtingen of gegevensdragers heeft gevraagd (als bedoeld in de artikelen 36.5.9 tot en met 36.5.11 van deze leidraad) en het faillissement wordt uitgesproken voordat de gestelde termijn verstrijkt, dan wordt de melding als rechtsgeldig aangemerkt. Het lichaam hoeft de gevraagde gegevens niet meer te verstrekken.

36.5.8. Melding betalingsonmacht – twee fasen

Bij de melding van de betalingsonmacht worden twee fasen onderscheiden:

- Fase 1: de melding moet de gegevens van de aangiften en/of naheffingsaanslagen bevatten waarvoor betalingsonmacht bestaat. Ook moet bij de melding inzicht worden verschaft in de omstandigheden die ertoe hebben geleid dat de verschuldigde belasting niet (tijdig) kan worden betaald. Hierbij kan niet worden volstaan met een algemene omschrijving als 'liquiditeitsproblemen', maar moeten de oorzaken en achtergronden van de ontstane betalingsonmacht duidelijk en volledig worden omschreven. Met de verkregen informatie moet de ontvanger in staat zijn zich een redelijk oordeel te vormen over de oorzaken van de betalingsonmacht. Het gaat hier dus niet om het verstrekken van uiterst gedetailleerde (en met stukken gestaafde) informatie.
- Fase 2: aan de hand van de in de eerste fase verstrekte informatie beoordeelt de ontvanger of hij nadere gegevens en inlichtingen en eventueel stukken nodig heeft, om een beter inzicht te krijgen in de oorzaken van de betalingsonmacht en de financiële positie van het lichaam.

36.5.9. Beoordeling van de melding betalingsonmacht – 1e fase

Bij de melding van de betalingsonmacht (in de eerste fase) kunnen zich de volgende situaties voordoen:

1. De melding is niet tijdig gedaan.

In dat geval merkt de ontvanger bij beschikking de melding aan als niet rechtsgeldig. Deze beschikking wordt binnen acht weken na ontvangst van de melding bekendgemaakt onder vermelding van het feit dat de melding niet tijdig is gedaan.

2. De melding is tijdig, maar onvolledig gedaan.

De ontvanger moet het lichaam in de gelegenheid stellen alsnog binnen veertien dagen de ontbrekende informatie te verschaffen. Daarbij moet de ontvanger er altijd op wijzen dat hij die informatie vraagt in verband met de meldingsregeling als bedoeld in artikel 36 van de wet. Ook moet hij summier aangeven wat die regeling inhoudt, ook als hij er van uit mag gaan dat de belastingschuldige voldoende op de hoogte is met de regeling. Daarnaast moet de ontvanger er op wijzen dat het niet, niet tijdig of onvolledig verstrekken van de ontbrekende informatie tot een niet rechtsgeldige melding leidt met consequenties voor de bewijslastverdeling, als bedoeld in artikel 36, vierde lid, van de wet. Als het lichaam de ontbrekende informatie niet tijdig of onvolledig verstrekt, dan merkt de ontvanger de melding bij beschikking aan als niet rechtsgeldig. De beschikking wordt aan het lichaam binnen acht weken na ontvangst van de melding bekendgemaakt onder opgaaf van redenen.

3. De melding is tijdig en volledig gedaan.

Als sprake is van een tijdige en volledige melding moet de ontvanger beoordelen of er aanleiding bestaat om op grond van artikel 8 van het besluit, het lichaam te verzoeken nadere gegevens en inlichtingen en/of gegevensdragers te verstrekken omtrent de oorzaken van de betalingsonmacht en/of de financiële positie van het lichaam.

- Als die aanleiding niet bestaat, dan is sprake van een rechtsgeldige melding. In dat geval merkt de ontvanger bij beschikking de melding aan als rechtsgeldig. Daarbij moet de ontvanger het voorbehoud maken dat de melding alsnog als niet rechtsgeldig wordt aangemerkt als later blijkt dat onjuiste informatie is verstrekt. De beschikking wordt aan het lichaam bekendgemaakt binnen acht weken na het tijdstip waarop de melding tijdig en volledig is gedaan.
- Als die aanleiding er wel is, dan gaat de zogenaamde tweede fase in (zie artikel 36.5.11 van deze leidraad).

De ontvanger verzendt in beginsel geen ontvangstbevestiging van de melding.

36.5.10. Na melding betalingsonmacht 1e fase – opvragen nadere gegevens

Als de ontvanger naar aanleiding van een tijdige en volledige melding nadere gegevens, inlichtingen en/of gegevensdragers wenst te verkrijgen omtrent de oorza(a)k(en) van de betalingsonmacht en/of de financiële positie van het lichaam, dan vraagt hij deze op binnen acht weken na ontvangst van die melding of na ontvangst van de in de eerste fase aanvankelijk ontbrekende gegevens.

Daarbij moet de ontvanger er altijd op wijzen dat hij die gegevens en inlichtingen en/of gegevensdragers vraagt in verband met de meldingsregeling als bedoeld in artikel 36 van de wet. Ook moet hij summier aangeven wat die regeling inhoudt, ook als hij er van uit mag gaan dat de belastingschuldige voldoende op de hoogte is met de regeling. Daarnaast moet de ontvanger erop wijzen dat het niet, niet tijdig of onvolledig verstrekken van de gevraagde gegevens en inlichtingen en/of gegevensdragers tot een niet rechtsgeldige melding leidt met consequenties voor de bewijslastverdeling, als bedoeld in artikel 36, vierde lid, van de wet.

De ontvanger moet per geval een redelijke termijn stellen waarbinnen de nadere gegevens en inlichtingen en/of gegevensdragers moeten zijn verstrekt.

36.5.11. Beoordeling van de melding betalingsonmacht – 2e fase

De ontvanger controleert of de nadere gegevens en inlichtingen tijdig en volledig zijn verstrekt, dan wel of de gevraagde gegevensdragers tijdig en volledig voor raadpleging ter beschikking zijn gesteld, en hij beoordeelt de gegevens.

Daarbij kunnen zich de volgende situaties voordoen:

- 1.** De nadere gegevens en inlichtingen en/of gegevensdragers worden niet of niet binnen de daarvoor gestelde termijn verstrekt; de melding is dan niet rechtsgeldig.
- 2.** De nadere gegevens en inlichtingen en/of gegevensdragers worden tijdig, maar onvolledig verstrekt. De ontvanger moet het lichaam in de gelegenheid stellen alsnog binnen veertien dagen de ontbrekende nadere gegevens of inlichtingen te verstrekken. Daarbij moet hij er altijd op wijzen dat hij die gegevens en inlichtingen en/of gegevensdragers vraagt in verband met de meldingsregeling als bedoeld in artikel 36 van de wet. Ook moet hij summier aangeven wat die regeling inhoudt, ook als hij er van uit mag gaan dat de belastingschuldige voldoende op de hoogte is met de regeling. Daarnaast moet de ontvanger erop wijzen dat het niet, niet tijdig of onvolledig verstrekken van de gevraagde gegevens en inlichtingen en/of gegevensdragers tot een niet rechtsgeldige melding leidt met consequenties voor de bewijslastverdeling leidt, als bedoeld in artikel 36, vierde lid, van de wet.
 - Verstrekt het lichaam de ontbrekende nadere gegevens en inlichtingen en/of gegevensdragers niet tijdig of onvolledig, dan merkt de ontvanger de melding bij beschikking aan als niet rechtsgeldig.
 - Verstrekt het lichaam de ontbrekende nadere gegevens en inlichtingen en/of gegevensdragers alsnog binnen de gestelde termijn, dan beoordeelt de ontvanger de melding vervolgens als hierna onder 3 vermeld.
- 3.** De nadere gegevens en inlichtingen en/of gegevensdragers worden tijdig en volledig verstrekt:
 - a.** Als uit de ontvangen gegevens en inlichtingen en/of gegevensdragers blijkt dat deze of de in de 1e fase van de melding verstrekte gegevens en inlichtingen onjuist zijn, of de gegevensdragers onjuiste gegevens bevatten (bijvoorbeeld tegenstrijdigheid in de oorza(a)k(en) van de gebleken betalingsonmacht), dan is de melding niet rechtsgeldig.
 - b.** Als uit de ontvangen gegevens en inlichtingen en/of gegevensdragers niet blijkt dat deze of de in de 1e fase van de melding verstrekte gegevens en inlichtingen onjuist zijn, of de gegevensdragers onjuiste gegevens bevatten (bijvoorbeeld tegenstrijdigheid in de oorza(a)k(en) van de gebleken betalingsonmacht), dan is de melding rechtsgeldig.

Daarbij moet de ontvanger het voorbehoud maken dat de melding alsnog als niet rechtsgeldig wordt aangemerkt, als later blijkt dat onjuiste gegevens en inlichtingen werden verstrekt, dan wel gegevensdragers die onjuiste gegevens bevatten.

De ontvanger maakt in alle bovenstaande situaties zijn beslissing binnen acht weken bekend bij beschikking. De termijn van acht weken vangt aan op het moment dat de nadere gegevens en inlichtingen tijdig en volledig zijn verstrekt, dan wel de gevraagde gegevensdragers tijdig en volledig voor raadpleging ter beschikking zijn gesteld.

36.5.12. Geldigheidsduur van de melding betalingsonmacht

De geldigheidsduur vangt aan op de datum van ontvangst van de (uiteindelijk) als rechtsgeldig beoordeelde mededeling van betalingsonmacht.

Als de toestand van betalingsonmacht blijft voortduren, dan hoeft dit voor de belasting – die na de melding op aangifte verschuldigd wordt – en de vervallen naheffingsaanslagen niet opnieuw te worden gemeld. De toestand van betalingsonmacht als bedoeld in de tweede volzin eindigt in beginsel eerst vanaf het tijdstip waarop de naheffingsaanslagen waarvoor de melding heeft plaatsgevonden, zijn betaald. Dit is alleen anders als naar het oordeel van de ontvanger feitelijk geen sprake meer is van een toestand van betalingsonmacht omdat afdracht en voldoening op aangifte zijn hervat. In dat geval herleeft de meldingsplicht op voorwaarde dat de ontvanger het lichaam daarover tijdig en schriftelijk heeft geïnformeerd.

36.5.13. Driejaarsperiode bij doorlopende melding betalingsonmacht

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.

Bij een aansprakelijkstelling voor deze belastingaanslag moet het kennelijk onbehoorlijk bestuur zich hebben

afgespeeld in de drie jaar voorafgaand aan de dag waarop uiterlijk betalingsonmacht had moeten worden gemeld, als geen sprake zou zijn van een doorlopende melding.

36.6. Aansprakelijkheid bestuurder

36.6.1. Bewijslastverdeling en bestuurdersaansprakelijkheid

Een bestuurder is slechts aansprakelijk als aannemelijk is dat de niet-betaling door het lichaam aan de bestuurder is te wijten als gevolg van kennelijk onbehoorlijk bestuur.

De verdeling van de bewijslast (wie moet aannemelijk maken) is afhankelijk van de omstandigheid, of het lichaam al dan niet rechtsgeldig de betalingsonmacht heeft gemeld.

36.6.2. Disculpatiemogelijkheid gewezen bestuurder

Als een gewezen bestuurder die door de ontvanger aansprakelijk is gesteld, geen bestuurder meer was op het moment dat voldaan moest worden aan de meldingsplicht, wordt hij direct toegelaten tot de weerlegging van het wettelijk vermoeden van artikel 36, vierde lid, van de wet.

36.6.3. Aansprakelijkheid nieuwe bestuurder

Voor de reeds vastgestelde belastingschulden is de bestuurder aansprakelijk bij zijn in functie treden, tenzij hij aannemelijk maakt dat er niet voldoende middelen aanwezig waren om deze schulden te betalen en dat het niet mogelijk is gebleken maatregelen te treffen om de schuld toch te voldoen, zodat de niet-betaling niet aan hem is te wijten.

36.7. Geen administratieve controle bij bestuurder

Zodra een beroepschrift is ingediend tegen de uitspraak van de ontvanger op het bezwaarschrift tegen de aansprakelijkstelling, wordt geen administratieve controle meer ingesteld bij de bestuurder, tenzij de rechter die mogelijkheid toestaat of een onderzoek wordt ingesteld bij een derde niet-aansprakelijk gestelde.

Artikel 36a. Aansprakelijkheid bestuurder voor vennootschapsbelasting

In aansluiting op artikel 36a van de wet beschrijft dit artikel het beleid over de disculpatiemogelijkheid van de bestuurder.

36a.1. Disculpatiemogelijkheid bestuurder aansprakelijkheid vennootschapsbelasting

De bestuurder is niet aansprakelijk als hij bewijst dat:

- het niet aan hem is te wijten dat de onderhavige vennootschapsbelasting niet is voldaan; en
- hij op het tijdstip waarop de niet-toegestane handeling met betrekking tot een pensioen- of vut-aanspraak dan wel de aanspraak op een stamrechtuitkering – die aanleiding heeft gegeven tot heffing van vennootschapsbelasting – plaatsvond, wist noch redelijkerwijze moest vermoeden dat de desbetreffende belasting niet zou kunnen worden voldaan.

Aan de tweede eis waaraan de bestuurder moet voldoen is in elk geval niet voldaan wanneer al ten tijde van de overeenkomst tot afkoop van de pensioenverplichting – met een aanzienlijke mate van waarschijnlijkheid – de afwikkeling van die overeenkomst tot gevolg zou hebben dat er voor de voldoening van de vennootschapsbelasting die ten gevolge van de afkoop verschuldigd wordt, geen of onvoldoende middelen beschikbaar zouden zijn.

Artikel 36b. Aansprakelijkheid bestuurder voor aansprakelijkheidsschuld lichaam

In aansluiting op artikel 36b van de wet beschrijft dit artikel het beleid over de fiscale eenheid voor de omzetbelasting.

36b.1. Fiscale eenheid voor de omzetbelasting

Als de ontvanger bestuurders van verschillende vennootschappen die deel uitmaken van een fiscale eenheid voor de omzetbelasting aansprakelijk kan stellen op grond van artikel 36b van de wet en het de ontvanger bekend is bij welk onderdeel van de fiscale eenheid de materiële omzetbelastingsschuld is ontstaan, zal hij als eerste de bestuurder van dat onderdeel aansprakelijk stellen. Dat betekent dat bestuurders van andere onderdelen van de fiscale eenheid pas aansprakelijk kunnen worden gesteld indien de invordering ten laste van de in de vorige volzin bedoelde bestuurder onvoldoende soelaas biedt.

Artikel 37. Aansprakelijkheid voor loon- en omzetbelasting

In aansluiting op artikel 37 van de wet beschrijft dit artikel het beleid over:

- aansprakelijkheid leider van in Nederland verrichte werkzaamheden;
- volgorde aansprakelijkstelling loonheffingen ter zake van beroepssporters en dergelijke.

37.1. Aansprakelijkheid voor loon- en omzetbelasting voor leider van in Nederland verrichte werkzaamheden

De aansprakelijkheid van artikel 37 van de wet heeft niet alleen betrekking op de als zodanig aangewezen leider van de vaste inrichting, de vaste vertegenwoordiger en degene die de leiding heeft van de (in Nederland verrichte) werkzaamheden, maar ook op een ieder die zich als zodanig gedraagt.

37.2. Volgorde aansprakelijkstelling loonheffingen ter zake van beroepssporters en dergelijke

Als eerste wordt aansprakelijk gesteld degene die een optreden of een sportmanifestatie organiseert waarvoor buitenlandse artiesten, beroepssporters of buitenlandse gezelschappen zijn uitgenodigd of toegelaten.

Als redelijkerwijs moet worden aangenomen dat aansprakelijkstelling niet tot voldoening van de schuld zal leiden, worden één of meer andere personen of lichamen die bij de organisatie van het optreden of de sportmanifestatie betrokken zijn, aansprakelijk gesteld. De mate van betrokkenheid bij het evenement en de aanwezige verhaalsmogelijkheden zullen daarbij de keuze bepalen.

Artikel 38. Aansprakelijkheid voor loon- en kansspelbelasting

In aansluiting op artikel 38 van de wet beschrijft dit artikel het beleid over geen aansprakelijkheid bij goede trouw.

38.1. Geen aansprakelijkstelling voor loon- en kansspelbelasting bij goede trouw

Uitgangspunt is dat de aansprakelijke weet of behoort te weten dat de inhouding ten onrechte achterwege is gebleven. Als de werknemer, de artiest, de beroepssporter, het buitenlands gezelschap, de belastingplichtige of de leden van een buitenlands gezelschap meenden of redelijkerwijze mochten menen dat de inhoudingsplichtige aan zijn verplichting tot inhouding zou voldoen, zijn zij niet aansprakelijk.

Artikel 39

Er zijn in deze leidraad op artikel 39 van de wet geen beleidsregels gemaakt.

Artikel 40. Aansprakelijkheid van de vervreemder van aandelen of een belang

In aansluiting op artikel 40 van de wet beschrijft dit artikel het beleid over:

- vervreemding van aandelen;
- geen aansprakelijkheid voor zover zekerheid is gesteld.

40.1. Vervreemding van aandelen

De vervreemding van het aandelenpakket als bedoeld in artikel 40, eerste lid, van de wet is de verkooptransactie en niet de (doorgaans latere) levering van de aandelen.

Opgemerkt wordt dat artikel 40 niet alleen betrekking heeft op natuurlijke personen die aandelen of een belang vervreemden, maar ook op lichamen in de zin van de AWR.

40.2. Geen aansprakelijkheid voor de vervreemder van aandelen of een belang voor zover zekerheid is gesteld

De zekerheid moet reële betekenis en voldoende waarde hebben.

Zekerheid kan ook worden gesteld voor belastingschulden over toekomstige jaren en/of reeds verstreken jaren waarover nog geen aanslag is opgelegd.

De ontvanger wint de gestelde zekerheid uit voordat hij derden aansprakelijk stelt. Dat is anders indien de waarde van de zekerheid in de loop der tijd is gedaald of indien een zekerheid is teloorgegaan dan wel moeilijk, niet meer of slechts tegen onevenredig hoge kosten kan worden uitgewonnen (bijvoorbeeld als een borg is geëmigreerd).

Artikel 41

Er zijn in deze leidraad op artikel 41 van de wet geen beleidsregels gemaakt.

Artikel 42. Aansprakelijkheid voor overdrachtsbelasting

In aansluiting op artikel 42 van de wet beschrijft dit artikel het beleid over de reikwijdte van de aansprakelijkheid voor overdrachtsbelasting.

42.1. Reikwijdte aansprakelijkheid voor overdrachtsbelasting

De hoofdelijke aansprakelijkheid omvat de belasting tot het bedrag dat op grond van de inhoud van de akte is verschuldigd, inclusief de aan de voet van de akte gestelde verklaring.

In het geval dat lasten of andere bestanddelen van de tegenprestatie in de akte worden genoemd maar deze niet in geld zijn gewaardeerd, is de notaris ook voor de daarover verschuldigde belasting aansprakelijk.

De aansprakelijkheid strekt zich niet uit tot de belasting die wordt nageheven op grond van bijvoorbeeld:

- in de akte te laag aangegeven prijzen;
- het feit dat de waarde hoger is dan de in de akte vermelde koopsom.

Bij het eindigen van het ambt van notaris, kan de ex-notaris nog aansprakelijk worden gesteld voor de overdrachtsbelasting waarvoor hij ten tijde van zijn ambtsperiode hoofdelijk aansprakelijk was.

Artikel 42a. tot en met 42c

Er zijn in deze leidraad op de artikelen 42a, 42b en 42c van de wet geen beleidsregels gemaakt.

Artikel 43. Aansprakelijkheid fiscale eenheid omzetbelasting

In aansluiting op artikel 43 van de wet beschrijft dit artikel het beleid over:

- teruggaaf omzetbelasting aan fiscale eenheid;
- uitstel van betaling – verzoek om verrekening en fiscale eenheid omzetbelasting.

43.1. Teruggaaf omzetbelasting aan fiscale eenheid

Een teruggaaf omzetbelasting vanwege een aangifte dan wel een vermindering van een naheffingsaanslag ten name van de fiscale eenheid wordt uitbetaald aan – dan wel verrekend met de openstaande belastingschuld van – het onderdeel van de fiscale eenheid dat door de fiscale eenheid is aangewezen.

Als geen aanwijzing heeft plaatsgevonden, wordt uitbetaald aan – dan wel verrekend met de openstaande belastingschuld van – het onderdeel waarbij de teruggaaf is opgekomen of dat de naheffingsaanslag heeft betaald.

Als er geen sprake is van een aanwijzing en het is de ontvanger niet duidelijk wie de rechthebbende is, dan kan hij de teruggaaf rechtsgeldig uitbetalen aan één van de personen of lichamen die deel uitmaken van de fiscale eenheid.

De ontvanger is bevoegd een teruggaaf die materieel is opgekomen bij een onderdeel met een belastingschuld te verrekenen met de belastingschuld van dat onderdeel, ook al heeft aanwijzing van een 'derde' plaatsgevonden.

43.2. Uitstel van betaling – verzoek om verrekening en fiscale eenheid omzetbelasting

Als een onderdeel van de fiscale eenheid – met een beroep op het bepaalde in artikel 30 van de Uitvoeringsregeling AWR – uitstel vraagt voor de betaling van loonheffingen omdat ten name van de fiscale eenheid een verzoek om teruggaaf is gedaan op grond van het feit dat de verschuldigde omzetbelasting minder bedraagt dan de voor aftrek in aanmerking komende omzetbelasting, dan wordt zo'n verzoek alleen ingewilligd als het onderdeel dat het uitstel vraagt ook is 'aangewezen' in de zin als bedoeld in artikel 43.1 van deze leidraad. Als de bedoelde aanwijzing (nog) niet zou hebben plaatsgevonden, dan moet dit alsnog gebeuren voordat de inspecteur het verzoek kan inwilligen.

Artikel 43a

Er zijn in deze leidraad op artikel 43a van de wet geen beleidsregels gemaakt.

Artikel 44. Aansprakelijkheid voor aan een derde toegerekende inkomensbestanddelen

In aansluiting op artikel 44 van de wet beschrijft dit artikel het beleid over de aansprakelijkheid van een kind voor inkomensbestanddelen die aan de ouder zijn toegerekend.

44.1. Aansprakelijkheid kind voor inkomensbestanddelen die aan de ouder zijn toegerekend

Op grond van het bepaalde in artikel 2.15 van de Wet inkomstenbelasting 2001 zijn de volgende inkomensbestanddelen toegerekend aan de ouder (belastingsschuldige) die het gezag over het kind uitoefent:

- het resultaat uit overige werkzaamheden, bedoeld in artikel 3.91, eerste lid, onderdelen a en b, en artikel 3.91, derde lid, en artikel 3.92 van de Wet inkomstenbelasting 2001;
- de belastbare inkomsten uit eigen woning;
- het belastbare inkomen uit aanmerkelijk belang;
- de rendementsgrondslag voor het belastbare inkomen uit sparen en beleggen van een minderjarig kind.

Als het gezag over het (minderjarige) kind aan meer dan één ouder toekomt, dan worden de genoemde inkomensbestanddelen in gelijke delen aan ieder van de ouders toegerekend. Op grond van artikel 44, eerste lid, van de wet is het kind waarvan inkomensbestanddelen aan de ouder(s) is (zijn) toegerekend, naar evenredigheid aansprakelijk voor de verschuldigde inkomstenbelasting over de inkomensbestanddelen die aan de ouder(s) zijn toegerekend.

Artikel 44a. Aansprakelijkheid verzekeraars van lijfrenten en beroepspensioenen

In aansluiting op artikel 44a van de wet beschrijft dit artikel het beleid over:

- aansprakelijkstelling van verzekeraar van lijfrenten en beroepspensioenen blijft achterwege;
- omvang aansprakelijkheid verzekeraar van lijfrenten en beroepspensioenen.

44a.1. Aansprakelijkstelling van verzekeraar van lijfrenten en beroepspensioenen blijft achterwege

Aansprakelijkstelling blijft achterwege als sprake is van polissen die in de zin van artikel 3.126, eerste lid, onderdeel a, onder 1°, onderdeel b of onderdeel d, van de Wet inkomstenbelasting 2001 worden geacht te zijn overgedragen aan een andere toegelaten verzekeraar.

Een aanspraak die is omgezet in een andere zodanige aanspraak in de zin van artikel 3.135, derde lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001 wordt gezien als een voortzetting van de eerste aanspraak.

Voorwaarden voor het achterwege blijven van de aansprakelijkstelling van de overdragende verzekeraar zijn:

- de overdragende verzekeraar was op het moment van de overdracht niet op de hoogte of kon niet op de hoogte zijn van het feit dat de polis was beleend of verpand anders dan voor uitstel van betaling op grond van artikel 25, vijfde lid, van de wet;
- de overdragende verzekeraar heeft geen verhaalsmogelijkheden meer.

Als deze genoemde feiten blijken nadat tot aansprakelijkstelling is overgegaan, dan wordt de aansprakelijkstelling bij beschikking ingetrokken; deze beschikking wordt bekendgemaakt.

44a.2. Omvang aansprakelijkheid verzekeraar van lijfrenten en beroepspensioenen

Als de aansprakelijkheid betrekking heeft op de afkoop van meer dan één contract, dan moet toerekening van het totaal verschuldigde bedrag over de negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen plaatsvinden aan de onderscheiden contracten, naar evenredigheid van de betaalde premies.

Artikel 44b

Er zijn in deze leidraad op artikel 44b van de wet geen beleidsregels gemaakt.

Artikel 45

Er zijn in deze leidraad op artikel 45 van de wet geen beleidsregels gemaakt.

Artikel 46. Aansprakelijkheid voor rechten van successie of erfbelasting, overgang en schenking of schenkbelasting

In aansluiting op artikel 46 van de wet beschrijft dit artikel het beleid over:

- volgorde aansprakelijkstelling voor successierecht of erfbelasting;
- buiten Nederland wonende verkrijgers en successierecht of erfbelasting.

46.1. Volgorde aansprakelijkstelling voor successierecht of erfbelasting

Bij aangifte voor het recht van successie of erfbelasting door de executeur blijven de erfgenamen aansprakelijk. Daarnaast ontstaat een aansprakelijkheid van de executeur (zie artikel 47 van de wet).

De ontvanger zal – als beide aansprakelijkheidsregelingen van toepassing zijn – trachten de belastingschuld eerst te verhalen op de erfgenamen.

46.2. Buiten Nederland wonende verkrijgers en successierecht of erfbelasting

De hoofdelijke aansprakelijkheid van artikel 46, tweede lid, van de wet bestaat voor het recht van successie of erfbelasting waarvoor buiten Nederland wonende verkrijgers hoofdelijk schuldenaar zijn.

De aansprakelijkheid is niet beperkt tot het recht van successie of erfbelasting verschuldigd door verkrijgers die al op het ogenblik van overlijden van de erflater buiten Nederland woonden, maar is ook aanwezig als de verkrijgers pas na zijn overlijden buiten Nederland zijn gaan wonen.

Als de erfgenamen niet met de afwikkeling van de nalatenschap waren belast, zijn zij slechts aansprakelijk tot het bedrag dat overeenkomt met het vermogen van de erflater dat zich ten tijde van diens overlijden in Nederland bevond. De (binnenlandse) erfgenamen kunnen zich dan daarop verhalen. De aansprakelijkheid wordt echter niet beperkt in situaties waarin de ontvanger aannemelijk maakt dat sprake is van misbruik.

Artikel 47

Er zijn in deze leidraad op artikel 47 van de wet geen beleidsregels gemaakt.

Artikel 48. Beperking aansprakelijkheid van erfgenamen

In aansluiting op artikel 48 van de wet beschrijft dit artikel het beleid over:

- beneficiaire aanvaarding;
- invordering ten laste van een erfgenaam blijft achterwege.

48.1. Beneficiaire aanvaarding

Als een nalatenschap onder het voorrecht van boedelbeschrijving is aanvaard, wordt de vereffening van de boedel afgewacht, met dien verstande dat de ontvanger maatregelen neemt ter beveiliging van zijn rechten (zie artikel 14.1.3 van deze leidraad).

Aantasting van het vermogen van de erfgenamen blijft uiteraard achterwege.

48.2. Invordering ten laste van een erfgenaam blijft achterwege

Als voor een belastingaanslag ten name van een overledene niet meer tegen de gezamenlijke erfgenamen kan worden opgetreden, blijft invordering ten laste van een erfgenaam van wie minder dan € 23 moet worden ingevorderd achterwege.

Er kan ook aanleiding bestaan een gering restbedrag op tactische gronden buiten invordering te laten.

Artikel 49. Formele bepalingen voor aansprakelijkstelling

In aansluiting op artikel 49 van de wet beschrijft dit artikel het beleid over:

- aansprakelijkstelling voor bestuurlijke boete;
- aansprakelijkstelling voor invorderingsrente;
- de aansprakelijkstelling – in gebreke zijn;
- informatieverstrekking in beschikking aansprakelijkstelling keten- en inlenersaansprakelijkheid;
- informatieverstrekking aan aansprakelijkgestelden;
- eerst uitwinning belastingschuldige;
- volgorde van aansprakelijk stellen;

- bezwaar en uitstel van betaling;
- overgangsrecht.

49.1. Aansprakelijkstelling voor bestuurlijke boete

De ontvanger kan de beschikking aansprakelijkstelling voor de bestuurlijke boete opnemen in dezelfde brief waarbij hij ook de beschikking voor de aansprakelijkstelling voor de belastingschuld bekendmaakt. De ontvanger moet dan in de beschikking de gronden vermelden waarop de aansprakelijkstelling voor de boete berust.

Als geen gebruik wordt gemaakt van de gelegenheid om de gronden, waarop het voornemen tot een aansprakelijkstelling voor de vergrijpboete berust, te betwisten of de ontvanger is van oordeel dat de betwisting van de aansprakelijke ongegrond is, dan zal hij de derde daarvan op de hoogte stellen en overgaan tot aansprakelijkstelling voor de bestuurlijke boete op de voet van artikel 49, eerste lid, van de wet.

49.2. Aansprakelijkstelling voor invorderingsrente

Als aan de aansprakelijkgestelde invorderingsrente in rekening moet worden gebracht, dan wordt de rente berekend over het bedrag waarvoor hij aansprakelijk is gesteld.

Voor zover in het bedrag van de aansprakelijkstellingsbeschikking tevens een bedrag aan invorderingsrente is opgenomen, wordt over dat bedrag geen rente in rekening gebracht.

49.3. De aansprakelijkstelling – in gebreke zijn

49.3.1. Wanneer in gebreke

De belastingschuldige is in gebreke als de betaling van zijn belastingschuld niet heeft plaatsgevonden binnen de betalingstermijn die voor de belastingaanslag geldt.

49.3.2. In gebreke zijn en versnelde invordering

De belastingschuldige wordt ook geacht in gebreke te zijn als de belastingaanslag op grond van artikel 10 van de wet terstond invorderbaar is.

49.3.3. In gebreke zijn en een beschikking 'geen verdere invorderingsmaatregelen'

Als de ontvanger aan de belastingschuldige een beschikking heeft gestuurd waarin hij toezegt geen verdere invorderingsmaatregelen tegen de belastingschuldige meer te nemen, kan een derde voor de desbetreffende belastingschuld niettemin aansprakelijk worden gesteld, mits die mogelijkheid uitdrukkelijk in de beschikking is vermeld.

49.4. Informatieverstrekking in beschikking aansprakelijkstelling keten- en inlenersaansprakelijkheid

Als de ontvanger een derde aansprakelijk stelt op grond van artikel 34, 35, 35a of 35b van de wet, neemt de ontvanger – naast de op grond van de wet te vermelden gegevens – de volgende gegevens op:

- de gerealiseerde omzet door de uitlener, aannemer of onderaannemer over de werkzaamheden/het werk;
- het loonbestanddeel dat in die omzet is begrepen of naar aanleiding van die omzet is berekend;
- de loonheffingen die over dat loonbestanddeel zijn verschuldigd;
- de loonheffingen die door de uitlener/onderaannemer zijn afgedragen en/of zijn betaald over de werkzaamheden/het werk;
- de in aanmerking te nemen vrijwarende betalingen van de inlener/aannemer (rechtstreekse stortingen en/of betalingen via de g-rekening);
- voor zover het de aansprakelijkstelling van de koper van reeds vervaardigde kleding betreft, wordt gemotiveerd aangegeven waarom geen beroep op de disculpatiemogelijkheid kan worden gedaan.

49.5. Informatieverstrekking aan aansprakelijkgestelden

Op grond van het bepaalde in artikel 49, zesde lid, van de wet moet de ontvanger de aansprakelijkgestelde desgevraagd op de hoogte stellen van de gegevens over de belasting waarvoor hij aansprakelijk is gesteld.

Tot de gegevens die op grond van genoemde bepaling moeten worden verstrekt, behoren in elk geval de stukken die op de zaak betrekking hebben als bedoeld in de artikelen 7:4 en 8:42 Awb. Hieronder worden verstaan alle stukken die bij het nemen van het besluit een rol hebben gespeeld. Naast de gegevens die zijn vastgelegd in de

genoemde stukken moeten desgevraagd ook andere gegevens worden verstrekt, mits die gegevens redelijkerwijs van belang kunnen worden geacht voor het maken van bezwaar of het instellen van beroep.

De gegevens worden – na een daartoe strekkend verzoek van de aansprakelijk gestelde – vooruitlopend op het indienen van een bezwaarschrift of op het instellen van beroep verstrekt.

Hoewel artikel 49, zesde lid, van de wet betrekking heeft op de gegevens over de belasting, is goedgekeurd dat de gegevensverstrekking zich daartoe niet beperkt, maar mede betrekking heeft op (alle) andere aspecten van de aansprakelijkheidsbeslissing. Voorwaarde is wel dat deze gegevens hetzij gerekend kunnen worden tot de stukken die op de zaak betrekking hebben als hiervoor genoemd, hetzij redelijkerwijs van belang kunnen worden geacht voor het maken van bezwaar tegen de aansprakelijkheidsbeschikking of het instellen van beroep tegen daarop volgende beslissingen.

49.6. Aansprakelijkheid – eerst uitwinning belastingschuldige

De ontvanger zal zich in beginsel eerst verhalen op vermogensbestanddelen van de belastingschuldige voordat hij overgaat tot uitwinning van de vermogensbestanddelen van de aansprakelijkgestelde, tenzij zich een situatie voordoet als bedoeld in artikel 14.1.4, laatste volzin, van de leidraad.

49.7. Volgorde van aansprakelijk stellen

Als de ontvanger een derde aansprakelijk kan stellen op grond van meer dan één fiscale of civielrechtelijke aansprakelijkheidsbepaling, dan hoeft hij daarbij geen volgorde in acht te nemen. Hetzelfde geldt als de ontvanger verscheidene derden op grond van dezelfde dan wel op grond van verschillende aansprakelijkheidsbepalingen aansprakelijk kan stellen.

Dit geldt niet in de gevallen waarvoor in de wet of deze leidraad anders is bepaald.

49.8. Bezwaar, beroep, hoger beroep en beroep in cassatie tegen de beschikking aansprakelijkstelling

49.8.1. Bezwaar en uitstel van betaling

Een bezwaarschrift tegen de beschikking aansprakelijkstelling wordt tevens aangemerkt als een verzoek om uitstel van betaling.

49.8.2 [Vervallen per 24-10-2008]

Tekst [Vervallen per 24-10-2008]

49.9. Overgangsrecht

49.9.1. Bij civiele procedure geen invordering of verrekening

Tijdens de civiele procedure volgend op een betwisting op grond van het tot 1 december 2002 geldende recht vinden geen invorderingsmaatregelen plaats. Bij vrees voor onverhaalbaarheid kunnen wel conservatoire maatregelen worden genomen.

Eveneens vindt tijdens de civiele procedure geen verrekening plaats van uit te betalen bedragen ten name van de aansprakelijkgestelde met een aansprakelijkheidsschuld. Bij vrees voor onverhaalbaarheid kan conservatoir beslag worden gelegd op het uit te betalen bedrag.

49.9.1. Wijziging eis

De ontvanger wijzigt zijn eis als in de fiscale procedure die de belastingschuldige voert een onherroepelijke uitspraak is gedaan met betrekking tot de hoogte van de belastingaanslag die leidt tot aanpassing van het bedrag van de aansprakelijkheidsschuld, en artikel 50, zesde lid, van de wet (oud) van toepassing is.

Artikel 51. Conservatoir beslag bij aansprakelijkheid

In aansluiting op artikel 51 van de wet beschrijft dit artikel het beleid over conservatoir beslag en uitstel in verband met bezwaar.

51.1. Conservatoir beslag en uitstel in verband met bezwaar

Als er conservatoir beslag ligt en de aansprakelijkgestelde verzoekt om uitstel van betaling in verband met een bezwaar tegen de beschikking, dan verleent de ontvanger alleen uitstel van betaling als er zekerheid wordt gesteld.

Artikel 52. Betalingstermijn beschikking aansprakelijkstelling

In aansluiting op artikel 52 van de wet beschrijft dit artikel het beleid over vermindering van de belastingaanslag.

52.1. Vermindering van de belastingaanslag en aansprakelijkstelling

Als de inspecteur de aanslag vermindert, past de ontvanger het bedrag van de aansprakelijkstellingsbeschikking aan voor zover dat voortvloeit uit de vermindering en deelt dat mee aan de aansprakelijkgestelde.

Artikel 53. Aansprakelijkheid: verhaalsrechten en kwijtschelding

In aansluiting op artikel 53 van de wet beschrijft dit artikel het beleid over geen zelfstandige verjaring van de aansprakelijkheidsschuld.

53.1. Geen zelfstandige verjaring van de aansprakelijkheidsschuld

Een aansprakelijkheidsschuld (beschikking ex artikel 49 van de wet) is niet voor zelfstandige verjaring vatbaar. Door verjaring van de belastingaanslag waarvoor aansprakelijk is gesteld, eindigt ook het recht van dwanginvordering en verrekening van de aansprakelijkheidsvordering.

Artikel 54. Mededeling aan de aansprakelijkgestelde

In aansluiting op artikel 54 van de wet beschrijft dit artikel het beleid over geen zelfstandige verjaring van de aansprakelijkheidsschuld.

54.1. Betaling teruggaaf aanhouden bij aansprakelijkstelling

De ontvanger houdt de betaling van de teruggaaf – als bedoeld in artikel 54, eerste lid, van de wet – aan gedurende vier weken na de dagtekening van de schriftelijke mededeling aan de belastingschuldige.

In deze periode kan de belastingschuldige – als de derde zich al voor de aansprakelijkheidsschuld op hem heeft verhaald – derdenbeslag leggen onder de ontvanger op het bedrag van de teruggaaf. In de derdenbeslagprocedure zal worden uitgemaakt aan wie de ontvanger het bedrag van de teruggaaf moet betalen.

Artikel 55. tot en met 57

Er zijn in deze leidraad op de artikelen 55, 56 en 57 van de wet geen beleidsregels gemaakt.

Artikel 58. Informatieverplichtingen van de belastingschuldige of de aansprakelijkgestelde

In aansluiting op artikel 58 van de wet beschrijft dit artikel het beleid over geen invorderingsonderzoek tijdens een gerechtelijke procedure.

58.1. Geen invorderingsonderzoek tijdens een gerechtelijke procedure

Het is de ontvanger niet toegestaan een invorderingsonderzoek te doen instellen, nadat de rechter de ontvanger in de gelegenheid heeft gesteld bewijs te leveren voor in een procedure aangevoerde stellingen, indien en voor zover dat onderzoek wordt ingesteld om gegevens te verwerven om dat bewijs te kunnen leveren.

58.2. Gegevens voor invordering van 'eigen' belastingschulden

Onder gegevens die voor de invordering van de 'eigen' belastingschulden van de belastingschuldige van belang zijn, vallen ook de gegevens die de ontvanger nodig heeft om te beoordelen of hij mogelijk derden aansprakelijk kan stellen.

58.3. Invorderingsonderzoek tijdens faillissement

In faillissement worden de belangen van de ontvanger – naast die van andere schuldeisers – feitelijk behartigd door de curator. Als de ontvanger een verzoek krijgt van de curator om een onderzoek in te stellen, moet het onderzoek in het teken van het invorderingsbelang staan. De ontvanger stelt geen onderzoek in als hij vermoedt dat de informatie er slechts toe strekt dat de curator de (niet fiscale) boedelschulden kan innen.

Artikel 59. Informatieverplichting: gegevensdragers bij een derde

In aansluiting op artikel 59 van de wet beschrijft dit artikel het beleid over de teruggave van gegevensdragers aan derde.

59.1. Teruggave gegevensdragers aan derde

De ontvanger geeft de gegevensdragers die hem op basis van artikel 59 van de wet ter beschikking zijn gesteld, ook weer terug aan de derde en niet aan de belastingschuldige. Dit ter voorkoming van geschillen over een eventueel aan die derde toekomend retentierecht.

Alleen als de derde dit schriftelijk verzoekt, geeft de ontvanger de gegevensdragers terug aan de belastingschuldige.

Artikel 60. Formele bepalingen voor de informatieverplichtingen

In aansluiting op artikel 60 van de wet beschrijft dit artikel het beleid over:

- het stellen van een redelijke termijn voor verstrekken van informatie;
- de kwaliteit van de gegevens en wijze van verstrekking of beschikbaar stellen.

60.1. Redelijke termijn voor verstrekken van informatie

De ontvanger stelt een redelijke termijn voor het verstrekken van de gegevens en inlichtingen of het ter beschikking stellen van de gegevensdragers.

Als de ontvanger belang heeft bij een spoedige verstrekking of beschikbaarstelling kan deze termijn ook terstond zijn.

60.2. Kwaliteit van de gegevens en wijze van verstrekking of beschikbaar stellen

Als de opgevraagde gegevens niet duidelijk, stellig en zonder voorbehoud worden verstrekt, herhaalt de ontvanger zijn verzoek en vordert hij op basis van artikel 60, eerste lid, van de wet correcte en concrete gegevens.

Als de gegevens ook na herhaald verzoek niet voldoen aan de gestelde eisen, beoordeelt de ontvanger of hij een civiele procedure begint of de strafsancities van Hoofdstuk VIII van de wet toepast. Aan de belastingschuldige die niet voldoet aan de verplichting van artikel 60, tweede lid, van de wet, kan de ontvanger een verzuimboete als bedoeld in artikel 63b, tweede lid, van de wet opleggen.

Gegevensverstrekking vindt in beginsel uitsluitend schriftelijk plaats. In uitzonderingssituaties kan de ontvanger toestaan dat de gegevens mondeling worden verstrekt. In verband met de bewijsvoering zorgt de ontvanger voor een vastlegging van het gesprek.

Artikel 61. Geen geheimhoudingsplicht bij de informatieverplichtingen

In aansluiting op artikel 61 van de wet beschrijft dit artikel het beleid over niet van de administratie gescheiden (beroeps-)vertrouwelijke gegevens.

61.1. Niet van de administratie gescheiden (beroeps-)vertrouwelijke gegevens

De ontvanger heeft alleen belang bij die gegevens en inlichtingen en gegevensdragers die hem inzicht verschaffen in de financiële positie van de belastingschuldige.

Doorgaans zijn de beroepsvertrouwelijke gegevens en de financiële gegevens gescheiden. Als het onvermijdelijk is dat de ontvanger privacygegevens onder ogen krijgt, vormt dit geen grond om de verstrekking van gegevens of de beschikbaarstelling van gegevensdragers te weigeren. De ontvanger is op grond van artikel 67, eerste lid, van de wet gehouden tot geheimhouding van die gegevens.

Artikel 62. Informatieverplichtingen van de administratieplichtige

In aansluiting op artikel 62 van de wet beschrijft dit artikel het beleid over de gerechtelijke verklaringsprocedure.

62.1. Gerechtelijke verklaringsprocedure

Artikel 62 van de wet strekt er niet toe de verklaring te toetsen die door de derde-beslagene tijdens de gerechtelijke verklaringsprocedure wordt afgelegd.

Artikel 62a

Er zijn in deze leidraad op artikel 62a van de wet geen beleidsregels gemaakt.

Artikel 63. en 63a

Er zijn in deze leidraad op de artikelen 63 en 63a van de wet geen beleidsregels gemaakt.

Artikel 63b. Bestuurlijke boeten

In aansluiting op artikel 63b van de wet beschrijft dit artikel het beleid over:

- algemene uitgangspunten;
- betalingsverzuim bij aanslagbelastingen
- verplichting toe te laten dat kopieën e.d. worden gemaakt.

63b.1. Algemene uitgangspunten

Bij het opleggen van bestuurlijke verzuimboeten op grond van hoofdstuk VIIA van de wet zijn, naast de bepalingen van de AWR die in artikelen 63b van de wet worden genoemd, de voorschriften van titel 5.1 en titel 5.4 van de Awb van toepassing. Ook zijn de algemene bepalingen in hoofdstuk 1 van het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst van toepassing, voor zover deze een invulling geven aan het geldende wettelijke kader.

63b.2. Betalingsverzuim bij aanslagbelastingen

Voor het opleggen van de boete wordt een systematiek gehanteerd waarbij de boete wordt gerelateerd aan de hoogte van de niet, gedeeltelijk niet of niet binnen de termijn betaalde belasting.

Ter zake van een verzuim als bedoeld in artikel 63b, eerste lid, van de wet kan de ontvanger een boete opleggen van 5 procent van de niet, gedeeltelijk niet of niet binnen de termijn betaalde belasting tot het wettelijk maximum van die bepaling. De boete wordt minimaal gesteld op € 50. In afwijking hiervan kan de ontvanger in uitzonderlijke gevallen een boete tot het in artikel 63b, eerste lid, van de wet genoemde maximum opleggen, zonder rekening te houden met de genoemde 5 procent. De opgelegde verzuimboete wordt niet verlaagd bij latere wijziging van het bedrag waarover die boete is berekend.

Als een aanslag in meerdere termijnen betaald mag worden, kunnen er met betrekking tot die aanslag ook meerdere verzuimen als bedoeld in artikel 63b, eerste lid, van de wet voorkomen. Als er meerdere dergelijke verzuimen zijn, zijn er even zoveel beboetbare feiten. Bij de bepaling van de hoogte van de boete vanwege een verzuim, houdt de ontvanger alleen rekening met de belasting die betrekking heeft op de desbetreffende betalingstermijn.

De beschikking waarbij de verzuimboete wordt opgelegd kan, maar hoeft niet gelijktijdig met een eventuele (ambtshalve) beslissing te worden genomen.

63b.3. Verplichting toe te laten dat kopieën e.d. worden gemaakt

Ter zake van het verzuim als bedoeld in artikel 63b, tweede lid, van de wet kan de ontvanger een verzuimboete opleggen van 50 procent van het in dat artikel genoemde wettelijk maximum. In afwijking hiervan kan in uitzonderlijke gevallen een boete tot het in artikel 63b, tweede lid, van de wet genoemde maximum worden opgelegd.

De boete wordt opgelegd aan degene die niet aan zijn verplichting voldoet. Dit kan een ander zijn dan de belastingschuldige.

De beschikking waarbij de verzuimboete wordt opgelegd kan, maar hoeft niet gelijktijdig met een eventuele (ambtshalve) beslissing te worden genomen.

Artikel 63c. en 64

Er zijn in deze leidraad op de artikelen 63c en 64 van de wet geen beleidsregels gemaakt.

Artikel 65. Niet nakomen informatieverplichting: strafmaat voor misdrijf

In aansluiting op artikel 65 van de wet beschrijft dit artikel het beleid over de reikwijdte opzetcriterium bij een misdrijf.

65.1. Reikwijdte opzetcriterium bij misdrijf

De vereiste opzet voor de toepassing van artikel 65, eerste en tweede lid, van de wet heeft zich niet uit te strekken tot het feit dat te weinig belasting wordt ingevorderd.

Artikel 65a. en artikel 66

Er zijn in deze leidraad op de artikelen 65a en 66 van de wet geen beleidsregels gemaakt.

Artikel 67. Geheimhoudingsplicht

In aansluiting op artikel 67 van de wet beschrijft dit artikel het beleid over:

- bekendmaking gegevens op verzoek van de belastingschuldige zelf;
- informatieverstrekking aan gerechtsdeurwaarder over periodieke betalingen.

67.1. Bekendmaking aan de belastingschuldige

De geheimhoudingsplicht geldt niet voor de bekendmaking van gegevens aan degene op wie zij betrekking hebben (de belastingschuldige) voor zover deze gegevens door of namens hem zijn verstrekt. Ook het verstrekken van informatie over belastingschulden aan de belastingschuldige zelf valt niet onder de geheimhoudingsplicht. Onder belastingschuldige moet hier mede worden verstaan: diens vertegenwoordiger, curator, bewindvoerder of erfgenaam.

67.2. Bekendmaking aan derden in het belang van de invordering

De geheimhoudingsplicht geldt niet voor zover de bekendmaking van gegevens noodzakelijk is voor de uitvoering van de Invorderingswet 1990. Dat laatste moet ruim worden opgevat. Als bekendmaking van belang is voor de invordering van de verschuldigde belasting (aanslag) of een aansprakelijkheidsvordering (beschikking), kan de bekendmaking (aan derden) plaatsvinden zonder dat daarmee de geheimhoudingsplicht wordt geschonden. Het bepaalde in de artikelen 36.1 en 36.2 van deze leidraad geldt in dit verband niet als een beperking ter zake van de informatieverstrekking aan curatoren.

67.3. Informatieverstrekking aan gerechtsdeurwaarder over periodieke betalingen

Desgevraagd is de ontvanger op grond van artikel 475g, derde lid, Rv verplicht aan de gerechtsdeurwaarder die gerechtigd is beslag te leggen tegen een schuldenaar, schriftelijk informatie te verstrekken over periodieke betalingen die hij aan die schuldenaar verricht of gaat verrichten op grond van een verleende voorlopige teruggaafbeschikking.

Deze informatieplicht behelst uitsluitend gegevens met betrekking tot:

- de vraag of een voorlopige teruggaaf is verleend;
- de termijn en de omvang van de betalingen van een voorlopige teruggaaf, onder vermelding van het bedrag van een eventuele verrekening die plaatsvindt;
- de vraag of op de voorlopige teruggaaf in kwestie beslag is gelegd en, zo ja, door welke gerechtsdeurwaarder beslag is gelegd en in wiens opdracht dat is gebeurd.

Het verstrekken van andere informatie dan hiervoor genoemd, is in strijd met de geheimhoudingsplicht van artikel 67 van de wet. Aan het enkele feit dat de gerechtsdeurwaarder een verzoek doet op grond van artikel 475g, derde lid, Rv mag de ontvanger het vertrouwen ontleen dat er een gerechtigdheid bestaat tot het leggen van beslag tegen de schuldenaar in kwestie.

Artikel 68. tot en met 72

Er zijn in deze leidraad op de artikelen 68, 69, 70, 70a, 70c, 71 en 72 van de wet geen beleidsregels gemaakt.

Artikel 73. Insolventieprocedures

In dit artikel is het volgende beleid over insolventieprocedures opgenomen:

- de algemene uitgangspunten insolventieprocedures;
- insolventieprocedure: wettelijke schuldsanering;
- insolventieprocedure: surséance;

- insolventieprocedure: faillissement;
- insolventieprocedure: minnelijke schuldsanering door leden van de Vereniging voor schuldhulpverlening en sociaal bankieren ('NVVK') of gemeenten;
- insolventieprocedure: minnelijke schuldsanering door anderen dan leden van de NVVK of gemeenten;
- insolventieprocedure: akkoorden.

73.1. Algemene uitgangspunten insolventieprocedures

73.1.1. Aanmelden belastingschulden in WSNP of faillissement

Uiterlijk veertien dagen vóór de verificatievergadering meldt de ontvanger zijn vorderingen ter verificatie aan bij de bewindvoerder. Daarbij wordt er van uitgegaan dat belastingschulden die naar tijdvak worden geheven, geacht worden van dag tot dag te ontstaan.

De ontvanger meldt ook conserverende belastingschulden ter verificatie aan bij de bewindvoerder.

Voor het indienen van vorderingen in het faillissement wordt verwezen naar artikel 19.2 van deze leidraad. De ontvanger maakt ook voor rechten bij invoer gebruik van deze vordering.

73.1.2. Invorderingsmaatregelen tijdens de toepassing van WSNP of faillissement

De ontvanger wint beslagen op zaken van derden niet uit, dan in het geval de verwachting gerechtvaardigd is dat de schuld niet geheel uit de boedel zal worden voldaan, tenzij de belangen van de ontvanger een ander standpunt rechtvaardigen. Voor bodemzaken ex artikel 22 van de wet behoudt de ontvanger het recht om lopende de insolventieprocedure over te gaan tot beslaglegging en executie. Het voorgaande is zowel van toepassing in faillissement als bij een wettelijke schuldsaneringsregeling.

Na beëindiging van de wettelijke schuldsaneringsregeling kan de ontvanger voor belastingaanslagen die als natuurlijke verbintenissen moeten worden aangemerkt, geen bodembeslag meer leggen. Ook een reeds gelegd bodembeslag kan de ontvanger dan niet meer uitwinnen. Daarom zal de ontvanger in elk geval vóór het einde van de wettelijke schuldsaneringsregeling overgaan tot verkoop van de inbeslaggenomen bodemgoederen. Aansprakelijkstelling voor belastingaanslagen tijdens zowel het faillissement als tijdens de wettelijke schuldsaneringsregeling is mogelijk.

73.1.3. Boedelschulden

De ontvanger ziet er op toe dat de boedelschulden tijdig door de curator worden voldaan. Als belastingschulden die als boedelschulden kunnen worden aangemerkt, ten onrechte niet worden voldaan, wendt de ontvanger zich in beginsel eerst tot de curator teneinde informatie te verkrijgen over de toestand van de boedel en zo mogelijk langs minnelijke weg alsnog voldoening te bewerkstelligen. Als dit niet leidt tot een bevredigende oplossing wendt de ontvanger zich met zijn grieven tot de rechter-commissaris. In het uiterste geval kan de ontvanger rechtstreeks verhaal zoeken op de boedel.

Het voorgaande is ook van toepassing bij een wettelijke schuldsaneringsregeling.

Bij de invordering van boedelschulden kan de ontvanger tijdens de wettelijke schuldsaneringsregeling niet het faillissement van de schuldenaar aanvragen.

Belastingschulden ontstaan gedurende een surséance zijn boedelschulden in het faillissement (zie artikel 19.2.2 van deze leidraad).

73.1.4. Proceskostengarantie

Als de curator een gerechtelijke procedure (niet zijnde de bestuurdersaansprakelijkheidsprocedure) moet aanspannen om een bate voor de boedel te kunnen realiseren, en de aanwezige baten van de boedel niet toereikend zijn om de proceskosten te voldoen, kan de curator bij de ontvanger een gemotiveerd verzoek indienen om garantstelling voor het bedrag dat niet uit de boedel kan worden voldaan.

Bij de beoordeling van het verzoek neemt de ontvanger als uitgangspunt dat:

- de boedel bij de actie van de curator moet zijn gebaat;
- de ontvanger (een deel van) de in het faillissement ingediende vordering zal kunnen innen.

Daarnaast stelt de ontvanger de eis dat de schuldeisers – die bij een verdeling van de activa eveneens zullen profiteren van de vermoedelijke opbrengst van de procedure – bereid zijn om naar evenredigheid mee garant te

staan voor de proceskosten. Dit geldt ook voor boedelschuldeisers. Als een bewindvoerder in de wettelijke schuldsaneringsregeling de ontvanger een verzoek om garantstelling doet, treedt de ontvanger in overleg met het ministerie.

73.1.5. Belangenbehartiging door de bewindvoerder of de curator

De ontvanger moet erop toezien dat de bewindvoerder of de curator zijn belangenbehartigingsplicht – als neergelegd in artikel 57, derde lid, Fw – op juiste wijze nakomt. De bevoegdheid ex artikel 57, derde lid, Fw kan eerst door de bewindvoerder dan wel de curator worden uitgeoefend indien en voor zover vaststaat dat de vordering van de ontvanger waarvoor het bodemvoorrecht geldt, niet uit het vrije boedelactief kan worden voldaan.

De bevoegdheid wordt pas uitgeoefend voor zover bij het vaststellen van de (slot)uitdelingslijst in het faillissement blijkt dat de bevoorrechte vorderingen van de ontvanger boven de pandhouder niet uit het vrije actief kunnen worden voldaan, of voor zover op voorhand duidelijk is dat de hoogte van de belastingschuld aantasting van de rechten van de pandhouder onvermijdelijk maakt.

Als de ontvanger niet alleen een boven de pandhouder bevoorrechte vordering ter verificatie heeft ingediend, maar ook een vordering waarvoor het bodemvoorrecht niet geldt, dan vindt voor de beantwoording van de vraag of en in hoeverre, voldoening uit het vrije boedelactief mogelijk is, primair toerekening plaats van het vrije boedelactief aan de laatstgenoemde vordering.

73.1.6. Bodemvoorrecht in WSNP en faillissement

Zie voor bodemvoorrecht in WSNP en faillissement artikel 21.4 van deze leidraad.

73.1.7. Bodemrecht en insolventie van de derde-eigenaar

Voor bodemrecht en insolventie van de derde-eigenaar wordt verwezen naar artikel 22.6 van deze leidraad.

73.1.8. Uitstel in relatie tot WSNP en faillissement

Voor uitstel van betaling in relatie tot WSNP en faillissement wordt verwezen naar artikel 25.1.4 en 25.4.4 van deze leidraad.

73.1.9. Kwijtschelding in relatie tot WSNP en faillissement

Zie voor kwijtschelding in relatie tot WSNP en faillissement artikel 26.1.9 van deze leidraad.

73.1.10. Ketenaansprakelijkheid en bestuurdersaansprakelijkheid in relatie tot WSNP en faillissement

Zie voor ketenaansprakelijkheid in relatie tot WSNP en faillissement onderaannemer artikel 35.5.2, 35.6.2 en 35.12.11 van deze leidraad.

Zie voor bestuurdersaansprakelijkheid in relatie tot faillissement artikel 36.1, 36.2, 36.3 en 36.5.7 van deze leidraad.

73.1.11. Toeslagenschuld in relatie tot MSNP, WSNP en faillissement

Zie voor toeslagenschuld in relatie tot MSNP artikel 79.4 en in relatie tot WSNP en/of faillissement artikel 79.3 van deze leidraad.

73.1.12. Verplichtingensignaal in relatie tot MSNP, WSNP en faillissement

Zie voor verplichtingensignaal in relatie tot MSNP, WSNP en faillissement artikel 77.3 en 77.5 van deze leidraad.

73.2. insolventieprocedure – wettelijke schuldsanering

73.2.1. Kwijtschelding tijdens WSNP

Voor de situatie dat een belastingschuldige, ten aanzien van wie de schuldsaneringsregeling natuurlijke personen van toepassing is verklaard, verzoekt om kwijtschelding van nadien opgekomen belastingschulden die niet zijn aan te merken als boedelschuld, wordt verwezen naar artikel 26.2.17 van deze leidraad.

73.2.2. De WSNP is beëindigd met een schone lei

Belastingvorderingen waarop de wettelijke schuldsaneringsregeling van toepassing is en voor zover die na de

beëindiging op grond van artikel 356, tweede lid, FW onvoldaan zijn gebleven, zijn aan te merken als natuurlijke verbintenissen ongeacht of de vorderingen door de ontvanger bij de bewindvoerder zijn aangemeld. Mocht in dit verband sprake zijn van een als natuurlijke verbintenis aan te merken aanslag in de premie voor de volksverzekeringen, dan wordt zo'n aanslag niet meer bij de Sociale Verzekeringsbank aangemeld in verband met schuldig-nalatig verklaring als bedoeld in artikel 61 Wet financiering sociale verzekeringen.

Met betrekking tot te betalen belastingaanslagen en terugvorderingen (ter zake van toeslagen) die betrekking hebben op de periode waarin de wettelijke schuldsaneringsregeling van toepassing was en die zijn vastgesteld na beëindiging (met schone lei) van die regeling, zal de ontvanger in beginsel afzien van invordering. Daarbij geldt dat aannemelijk moet zijn dat:

- de bewindvoerder de aan de betreffende aanslag of terugvordering voorafgaande voorlopige aanslagen / teruggaven of voorschotten dan wel het ontbreken daarvan voldoende op juistheid heeft getoetst;
- over de resultaten van die toetsing in voorkomend geval tijdig contact heeft opgenomen met de Belastingdienst; en
- de bewindvoerder zelf tijdig relevante wijzigingen zoals bedoeld in artikel 17 Awir heeft doorgegeven, dan wel heeft bewaakt dat de belastingschuldige dit heeft gedaan.

Belastingteruggaven die zijn vastgesteld nadat de toepassing van de wettelijke schuldsaneringsregeling is geëindigd en die betrekking hebben op een periode vóór de uitspraak van de toepassing van de wettelijke schuldsaneringsregeling kan de ontvanger verrekenen met de vorderingen die tot een natuurlijke verbintenis zijn getransformeerd.

Met betrekking tot belastingteruggaven die betrekking hebben op de periode voor de beëindiging (met schone lei) van de wettelijke schuldsaneringsregeling en die worden vastgesteld na beëindiging van die regeling, geldt het volgende. Teruggaven (na mogelijke verrekening met openstaande schulden) van minder dan € 500 worden uitbetaald aan de belastingschuldige zelf. Indien de belastingteruggave (na mogelijke verrekening met openstaande schulden) € 500 of meer bedraagt, zal de ontvanger contact opnemen met de gewezen bewindvoerder om met hem te overleggen of de vereffening moet worden heropend.

Ook na beëindiging van de wettelijke schuldsaneringsregeling kan de ontvanger derden nog aansprakelijk stellen voor niet-betaalde belastingaanslagen die als natuurlijke verbintenissen moeten worden aangemerkt.

Reeds in gang gezette aansprakelijkheidsprocedures kan de ontvanger voortzetten.

73.2.3. De WSNP is beëindigd zonder schone lei of de schone lei is ingetrokken

De WSNP kan ook eindigen zonder schone lei (artikel 358, tweede lid, Fw) en de reeds verstrekte schone lei kan worden ingetrokken (artikel 358a, eerste lid, Fw). In die situaties kan de ontvanger de invordering hervatten.

73.2.4. De WSNP is tussentijds beëindigd

Als een schuldsaneringsregeling tussentijds wordt beëindigd in de zin van artikel 350, vijfde lid, Fw, blijft omzetting in faillissement achterwege als er geen baten beschikbaar zijn. In die situatie geldt het invorderingsbeleid voor natuurlijke personen bij opheffing van een faillissement wegens gebrek aan baten (artikel 73.4.14).

73.3. Insolventieprocedure – surséance

73.3.1. Uitstel, kwijtschelding en surséance

Voor uitstel van betaling in relatie tot surséance wordt verwezen naar artikel 25.1.4 en 25.4.4 van deze leidraad.

Voor kwijtschelding in relatie tot surséance wordt verwezen naar artikel 26.1.9 van deze leidraad.

73.3.2. Ketenaansprakelijkheid en bestuurdersaansprakelijkheid in relatie tot surséance

Zie voor surséance in relatie tot ketenaansprakelijkheid en bestuurdersaansprakelijkheid artikel 35.5.4, 35.6.2 en 35.12.11 onderscheidenlijk artikel 36.5.6 van deze leidraad.

73.4. Insolventieprocedure – faillissement

73.4.1. Faillissementsaanvraag – algemeen

De belastingaanslag(en) waarvoor de ontvanger het faillissement aanvraagt, moeten onherroepelijk vaststaan of in redelijkheid materieel verschuldigd worden geacht. Een faillissementsaanvraag blijft achterwege als de

belastingsschuldige aantoonst dat de betalingssonmacht van korte duur is.

Voor een voorlopige aanslag vraagt de ontvanger slechts een faillissement aan als:

- die aanslag is gevolgd door een definitieve aanslag; of
- naast de voorlopige aanslag ook andere aanslagen onbetaald zijn gebleven.

73.4.2. Ontbinding van rechtspersonen in plaats van faillissementsaanvraag

Als sprake is van een rechtspersoon die geen activiteiten meer uitoefent, en bovendien bekend is dat geen baten aanwezig zijn, dan wordt de voorkeur gegeven aan het treffen van maatregelen die moeten leiden tot ontbinding van die rechtspersoon boven het aanvragen van het faillissement van die rechtspersoon.

73.4.3. Particulieren en faillissement

Het aanvragen van het faillissement van een particulier blijft achterwege als wordt verwacht dat de ontvanger de eventuele vermogensbestanddelen ook geheel of nagenoeg geheel zonder faillissement kan uitwinnen, zelfs als daarbij niet de gehele schuld wordt voldaan.

Particulieren zijn in dit verband natuurlijke personen die niet een onderneming drijven of zelfstandig een beroep uitoefenen en waarvan niet aannemelijk is dat zij van plan zijn dit te doen.

Voor zover de openstaande belastingsschulden het gevolg zijn van bedrijfsvoering of uitoefening van een zelfstandig beroep, worden natuurlijke personen die hun bedrijf of zelfstandige beroepsuitoefening hebben gestaakt in dit verband niet beschouwd als particulieren.

73.4.4. Saneringsaanbod en faillissementsaanvraag

Als de belastingsschuldige - voordat de faillissementsaanvraag in behandeling is genomen - een verzoek om kwijtschelding doet, dan wel een buitengerechtelijk akkoord aanbiedt (een en ander in de zin van artikel 73.6 van deze leidraad), dan zal de ontvanger de faillissementsaanvraag aanhouden dan wel intrekken om het verzoek dan wel het aanbod aan een nader oordeel te onderwerpen.

Hiervan wordt afgeweken als op voorhand duidelijk is dat het verzoek dan wel het aanbod louter is gedaan om de behandeling van de faillissementsaanvraag te traineren. Er wordt ook van afgeweken als het aanbod onvoldoende past binnen het door de fiscus gehanteerde kwijtscheldingsbeleid respectievelijk het in het kwijtscheldingsbeleid opgenomen saneringsbeleid, en/of gebaseerd is op een onjuiste voorstelling van zaken. In deze gevallen wijst de ontvanger het verzoek dan wel het aanbod bij beschikking gemotiveerd af, zonder de faillissementsaanvraag in te trekken of aan te houden.

73.4.5. Verzoek om uitstel van betaling vóór behandeling faillissementsaanvraag door rechter

Als de belastingsschuldige een verzoek om uitstel van betaling doet, voordat de rechtbank de faillissementsaanvraag in behandeling heeft genomen, dan zal de ontvanger de faillissementsaanvraag aanhouden dan wel intrekken om het verzoek aan een nader oordeel te onderwerpen.

De ontvanger doet dit niet als duidelijk is dat het verzoek louter is gedaan om de behandeling van de faillissementsaanvraag te traineren, of als het verzoek onvoldoende past binnen het door de fiscus gehanteerde uitstelbeleid, en/of gebaseerd is op een onjuiste voorstelling van zaken. In deze gevallen wijst de ontvanger het verzoek bij beschikking gemotiveerd af, zonder de faillissementsaanvraag in te trekken of aan te houden.

73.4.6. Toestemming voor faillissementsaanvraag

De ontvanger moet voor iedere faillissementsaanvraag schriftelijk toestemming van het ministerie hebben.

73.4.7 [Vervallen per 25-02-2011]

Tekst [Vervallen per 25-02-2011]

73.4.8. Verlenen van steunvordering en faillissementsaanvraag

Voor het verstrekken van de gegevens van de belastingsschuldige geldt niet hetgeen in artikel 73.4.1 tot en met 73.4.6 van deze leidraad is vermeld met betrekking tot een faillissementsaanvraag door de ontvanger.

Wel is voor het verstrekken van de gegevens toestemming van het ministerie vereist, als het een belastingschuldige betreft die een bedrijf voert of zelfstandig een beroep uitoefent waaraan in totaal meer dan vijftig werknemers zijn verbonden. De gegevens worden uitsluitend schriftelijk verstrekt.

Als de ontvanger zelf het initiatief neemt om een andere schuldeiser van de belastingschuldige te benaderen met het verzoek het faillissement van de belastingschuldige aan te vragen met gebruikmaking van de belastingschuld als steunvordering, dan geldt wel hetgeen is vermeld in artikel 73.4.1, 73.4.3 en 73.4.6 van deze leidraad. In dat geval is dus ook toestemming van het ministerie vereist.

73.4.9. Verzet tegen faillietverklaring

Als de ontvanger gebruik wil maken van de mogelijkheid tot verzet tegen de faillietverklaring als bedoeld in artikel 10, Fw heeft hij hiervoor toestemming van het ministerie nodig.

73.4.10. Beroep op regresrecht in faillissement

In het faillissement van een belastingschuldige kan een schuldenaar van de belastingschuldige – als deze schuldenaar door de ontvanger aansprakelijk kan worden gesteld op grond van artikel 34, 35, 35a of 35b van de wet – zich beroepen op een voorwaardelijke regresrecht. Door dit beroep kan de vordering niet worden geïnd.

Het beroep op het regresrecht vervalt als zeker is dat de ontvanger de schuldenaar van de belastingschuldige niet aansprakelijk stelt. In een dergelijke situatie kan (uitsluitend) de curator zich tot de ontvanger wenden met het verzoek om een besluit te nemen over het wel of niet aansprakelijk stellen van de schuldenaar van de belastingschuldige. De ontvanger moet het belang van de curator en de door deze vertegenwoordigde schuldeisers betrekken in de besluitvorming of hij tot aansprakelijkstelling zal overgaan.

De curator legt aan de ontvanger alle relevante gegevens met betrekking tot de voorwaardelijke regresvordering over. In ieder geval maakt de curator (ook kwantitatief) inzichtelijk, hoe groot het belang van de ontvanger is bij afwikkeling van de boedel mét en zónder inning van de vordering waarvoor een beroep op de voorwaardelijke regresvordering wordt gedaan.

De ontvanger verzendt de curator binnen tien dagen na ontvangst van de gegevens een ontvangstbevestiging. Als de ontvanger naar aanleiding van de verstrekte gegevens nadere informatie wenst, vermeldt hij dat in de ontvangstbevestiging. Ook geeft hij aan de redelijke termijn waarop de aanvullende gegevens moeten zijn verstrekt.

De ontvanger betreft in ieder geval de volgende aspecten bij de mogelijke, door hem te nemen beslissingen:

- Het financiële belang van de ontvanger dat bestaat uit het zo veel mogelijk innen van openstaande belastingschulden op de voor de ontvanger minst belastende wijze.
- De beschikbare capaciteit – nu en in de nabije toekomst – voor het doen van haalbaarheidsonderzoeken en het aansprakelijk stellen door de ontvanger.
- Het belang dat de curator en de schuldeisers hebben bij een zo optimaal mogelijke incasso van de uitstaande vordering en/of bij een zo spoedig mogelijke afwikkeling van een faillissement.
- Hoe verhoudt zich de omvang van de vordering van de belastingschuldige op zijn schuldenaar (lees de aansprakelijke) tot het mogelijke bedrag waarvoor die schuldenaar in totaliteit aansprakelijk zou kunnen worden gesteld.

De ontvanger deelt binnen een redelijke termijn gemotiveerd aan de curator één van de volgende beslissingen mee:

- De ontvanger zal binnen zes maanden overgaan tot een aansprakelijkstelling van de debiteur van de belastingschuldige.
- De ontvanger zal binnen zes weken overgaan tot een haalbaarheidsonderzoek van een aansprakelijkstelling.
- Bij een toekomstige aansprakelijkstelling zal een bedrag in mindering worden gebracht op de aansprakelijkheidsschuld ter grootte van het bedrag dat met de ontvanger is overeen gekomen en ook daadwerkelijk door de aansprakelijke schuldenaar van de belastingschuldige is betaald.
- De ontvanger zal de schuldenaar in het geheel niet aansprakelijk stellen voor de op dat moment bestaande belastingschulden.

73.4.11. Verzending of uitreiking aanslagbiljet bij faillissement

Voor toezending of uitreiking van het aanslagbiljet ingeval van faillissement wordt verwezen naar artikel 8.1 van deze leidraad.

73.4.12. Opkomen in faillissement

Van de bevoegdheid op grond van artikel 19 van de wet om van de curator dadelijke voldoening aan de vordering te verlangen, wordt verwezen naar artikel 19.2.3 van deze leidraad.

73.4.13. Volgorde uitwinning bodembeslag in faillissement

Zie artikel 22.5 van deze leidraad voor de volgorde bij uitwinning bodembeslag in faillissement.

73.4.14. Na de toepassing van het faillissement

De ontvanger maakt in beginsel geen gebruik van de bevoegdheid van artikel 196 Fw, om na de beëindiging van een faillissement het proces-verbaal van de verificatievergadering voor het onbetaald gebleven bedrag tegen de schuldenaar te executeren. Als er wel aanleiding tot invordering bestaat, doet de ontvanger dit zoveel mogelijk bij dwangbevel.

Bij natuurlijke personen hervat de ontvanger slechts in bijzondere omstandigheden de invordering na beëindiging van het faillissement. Deze omstandigheden doen zich onder andere voor als de betrokkene binnen vijf jaar na het faillissement beschikt over een meer dan modaal inkomen of over vermogensbestanddelen van substantiële waarde.

Als na beëindiging van faillissement daaruit ontvangen gelden moeten worden terugbetaald, treedt de ontvanger in verband met artikel 194 Fw in overleg met de curator.

73.4.15. Opening nationale (secundaire) insolventieprocedure

Als de belastingschuldige woont of gevestigd is in een lidstaat van de EU – niet Denemarken – en aldaar in staat van insolventie verkeert terwijl in Nederland sprake is van een nevenvestiging, kan in Nederland op grond van de EG-insolventieverordening een zogenoemde territoriale of secundaire procedure worden geopend.

Onmiddellijk na kennisname van de in het buitenland geopende hoofdprocedure, beoordeelt de ontvanger of hij baat heeft bij het openen van een secundaire of territoriale procedure in Nederland. Een secundaire procedure betreft alleen de liquidatieprocedure – dus niet de surseance van betaling – en wordt afgewikkeld volgens het in Nederland geldende recht. De staat van insolventie behoeft daarbij niet te worden aangetoond.

73.4.16. Omzetting faillissement in WSNP

Als omzetting van een faillissement in een wettelijke schuldsaneringsregeling mogelijk is, toetst de ontvanger – als de schuldenaar hier uitdrukkelijk om verzoekt – een door de schuldenaar in het faillissement aangeboden akkoord aan het beleid ingevolge artikel 19a en 22a van de regeling.

73.5. Insolventieprocedure - minnelijke schuldsanering door leden van de NVVK of gemeenten

73.5.1. Algemeen

De ontvanger verleent uitstel van betaling voor een periode van maximaal 36 maanden als:

- a.** een schuldregelingsovereenkomst in de zin van de Gedragscode Schuldregeling van de NVVK tot stand is gekomen of een overeenkomst tot stand is gekomen die dezelfde strekking heeft als die gedragscode en waarbij voor de berekening van de aflossingscapaciteit wordt uitgegaan van de door Recofa gepubliceerde normen;
- b.** de schuldhulpverlener lid is van de NVVK of de schuldregeling wordt uitgevoerd door een gemeente in eigen beheer (zie ook artikel 73.5a);
- c.** de schuldregeling betrekking heeft op natuurlijke personen, niet zijnde ondernemers;
- d.** redelijkerwijs mag worden aangenomen dat de belastingschuldige – afgezien van de formaliteiten die daarvoor verricht moeten worden – in aanmerking zou komen voor de wettelijke schuldsaneringsregeling natuurlijke personen;
- e.** aan het eind van de looptijd van de schuldregelingsovereenkomst een bedrag zal zijn betaald van ten minste dezelfde omvang als kan worden verkregen indien er sprake zou zijn van een wettelijke schuldsanering.

Op basis van de voorwaarde onder c is de betreffende regeling ook van toepassing op een ex-ondernemer, als aannemelijk is dat hij in de toekomst geen bedrijf of niet zelfstandig een beroep zal uitoefenen.

De ontvanger verleent het uitstel pas als de schuldhulpverlener hem schriftelijk heeft bericht dat de overeenkomst tot schuldregeling tot stand is gekomen. Het uitstel vangt aan met ingang van de datum van de schuldregelingsovereenkomst. Na totstandkoming van een schuldregelingsovereenkomst onderzoekt de schuldhulpverlener of een schuldregeling met de schuldeisers tot stand kan worden gebracht. De schuldhulpverlener rondt dit onderzoek af binnen 120 dagen, gerekend vanaf de datum van de schuldregelingsovereenkomst. Wanneer de schuldregeling met de schuldeisers tot stand is gebracht, wordt de schuldregelingsovereenkomst voortgezet; de

schuldhulpverlener stelt de schuldeisers daarvan schriftelijk op de hoogte. Slaagt de schuldhulpverlener niet in het tot stand brengen van de schuldregeling, wordt de schuldregelingsovereenkomst beëindigd.

Deze regeling is ook van toepassing op belastingaanslagen waarvan in beginsel geen kwijtschelding wordt verleend (zoals belastingaanslagen motorrijtuigenbelasting), omdat de wettelijke schuldsaneringsregeling ook van toepassing is op die belastingaanslagen.

De uitstelregeling geldt voor belastingaanslagen die betrekking hebben op de (materieel) verschuldigde belasting tot en met de dag van de dagtekening van de schuldregelingsovereenkomst en is definitief in die zin dat daarop van de zijde van de ontvanger in beginsel niet meer kan worden teruggekomen. In voorkomend geval wordt het bedrag van de verschuldigde belastingen door middel van schatting bepaald. In het geval de in de vorige volzin bedoelde schatting naar achteraf blijkt substantieel te laag mocht zijn, kan de ontvanger daarop alleen terugkomen indien terzake van die belasting ten tijde van de schatting ten onrechte geen aangifte was gedaan danwel indien de belastingschuldige of de schuldhulpverlener wisten of behoorden te weten dat de schatting te laag was.

73.5.2. Opschorten invorderingsmaatregelen na verzoek MSNP

Een schuldhulpverleningstraject vangt in het algemeen aan met een stabilisatie-overeenkomst tussen de schuldenaar en de schuldhulpverlener als bedoeld in artikel 73.5.1, onder b. Voor de toepassing van dit artikel wordt met een stabilisatie-overeenkomst gelijkgesteld een schriftelijke mededeling van de schuldhulpverlener inhoudend dat hij activiteiten ontplooit die erop gericht zijn de financiële situatie van de schuldenaar op korte termijn te stabiliseren.

Vanaf de ontvangst van een afschrift van de stabilisatie-overeenkomst neemt de ontvanger gedurende 120 dagen geen dwanginvorderingsmaatregelen.

Lopende invorderingsmaatregelen schort de ontvanger op, zo nodig in overleg met de schuldhulpverlener. Voorts vindt verrekening alleen plaats met teruggaven die betrekking hebben op belasting die (materieel) is ontstaan tot en met de dag waarop het afschrift van de stabilisatie-overeenkomst is ontvangen.

Als zich bijzondere omstandigheden voordoen kan de voormelde termijn door de schuldhulpverlener in overleg met de ontvanger met maximaal 120 dagen worden verlengd.

73.5.3. Gevolgen uitstel MSNP voor invorderingsmaatregelen

Eventuele gelegde beslagen vervallen zodra een schuldregeling tussen de schuldenaar en diens schuldeisers tot stand is gekomen (en de schuldregelingsovereenkomst dus wordt voortgezet). Verrekening kan plaatsvinden met teruggaven die betrekking hebben op belasting die (materieel) is ontstaan tot en met de dag waarop het afschrift van de stabilisatie-overeenkomst is ontvangen.

73.5.4. Houding ontvanger tijdens uitstel MSNP

Als sprake is van een verleend uitstel van betaling op grond van een schuldregelingsovereenkomst, handelt de ontvanger gedurende de periode van uitstel op dezelfde wijze als bij een wettelijke schuldsaneringsregeling.

Als de belastingschuldige verzoekt om kwijtschelding van belastingschulden die materieel zijn ontstaan na de dag van de dagtekening van de schuldregelingsovereenkomst, dan wordt het verzoek behandeld overeenkomstig het bestaande beleid.

Dit houdt onder meer in dat bij de berekening van de betalingscapaciteit op het inkomen van de belastingschuldige niet in mindering wordt gebracht dat deel van het inkomen dat door de schuldhulpverlener wordt beheerd. Verder wordt opgemerkt dat de middelen die onder beheer van de schuldhulpverlener berusten, niet worden beschouwd als vermogen in de zin van artikel 12 van de regeling.

73.5.5. Intrekken uitstel gedurende MSNP

De ontvanger trekt het uitstel in als:

- hij niet uiterlijk binnen 120 dagen na de dagtekening van de schuldregelingsovereenkomst door de schuldhulpverlener schriftelijk is geïnformeerd dat de schuldregelingsovereenkomst wordt voortgezet;
- de schuldenaar nieuw opkomende belastingschulden die (materieel) betrekking hebben op belasting verschuldigd na de dag van de dagtekening van de schuldregelingsovereenkomst, onbetaald laat;
- de schuldenaar zijn lopende fiscale verplichtingen niet nakomt;
- de schuldenaar zijn schuldeisers tracht te benadelen;
- de schuldregelingsovereenkomst wordt beëindigd, anders dan in de zin van art. 73.5.6.

De ontvanger trekt in de situaties genoemd bij het eerste, tweede, derde en vierde gedachtestreepje het uitstel niet eerder in, dan nadat hij de schuldhelpverlener een brief heeft gestuurd over zijn voornemen het uitstel in te trekken als belastingsschuldige niet binnen veertien dagen zijn verplichtingen correct nakomt.

73.5.6. De schuldenaar voldoet aan zijn verplichtingen MSNP

Als de ontvanger uitstel van betaling heeft verleend voor de periode van de MSNP, wordt een schriftelijke kennisgeving van de schuldhelpverlener na afloop van de overeenkomst tot schuldregeling aangemerkt als het aanbieden van een buitengerechtelijk akkoord in de zin van artikel 19a van de regeling.

In de kennisgeving moet zijn gesteld dat de overeenkomst na eindcontrole is beëindigd en de schuldenaar aan zijn verplichtingen heeft voldaan.

73.5.7. Na de toepassing van de MSNP

Met betrekking tot te betalen belastingaanslagen en terugvorderingen (ter zake van toeslagen) die betrekking hebben op de periode waarin de minnelijke schuldsaneringsregeling van toepassing was en die zijn vastgesteld na beëindiging van die regeling, zal de ontvanger in beginsel, als de schuldenaar aan zijn verplichtingen uit die regeling heeft voldaan, afzien van invordering. Daarbij geldt dat aannemelijk moet zijn dat:

- de schuldhelpverlener de aan de betreffende aanslag of terugvordering voorafgaande voorlopige aanslagen / teruggaven of voorschotten dan wel het ontbreken daarvan voldoende op juistheid heeft getoetst;
- hij over de resultaten van die toetsing in voorkomend geval tijdig contact heeft opgenomen met de Belastingdienst; en
- De schuldhelpverlener zelf tijdig relevante wijzigingen zoals bedoeld in artikel 17 Awir heeft doorgegeven, dan wel heeft bewaakt dat de belastingsschuldige dit heeft gedaan.

73.5a. Insolventieprocedure - minnelijke schuldsanering door anderen dan leden van de NVVK of gemeenten

Algemeen

Verzoeken om een minnelijke schuldsaneringsregeling gedaan door een persoon of instelling als bedoeld in artikel 48, eerste lid, van de Wet op het consumentenkrediet, niet zijnde een NVVK-lid of een gemeente, worden in behandeling genomen met inachtneming van het volgende. De ontvanger zal een belangenafweging moeten maken en zich daarbij moeten afvragen of hij al dan niet tot instemming met de schuldregeling kan komen, in aanmerking genomen de onevenredigheid tussen het belang dat hij heeft bij de uitoefening van de bevoegdheid tot weigering en het belang van de schuldenaar dat door die weigering wordt geschaad.

Bij die belangenafweging zullen de volgende omstandigheden een rol kunnen spelen:

1. is het schikkingsvoorstel goed en betrouwbaar gedocumenteerd;
2. is voldoende duidelijk gemaakt dat het aanbod het uiterste is waartoe de schuldenaar financieel in staat moet worden geacht;
3. biedt het alternatief van faillissement of schuldsanering enig uitzicht voor de schuldenaar;
4. biedt het alternatief van faillissement of schuldsanering enig uitzicht voor de ontvanger: hoe groot is de kans dat de weigerende ontvanger dan evenveel of meer zal ontvangen;
5. bestaat er precedentwerking voor vergelijkbare gevallen;
6. wat is de zwaarte van het financiële belang dat de ontvanger heeft bij volledige nakoming;
7. hoe groot is het aandeel van de weigerende ontvanger in de totale schuldenlast;
8. staat de weigerende ontvanger alleen naast de overige met de schuldregeling instemmende schuldeisers;
9. is er eerder een minnelijke of een gedwongen schuldregeling geweest die niet naar behoren is nagekomen.

Als uit de belangenafweging volgt dat kan worden ingestemd met een dergelijk verzoek dan verleent de ontvanger op het moment van het ingaan van de schuldregeling voor 36 maanden uitstel van betaling. Artikel 73.5 is zoveel als mogelijk van overeenkomstige toepassing.

73.6. Insolventieprocedure – akkoorden

73.6.1. Buitengerechtelijk akkoord

In het tweede lid van de artikelen 19a en 22a van de regeling zijn bepalingen opgenomen die de doelstellingen van

de WSNP – namelijk het sluiten van een buitengerechtelijk akkoord met de gezamenlijke schuldeisers over de sanering van de schulden zonder tussenkomst van een rechter – ook voor de Belastingdienst laten gelden.

Deze bepalingen zijn ook van toepassing op betalingsverplichting van een aansprakelijkgestelde van wie redelijkerwijs mag worden aangenomen dat de wettelijke schuldsaneringsregeling op hem van toepassing is. Een verzoek tot het sluiten van een buitengerechtelijk akkoord kan een ieder indienen, ook de schuldenaar.

73.6.2. Voorwaarden voor toetreding tot een buitengerechtelijk akkoord

De ontvanger moet zich er eerst van verzekeren of redelijkerwijs mag worden aangenomen dat de wettelijke schuldsaneringsregeling van toepassing zal worden verklaard. Van belang voor de beantwoording van die vraag is artikel 288 FW dat de weigeringsgronden voor de rechter bevat op een verzoek om toepassing van de wettelijke schuldsaneringsregeling.

De betaling van het aangeboden bedrag moet in beginsel ineens plaatsvinden. Als de ontvanger bij wijze van uitzondering instemt met betaling in termijnen eist hij zekerheid.

Als in het buitengerechtelijk akkoord belastingschulden zijn begrepen waarvoor derden aansprakelijk kunnen worden gesteld, neemt de ontvanger als voorwaarde op dat de kwijtschelding pas wordt geëffectueerd op het moment dat op grond van die aansprakelijkheid geen baten meer kunnen worden verkregen. De ontvanger ziet van deze voorwaarde af als in het aangeboden bedrag de baten in de aansprakelijkheid tot uitdrukking komen.

De ontvanger stemt alleen in met een buitengerechtelijk akkoord als het bodemvoorrecht of de waarde van de bodemzaken tot uitdrukking komt in het aangeboden bedrag.

73.6.3. Gevolgen buitengerechtelijk akkoord

Als de ontvanger toetreedt tot een buitengerechtelijk akkoord verleent hij kwijtschelding voor het deel van de belastingschuld dat onbetaald blijft, nadat hij het bedrag dat hem op grond van het akkoord toekomt, heeft ontvangen. Zonodig stelt hij een derdebeslagene of houder van penningen op de hoogte van het verval van het beslag en zorgt hij voor doorhaling van een beslag op een registergoed.

De ontvanger heft de beslagen op zodra hij ontvangt wat hij heeft gevorderd op grond van het buitengerechtelijk akkoord.

De ontvanger heft een gijzeling op zodra hij toetreedt tot een buitengerechtelijk akkoord.

73.6.4. Voorwaarden voor toetreding tot een gerechtelijk akkoord

De betaling van het aangeboden bedrag moet in beginsel ineens plaatsvinden. Als de ontvanger bij wijze van uitzondering instemt met betaling in termijnen eist hij zekerheid.

Als in het akkoord belastingschulden zijn begrepen waarvoor derden aansprakelijk kunnen worden gesteld, neemt de ontvanger als voorwaarde op dat de kwijtschelding pas wordt geëffectueerd op het moment dat op grond van die aansprakelijkheid geen baten meer kunnen worden verkregen. De ontvanger ziet van deze voorwaarde af als in het aangeboden bedrag de baten in de aansprakelijkheid tot uitdrukking komen.

De ontvanger stemt alleen in met een akkoord als het bodemvoorrecht of de waarde van de bodemzaken tot uitdrukking komt in het aangeboden bedrag.

73.6.5. Gevolgen toetreden tot gerechtelijk akkoord

Als de ontvanger vrijwillig toetreedt tot een gerechtelijk akkoord verleent hij kwijtschelding voor het deel van de belastingschuld dat onbetaald blijft, nadat hij het bedrag dat hem op grond van het akkoord toekomt, heeft ontvangen.

73.6.6. Begrip belastingschuld en (buiten)gerechtelijk akkoord

Bij de beoordeling van een akkoord stelt de ontvanger eerst vast op welke belastingaanslagen het akkoord betrekking heeft. Uitgangspunt daarbij is de materiële belastingschuld die is ontstaan tot aan de dag dat de wettelijke schuldsaneringsregeling is uitgesproken of de dag waarop een buitengerechtelijk akkoord wordt aangeboden.

Er rust een inspanningsverplichting op de Belastingdienst om de te saneren schuld zo volledig mogelijk en tot het juiste bedrag vast te stellen, in die zin dat de materieel verschuldigde belasting wordt geformaliseerd in een aanslag.

De ontvanger betreft bestuurlijke boeten, rente en kosten integraal in een akkoord.

73.6.7 [Vervallen per 25-02-2011]**Tekst [Vervallen per 25-02-2011]****73.6.8. Gevolgen dwangakkoord**

Als de rechter in het kader van een wettelijke schuldsanering een dwangakkoord oplegt aan de gezamenlijke schuldeisers, lijdt de ontvanger het deel van de belastingschuld dat onvoldaan blijft oninbaar.

Aangezien de ontvanger niet heeft ingestemd met het akkoord, verleent hij geen kwijtschelding. De belastingvorderingen die resteren na het dwangakkoord blijven als natuurlijke verbintenissen over. Mocht in dit verband sprake zijn van een als natuurlijke verbintenis aan te merken aanslag in de premie voor de volksverzekeringen, wordt zo'n aanslag niet meer bij de Sociale Verzekeringsbank aangemeld in verband met schuldig-nalatig verklaring als bedoeld in artikel 61 Wet financiering sociale verzekeringen.

73.6.9. Kwijtschelding voor ondernemers bij een saneringsakkoord

Indien een akkoord op grond van artikel 22a van de regeling niet mogelijk is, vindt kwijtschelding voor ondernemers uitsluitend plaats bij een zogenoemd saneringsakkoord in de zin van artikel 22 van de regeling. Zie ook artikel 26.3 van deze leidraad.

Artikel 74. Uitstel- en kwijtscheldingsfaciliteiten

Voor belastingaanslagen betreffende de inkomstenbelasting zijn in artikel 25 van de wet uitstelfaciliteiten opgenomen in het vierde, vijfde, zesde, achtste, negende, veertiende, zestiende, zeventiende en achttiende lid.

Voor belastingaanslagen betreffende de rechten van successie of schenking dan wel schenk- of erfbelasting bevat artikel 25 van de wet uitstelfaciliteiten in het derde, twaalfde en dertiende lid. In artikel 6 van het besluit en in de hoofdstukken I, IA en IB, van de regeling zijn hierover nadere regels gesteld.

De uitstelfaciliteiten van artikel 25 hebben zowel betrekking op:

- belastingsschuld die is vervat in een afzonderlijke conserverende aanslag (artikel 25, vierde, vijfde, zesde, achtste, twaalfde en zeventiende lid, van de wet);
- belastingsschuld die is begrepen in een gewone belastingaanslag (artikel 25, derde, negende, dertiende, veertiende, zestiende en achttiende lid, van de wet).

In artikel 26, tweede en derde lid, van de wet is bepaald dat bij ministeriële regeling regels worden gegeven op grond waarvan – onder de in die leden bepaalde voorwaarden – kwijtschelding kan worden verleend voor belastingaanslagen waarvoor op de voet van artikel 25, vijfde en achtste lid, van de wet uitstel van betaling is verleend. Dit betreffen de zogenoemde conserverende belastingaanslagen.

In dit artikel is het volgende beleid over uitstel- en kwijtscheldingsfaciliteiten opgenomen:

- algemene uitgangspunten;
- uitstel op basis van artikel 25, vijfde lid, van de wet;
- duur van het uitstel op basis van artikel 25, zesde lid, van de wet;
- nadere voorwaarden voor voortzetting uitstel op basis van artikel 25, achtste lid, van de wet;
- rente en uitstel op basis van artikel 25, negende lid, van de wet;
- uitstel op basis van artikel 25, twaalfde lid, van de wet;
- beoordeling verzoek om uitstel en artikel 25, veertiende lid, van de wet;
- uitstel op basis van artikel 25, zestiende lid, van de wet;
- uitstel en de Regeling beëindiging veehouderijtakken;
- uitstel op basis van artikel 25, zeventiende lid, van de wet;
- uitstel op basis van artikel 25, achttiende en negentiende lid, van de wet.

74.1. Uitstelfaciliteiten op grond van artikel 25 van de wet – algemene uitgangspunten**74.1.1. Voorwaarden bij uitstel zonder schriftelijk verzoek**

In het geval waarin op grond van de artikelen 1e, 1g en 2, van de regeling of op grond van deze leidraad een schriftelijk verzoek van de belastingschuldige niet nodig is om voor de uitstelfaciliteit in aanmerking te komen, verleent de ontvanger automatisch uitstel van betaling onder de voorwaarden dat:

- a. de belastingschuldige nalaat de zogenoemde verboden handelingen te verrichten; en
- b. de belastingschuldige desgevraagd aan de ontvanger informatie verstrekt om te kunnen beoordelen of het automatisch verleende uitstel van betaling onverkort kan worden gecontinueerd.

74.1.2. M-biljet is verzoek om uitstel

In aanvulling op de artikelen 1e, 1g en 2, van de regeling kan een schriftelijk verzoek om voor uitstel in aanmerking te komen ook achterwege blijven, als er sprake is van een conserverende belastingaanslag die wordt opgelegd naar aanleiding van een M-biljet dat is ingediend in verband met de emigratie van een belastingschuldige naar een land dat geen lidstaat is van de Europese Unie.

74.1.3. Conserverende aanslag met meerdere inkomensbestanddelen

Er kan een conserverende belastingaanslag opgelegd worden die betrekking heeft op meerdere te conserveren inkomensbestanddelen. Als voor al deze of voor enkele bestanddelen uitstel van betaling wordt verzocht, dan verleent de ontvanger uitstel rechtevenredig aan het aandeel van het betreffende inkomensbestanddeel in de grondslag van de geconserveerde belasting.

Het onderscheid in de verschillende inkomensbestanddelen is gebaseerd op artikel 25, vierde, vijfde, zesde en achtste lid, van de wet. Het uitstel wordt per bestanddeel bij voor bezwaar vatbare beschikking verleend.

74.1.4. Hoogte zekerheid

In de gevallen waarin de ontvanger zekerheid eist alvorens uitstel van betaling te verlenen, moet de hoogte van de zekerheidstelling steeds gelijk zijn aan de actuele waarde van de fiscale claim.

74.1.5. Versnelde invordering

Als uitstel van betaling is verleend voor een conserverende belastingaanslag, dan wordt dat uitstel niet beëindigd als zich een omstandigheid voordoet als bedoeld in artikel 10, eerste lid, van de wet.

Bij uitstel van betaling op grond van artikel 25, negende, veertiende of zestiende lid, van de wet is artikel 25.1.4 van deze leidraad van toepassing. Dit houdt in dat het verleende uitstel onder meer wordt beëindigd als er een situatie is ontstaan zoals omschreven in de artikelen 10 en 15 van de wet en de ontvanger van oordeel is dat de verhaalbaarheid van de belastingschuld waarvoor uitstel is verleend, ernstig in gevaar komt.

74.1.6. Voorlopige conserverende aanslag gevolgd door conserverende aanslag

Als een voorlopige conserverende aanslag wordt gevolgd door een conserverende aanslag, dan stelt de ontvanger de belastingschuldige schriftelijk in kennis van het feit dat het verleende uitstel voor de betaling van de voorlopige conserverende aanslag, de zekerheid die in verband hiermee is gesteld, alsmede eventueel gedane betalingen, worden toegerekend aan de conserverende aanslag.

Voor zover de conserverende aanslag meer bedraagt dan de voorlopige conserverende aanslag verleent de ontvanger uitstel van betaling voor het bedrag dat de voorlopige conserverende aanslag te boven gaat, met inachtneming van de bepalingen die gelden voor die conserverende aanslag.

74.2. Uitstel op basis van artikel 25, vijfde lid, van de wet

74.2.1. Zekerheid en artikel 25, vijfde lid, van de wet

Naast de normale vormen van zekerheid, kan zekerheidstelling ook plaatsvinden door verpanding van het pensioenkapitaal aan de Belastingdienst, mits de buitenlandse verzekeraar instemt met die verpanding.

In dit verband wordt gewezen op artikel 64, eerste lid, aanhef en onderdeel a., van de Pensioenwet dat een zodanige verpanding voor pensioenen mogelijk maakt. Overigens geldt dat verpanding van het pensioenkapitaal in het kader van artikel 25, vijfde lid, van de wet geen handeling is die tot invordering van de conserverende belastingaanslag leidt.

In aanvulling op artikel 1e, tweede lid, van de regeling kan zekerheidstelling door de belastingschuldige achterwege blijven, als er sprake is van emigratie én waardeoverdracht van kapitaal aan een buitenlandse, niet in een EU-lidstaat gevestigde, aangewezen verzekeraar of pensioenfonds, welke zich heeft verplicht tot het verschaffen van

inlichtingen en tot het stellen van zekerheid.

74.2.2. Verscheidene contracten en artikel 25, vijfde lid, van de wet

Als een conserverende aanslag is opgelegd die betrekking heeft op meer dan één lijfrentecontract of pensioenregeling en vervolgens worden één of meer van die contracten of regelingen op niet-reguliere wijze afgewikkeld, dan moet het uitstel daarvoor worden ingetrokken en wordt het uitstel gecontinueerd voor de overige contracten en regelingen. De hierbij noodzakelijke toerekening van het uitstel vindt opnieuw naar evenredigheid plaats.

74.2.3. Remigratie en artikel 25, vijfde lid, van de wet

Als aan een belastingschuldige een conserverende belastingaanslag is opgelegd en deze remigreert binnen tien jaar nadat de ontvanger uitstel van betaling heeft verleend op de voet van artikel 25, vijfde lid, van de wet, gaat de ontvanger niet op basis van die conserverende belastingaanslag over tot invordering, als zich na datum van remigratie een omstandigheid voordoet als bedoeld in artikel 25, vijfde lid, laatste volzin, van de wet.

De inspecteur zal dan een (nieuwe) belastingaanslag opleggen naar aanleiding van die omstandigheden.

74.3. Duur van het uitstel op basis van artikel 70b van de wet

De uitsteltermijn voor een conserverende aanslag als bedoeld in artikel 70b van de wet vangt aan vanaf de dag na de vervaldag van de voor die aanslag geldende enige of laatste betalingstermijn.

Het uitstel eindigt als één van de volgende omstandigheden zich voordoet:

- de woning is geen eigen woning meer in de zin van artikel 3.111, Wet inkomstenbelasting 2001;
- de belastingschuldige geniet een voordeel als bedoeld in artikel 3.116, eerste lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001 (uitkering op kapitaalverzekering), zoals dat artikel luidde op 31 december 2012, dan wel artikel 10bis.4, eerste lid;
- er wordt niet meer voldaan aan de voorwaarden van de regeling met betrekking tot de kapitaalverzekering eigen woning, als bedoeld in artikel 3.116, derde lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001, zoals dat artikel luidde op 31 december 2012, dan wel artikel 10bis.4, derde lid.

74.4. Nadere voorwaarden voor voortzetting uitstel op basis van artikel 25, achtste lid, van de wet

Nadere voorwaarden voor voortzetting van het uitstel na vervreemding in buitenlandsituaties. Het uitstel als bedoeld in het vierde, vijfde en zesde lid, van artikel 2 van de regeling zal slechts worden voortgezet als de belastingschuldige instemt met door de ontvanger nader te stellen voorwaarden:

- Bij overgang naar de ondernemings- of resultaatssfeer zijn de voorwaarden er op gericht het uitstel te beëindigen in dezelfde situaties als ware de aandelen of winstbewijzen niet overgebracht naar de ondernemings- of resultaatssfeer.
- Bij overgang onder algemene titel zal het uitstel worden voortgezet mits de verkrijgers uitdrukkelijk instemmen met de voorwaarden waaronder het uitstel is verleend.
- De ontvanger stelt verder de voorwaarde dat degene op wie de aandelen of winstbewijzen onder algemene titel zijn overgegaan, zich aansprakelijk stelt voor de belastingschuld waarvoor uitstel van betaling is verleend.

74.5. Rente en uitstel op basis van artikel 25, negende en elfde lid

Als een betalingsregeling is getroffen voor de belastingaanslag die is opgelegd bij vervreemding van tot een aanmerkelijk belang behorende aandelen of winstbewijzen, is over die betalingen invorderingsrente verschuldigd indien en voor zover de betaling van de verschenen termijnen niet tijdig plaatsvindt.

Invorderingsrente wordt dan berekend vanaf het tijdstip waarop de desbetreffende termijnen zijn verschenen tot het moment van de feitelijke voldoening. Als het recht op uitstel geheel of ten dele is vervallen, wordt invorderingsrente berekend vanaf het moment dat de rechtvaardigingsgrond voor het uitstel niet langer bestaat.

74.5a. Rente en uitstel op basis van artikel 25, elfde lid, van de wet

Als een betalingsregeling is getroffen voor de belastingaanslag die is opgelegd ter zake van inkomen uit aanmerkelijk belang in verband met de indirecte overdracht (de houdstermaatschappij van de aandelen in de werkmaatschappij draagt de aandelen over) van de aandelen in een vennootschap van tot een aanmerkelijk belang behorende aandelen of winstbewijzen tegen een lagere prijs dan de waarde in economische verkeer, derhalve een gift, is over de betalingen invorderingsrente verschuldigd indien en voor zover de betaling van de verschenen

termijnen niet tijdig plaatsvindt.

Invorderingsrente wordt dan berekend vanaf het tijdstip waarop de desbetreffende termijnen zijn verschenen tot het moment van de feitelijke voldoening. Invorderingsrente is tevens verschuldigd vanaf het tijdstip waarop de wettelijke aanspraak op uitstel van betaling is vervallen omdat niet (meer) aan de daartoe gestelde voorwaarden wordt voldaan.

74.6. Schriftelijk verzoek en artikel 25, twaalfde lid, van de wet

De ontvanger verleent uitsluitend uitstel van betaling als de belastingschuldige daartoe een schriftelijk verzoek heeft ingediend. Het indienen van een aangiftebiljet voor het recht van successie (erfbelasting) waarin een beroep wordt gedaan op de uitstelfaciliteiten bedoeld in artikel 25, twaalfde lid, van de wet wordt als een zodanig verzoek aangemerkt.

74.6.1 [Vervallen per 01-07-2010]

Tekst [Vervallen per 01-07-2010]

74.6.2 [Vervallen per 01-01-2010]

Tekst [Vervallen per 01-01-2010]

74.7. Beoordeling verzoek om uitstel en artikel 25, veertiende lid, van de wet

74.7.1. Uitgangspunt betalingsregeling

Als uitgangspunt voor de betalingsregeling als bedoeld in artikel 25, veertiende lid, van de wet geldt de situatie waarin niet (direct) de benodigde middelen worden verkregen om de verschuldigde belasting te voldoen. Wordt de zaak vervreemd of vinden aflossingen plaats, komen in zoverre middelen beschikbaar om de nog openstaande belastingschuld te betalen en is er aanleiding het uitstel te beëindigen.

74.8. Uitstel op basis van artikel 25, zestiende lid, van de wet

Als uitgangspunt voor de betalingsregeling als bedoeld in artikel 25, zestiende lid, van de wet geldt de situatie waarin niet (direct) de benodigde middelen worden verkregen om de verschuldigde belasting te voldoen. Voor zover de woning ophoudt een eigen woning te zijn dan wel aflossingen plaatsvinden, komen in zoverre middelen beschikbaar om de nog openstaande belastingschuld te betalen en is er aanleiding het uitstel te beëindigen.

Bij de beoordeling van het direct af te lossen bedrag en van de vermogensbestanddelen van de belastingschuldige wordt gehandeld in overeenstemming met het reguliere uitstelbeleid.

74.9. Uitstel en de Regeling beëindiging veehouderijtakken

Op de uitstelregeling voor de belastingschuldige die op grond van de Regeling beëindiging veehouderijtakken zijn onderneming staakt, is het beleid opgenomen in deze leidraad zoals dat geldt voor de uitstelregeling ingevolge artikel 25, zestiende lid, van de wet van overeenkomstige toepassing, tenzij daarvan uitdrukkelijk in deze leidraad wordt afgeweken.

De uitstelregeling is opgenomen in artikel XIVA van de Wet ondernemerspakket 2001. De mogelijkheid tot uitstel op grond hiervan geldt voor veehouders die hun onderneming hebben gestaakt ná 19 maart 2000 en vóór 1 januari 2001.

74.10. Uitstel op basis van artikel 25, zeventiende lid, van de wet

Voor het verlenen van uitstel van betaling op grond van artikel 25, zeventiende lid, van de wet wordt geen zekerheid verlangd.

Als het recht op uitstel is vervallen, wordt invorderingsrente berekend over het tijdvak dat aanvangt op de dag na de dag waarop het uitstel is geëindigd tot het moment van betaling.

74.11. Uitstel op basis van artikel 25, achttiende en negentiende lid, van de wet

Het uitstel wordt verleend voor de aflossingsperiode die is overeengekomen tussen de overdrager en de overnemer.

Als geen aflossingsperiode is overeengekomen, of als de aflossingsperiode meer bedraagt meer tien kalenderjaren, dan eindigt de uitstelperiode bij het begin van het tiende jaar na afloop van het kalenderjaar waarop de belastingaanslag betrekking heeft.

Naast de gevallen genoemd in artikel 25, negentiende lid, van de wet, beëindigt de ontvanger het uitstel als de onderneming na de overdracht wederom is gestaakt en de overnemer als gevolg daarvan voldoende liquide middelen heeft verkregen om de verschuldigde overdrachtprijs te kunnen voldoen.

Als het recht op uitstel is vervallen, wordt invorderingsrente berekend over het tijdvak dat aanvangt op de dag volgend op de dag waarop het uitstel is geëindigd tot het moment van betaling.

Artikel 75. Kosten van vervolging

Dit artikel beschrijft het beleid bij het in rekening brengen van kosten van vervolging. Met 'vervolgingskosten of kosten' wordt bedoeld de kosten die op grond van de Kostenwet invordering rijksbelastingen (Kostenwet) in rekening worden gebracht.

Hieronder vallen ook de kosten die verbonden zijn aan de werkzaamheden die de belastingdeurwaarder verricht voor de invordering op civiele wijze.

In dit artikel is het volgende beleid over kosten van vervolging opgenomen:

- gevorderde som bevat geen vervolgingskosten;
- aan derden toekomende bedragen;
- rechtsmiddelen en vervolgingskosten;
- verzoek om vermindering vervolgingskosten aanmerken als bezwaar;
- niet in rekening brengen van vervolgingskosten;
- onverschuldigheid van vervolgingskosten;
- niet-verwijtbaarheid en vervolgingskosten;
- versnelde invordering en vervolgingskosten;
- aansprakelijkgestelden en vervolgingskosten;
- geen kwijtschelding van vervolgingskosten;
- limitering betekeningskosten dwangbevel.

75.1. Gevorderde som bevat geen vervolgingskosten

De gevorderde som bij een aanmaning of dwangbevel (waarvan onderscheidenlijk sprake is in artikel 2 en artikel 3, eerste lid, van de Kostenwet invordering rijksbelastingen) is te verstaan als het belastingbedrag waarvoor de aanmaning of het dwangbevel is uitgevaardigd, dus zonder de vervolgingskosten en eventuele – pro memorie opgenomen – rente.

75.2. Aan derden toekomende bedragen

Onder de bedragen die op grond van artikel 6 van de Kostenwet invordering rijksbelastingen aan de belastingschuldige in rekening worden gebracht, vallen:

- de kosten van de advertenties als bedoeld in artikel 3, vierde lid, en artikel 4, eerste lid, van de Kostenwet invordering rijksbelastingen;
- de vergoeding van de bewaarder dan wel door hem ingeschakelde derden;
- de kosten van het openen van deuren en huisraad als bedoeld in artikel 444 Rv;
- de kosten van het verrichten van werkzaamheden voor de verkoop ter plaatse van de in beslag genomen zaken;
- de kosten van het verrichten van werkzaamheden door makelaars, deskundigen en afslagers;
- de kosten van het doen overbrengen van de in beslag genomen zaken als de verkoop elders plaatsvindt.

Om redenen van beleid worden de laatstgenoemde kosten enkel in rekening gebracht als de verkoop op uitdrukkelijk verzoek van de belastingschuldige elders gebeurt dan wel als daarbij voornamelijk zijn belang is gediend. Eventuele gemaakte reiskosten door de Belastingdienst voor de betekening en de tenuitvoerlegging van het dwangbevel kunnen niet op de belastingschuldige worden verhaald, evenals mogelijke porti- en telefoonkosten.

75.3. Rechtsmiddelen en vervolgingskosten

Als de belastingschuldige in beroep gaat tegen de uitspraak op het bezwaar, handelt de ontvanger overeenkomstig de voorschriften van het Besluit beroep in belastingzaken 2005.

De ontvanger kan zich beperken tot de stukken die in de procedure over de toepassing van de Kostenwet relevant zijn.

Indiening van een bezwaarschrift of beroepschrift (in hoger beroep) stuit op grond van artikel 6:16 Awb niet de aanvang of de voortzetting van de tenuitvoerlegging van de akte van vervolging.

Als om uitstel van betaling wordt verzocht, is het beleid dat is verwoord in artikel 25.1 en 25.2 van deze leidraad van overeenkomstige toepassing.

75.4. Verzoek om vermindering vervolgingskosten aanmerken als bezwaar

Een verzoek van de belastingschuldige tot vermindering van de in rekening gebrachte kosten wordt aangemerkt als een bezwaarschrift. Het bepaalde in artikel 75.3 van deze leidraad is van overeenkomstige toepassing.

75.5. Niet in rekening brengen van vervolgingskosten

In de volgende gevallen brengt de ontvanger voor het uitbrengen van exploiten geen vervolgingskosten in rekening:

- herhaalde betekening van een dwangbevel;
- (herhaalde) betekening van een dwangbevel uitsluitend ter stuiting van de verjaring;
- betekening van een vordering;
- betekening aan een minderjarige of onder curatele gestelde als bedoeld in artikel 13.3 van deze leidraad met dien verstande dat de eerste betekening wel, maar de tweede betekening (aan de wettelijke vertegenwoordiger) niet in rekening wordt gebracht;
- betekening van een beslissing van de directeur op een beroepschrift tegen de inbeslagneming van roerende zaken aan de derde die het beroepschrift heeft ingediend, de beslagene en zo nodig de bewaarder, al dan niet gepaard gaande met gehele of gedeeltelijke opheffing van het beslag;
- betekening van een proces-verbaal van overgang van de bewaring van beslagen roerende zaken, anders dan op verzoek of door toedoen van de belastingschuldige.

75.6. Onverschuldigheid van vervolgingskosten

Naast de gevallen waarin ten aanzien van de kostenberekening rekenfouten zijn gemaakt dan wel een onjuist tarief is gehanteerd, zijn kosten niet verschuldigd in de volgende gevallen:

- Als de betaling op de rekening van de Belastingdienst is bijgeschreven op of voorafgaand aan de dag waarop de kosten verschuldigd zijn geworden.
- Voor zover na het in rekening brengen van de kosten een afname van de schuld, anders dan door betaling, kwijtschelding of verrekening tot stand is gekomen. Deze situatie zal zich voordoen bij vermindering van belastingaanslagen, alsmede bij afboeking van definitieve negatieve aanslagen op voorlopige positieve aanslagen van hetzelfde jaar.
- Als er achteraf bezien al voor het in rekening brengen van de kosten om beleidsmatige redenen aanleiding is geweest om de invordering op te schorten. Hierbij valt te denken aan:
 - een schriftelijk ingediend verzoek om uitstel;
 - een ingediend aanvraagformulier voor kwijtschelding, mits volledig ingevuld;
 - een ingediend verzoekschrift bij Hare Majesteit de Koningin, de Nationale ombudsman, de Commissie voor de Verzoekschriften en Burgerinitiatieven uit de Tweede Kamer der Staten-Generaal, de Commissie voor de Verzoekschriften uit de Eerste Kamer der Staten-Generaal, het Ministerie van Financiën, de directeur.

Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat zich omstandigheden kunnen voordoen waarin het noodzakelijk is de invordering wel voort te zetten. In dat geval komen de hieraan verbonden kosten vanzelfsprekend niet voor een tegemoetkoming in aanmerking.

Kosten worden in afwijking van het voorgaande altijd in rekening gebracht als sprake is van training van de invordering.

- Als na het in rekening brengen van de kosten aan de belastingaanslag een nieuwe dagtekening is toegekend.
- Als een derdenbeslag nooit blijkt te hebben gelegen als bedoeld in artikel 14.4.1 van deze leidraad.
- Als zaken – die in een onroerende zaak aanwezig zijn – zowel in een beslag op roerende als in een beslag op onroerende zaken zijn begrepen omdat twijfel bestaat over de vraag of deze zaken roerend dan wel onroerend

zijn en duidelijkheid is verkregen door middel van welk beslag die zaken moeten worden uitgewonnen. In dat geval zijn de kosten die verband houden met het niet voortgezette beslag niet verschuldigd.

- Als zaken – die op of in een schip van de belastingschuldige aanwezig zijn – zowel in een beslag op het schip als in een beslag op roerende zaken zijn begrepen omdat twijfel bestaat over de vraag of deze zaken een bestanddeel vormen van het schip dan wel zelfstandige roerende zaken zijn, en duidelijkheid is verkregen door middel van welk beslag die zaken moeten worden uitgewonnen. In dat geval zijn de kosten die verband houden met het niet voortgezette beslag niet verschuldigd
- Als invorderingsmaatregelen worden getroffen met inachtneming van de artikelen 10 en 15 van de wet, en de belastingschuldige binnen twee werkdagen na uitreiking van het aanslagbiljet de openstaande belastingsschuld betaalt.

75.7. Niet-verwijtbaarheid en vervolgingskosten

In uitzonderlijke situaties kan er voor de ontvanger aanleiding bestaan de in rekening gebrachte vervolgingskosten – hoezeer ook verschuldigd – te verminderen als de belastingschuldige hier schriftelijk om verzoekt.

Van zo'n situatie kan sprake zijn als de belastingschuldige aantoonbaar in omstandigheden te hebben verkeerddie het hem feitelijk onmogelijk maakten zijn verplichtingen tijdig na te komen en bovendien de invordering van vervolgingskosten – gezien de omstandigheden van het specifieke geval – onredelijk en onbillijk is.

75.8. Versnelde invordering en vervolgingskosten

Als invorderingsmaatregelen worden getroffen met inachtneming van de artikelen 10 en 15 van de wet, vermeldt de belastingdeurwaarder in de akte van betekening bij het dwangbevel dat de in verband met die maatregelen berekende vervolgingskosten niet verschuldigd zijn als de openstaande belastingsschuld binnen twee werkdagen na uitreiking van het aanslagbiljet wordt betaald. De vorige volzin is van overeenkomstige toepassing op de beslagkosten.

75.9. Aansprakelijkgestelden en vervolgingskosten

Voor de door aansprakelijkgestelden verschuldigde kosten die het gevolg zijn van invorderingsmaatregelen die tegen de aansprakelijkgestelde zijn genomen, is artikel 75 van overeenkomstige toepassing.

75.10. Geen kwijtschelding van vervolgingskosten

Kwijtschelding van vervolgingskosten is niet mogelijk wegens vermeende betalingsonmacht. De ontvanger doet in dat geval ook geen toezegging dat deze kosten niet zullen worden ingevorderd.

Het voorgaande laat onverlet dat kwijtschelding wordt verleend dan wel kosten buiten invordering worden gelaten, wanneer de hoofdsom wordt kwijtgescholden dan wel buiten invordering gelaten. Hiervoor wordt verwezen naar hetgeen is vermeld bij artikel 26 van deze leidraad.

75.11. Limitering betekeningskosten dwangbevel

Als op dezelfde dag aan een belastingschuldige meerdere ten name van die belastingschuldige gestelde dwangbevelen worden betekend en de betekeningskosten in totaal meer zouden bedragen dan € 11.246, zijn niet meer betekeningskosten verschuldigd dan € 11.246.

Artikel 76. Douane en invordering

In dit artikel over de Douane en invordering is het volgende beleid opgenomen:

- de algemene uitgangspunten;
- aanspreken borg op basis van een vergunning;
- invorderingsrente vergoeden;
- uitwinnen van zekerheid voor rechten bij invoer;
- bewaren invorderingsbescheiden;
- geen zekerheid bij douaneschuld en versnelde invordering.

76.1. Algemene uitgangspunten

De invordering van de eigen middelen voor de Europese Unie (rechten bij in- en uitvoer) vindt voor een belangrijk deel plaats met toepassing van verordeningen. Met name het CDW en de Toepassingsverordening CDW (beide aangeduid als CDW) zijn in dit verband van belang. De invordering vindt plaats op grond van de wet, maar als de

wet strijdig is met het CDW geldt hetgeen in het CDW is bepaald.

De wettelijke bepalingen die gelden voor de rechten bij in- en uitvoer zijn in beginsel ook van toepassing op de omzetbelasting ex artikel 22 Wet op de Omzetbelasting, de accijnzen en de verbruiksbelastingen die bij invoer verschuldigd worden. Het CDW is dan ook voor deze nationale middelen medebepalend voor het onder de wet te voeren invorderingsbeleid.

In alle gevallen houdt de ontvanger rekening met hetgeen in het CDW is bepaald over bezwaar en beroep: elke beslissing moet in de vorm van een beschikking worden genomen en tegen elke beschikking moet beroep mogelijk zijn. Dit betekent dus dat ook bij de invordering tegen elke beslissing beroep mogelijk is.

De bevoegdheid tot invordering door de ontvanger van de douane-onderdelen van de organisatie van de Belastingdienst (hierna: de douane-ontvanger) vloeit voort uit artikel 4, punt 3 CDW en artikel 1:3 Adw. De bevoegdheid van de douane-ontvanger strekt zich uit tot onder meer de douanerechten, de landbouwheffingen en de anti-dumpingheffingen.

Op grond van de bepalingen in de diverse nationale wetten is de douane-ontvanger ook belast met de invordering voor de ter zake van de invoer verschuldigde omzetbelasting, accijnzen en verbruiksbelastingen, alsmede voor de bestuurlijke boeten, de compenserende rente en de kosten van ambtelijke werkzaamheden. Voor de uitvoering van zijn werkzaamheden gelden voor de douane-ontvanger in beginsel de bepalingen van de wet en van deze leidraad.

In deze leidraad wordt op diverse plaatsen de directeur aangewezen als instantie bij wie men in administratief beroep kan komen tegen beslissingen van de ontvanger. In voorkomende gevallen gelden deze aanwijzingen ook voor de rechten bij in- en uitvoer.

Artikel 36 van de wet is van toepassing op belastingaanslagen bij invoer, met name belastingaanslagen omzetbelasting.

Artikel 43 van de wet is van toepassing op de omzetbelasting bij invoer.

76.2. Aanspreken borg op basis van een vergunning

Als de belastingschuldige in gebreke is te betalen en er geen uitzicht is op spoedige betaling of verhaal zal de ontvanger de borg aanspreken. Het aanspreken van de borg vindt pas plaats nadat de totale omvang van de verschuldigde belasting is vastgesteld en deze schuld onherroepelijk vast staat. Het aanspreken van de borg vindt zoveel mogelijk in één keer plaats.

76.3. Invorderingsrente vergoeden

Als tot terugbetaling van rechten bij invoer of van rechten bij uitvoer wordt overgegaan op grond van de artikelen 236, 237 of 238 van het CDW, omdat het oorspronkelijk op de uitnodiging tot betaling betaalde bedrag niet wettelijk verschuldigd is, wordt invorderingsrente vergoed. Deze rente wordt vergoed over ten hoogste het bedrag dat op de oorspronkelijke uitnodiging tot betaling is voldaan.

76.4. Uitwinnen van zekerheid voor rechten bij invoer

De ontvanger kan een zekerheid uitwinnen als de schuldenaar niet aan een uitnodiging tot betaling voldoet. Als de ontvanger de schuldenaar een betalingsregeling verleent, wint de ontvanger de zekerheid niet uit zolang de schuldenaar aan deze regeling voldoet.

Als de inspecteur wegens onregelmatigheden ook een derde als medeschuldenaar uitnodigt tot betaling, zal de ontvanger eerst dwanginvordering toepassen ten aanzien van degene die de onregelmatigheden heeft begaan, voordat hij de borg aanspreekt. Bij aangifte op eigen naam voor rekening van een derde (bijvoorbeeld de importeur) probeert de ontvanger eerst betaling van deze derde te verkrijgen voordat hij de borg aanspreekt.

Als zekerheid is gesteld op grond van communautaire bepalingen of van de Douanewet moet de zekerheid worden uitgewonnen door het organisatieonderdeel van de Belastingdienst waar de zekerheid is gesteld. Als bij het verlenen van uitstel van betaling als voorwaarde een afzonderlijke zekerheid is gesteld voor belastingen bij invoer, dan moet deze worden uitgewonnen door de ontvanger die het uitstel heeft verleend.

Als sprake is van een in het buitenland gevestigde schuldenaar waarvan bekend is dat in het buitenland zekerheid is gesteld voor communautair/gemeenschappelijk douanevervoer, dan vraagt de ontvanger bij het verzoek om bijstand bij de invordering ook om zo nodig de borg uit te winnen.

Als het bedrag van een vordering zo laag is dat dit niet voor verdragsinvordering in aanmerking komt, schrijft de ontvanger bij uitblijven van de betaling na betekening van het dwangbevel de borg aan met het verzoek het verschuldigde bedrag te voldoen.

76.5. Bewaren invorderingsbescheiden

De bescheiden die betrekking hebben op de invordering van invoerrecht, landbouwheffingen en andere communautaire heffingen, worden gedurende minimaal vier jaar na afdoening bewaard.

76.6. Geen zekerheid bij douaneschuld en versnelde invordering

Met inachtneming van artikel 198 CDW kan versnelde invordering plaatsvinden als aanvulling of vervanging van de gestelde zekerheid niet tijdig is verricht.

De termijn waarbinnen aan die eis moet zijn voldaan, is vier weken na de dagtekening van het verzoek tot aanvulling of vervanging.

Tegen deze beschikking is beroep mogelijk in de zin van artikel 243 CDW.

Artikel 77. Verplichtingensignaal motorrijtuigenbelasting

Het verplichtingensignaal is een signalering in het kentekenregister van de RDW/Centrum voor voertuigtechniek en informatie. Het verplichtingensignaal wordt in het kentekenregister aangebracht als een belastingschuldige achterstand in de betaling van motorrijtuigenbelasting heeft, terwijl invordering niet op andere wijze mogelijk is gebleken. Na signalering kan de belastingschuldige geen kenteken meer op zijn naam zetten.

Het volgende beleid is in dit artikel opgenomen:

- voorwaarden voor aanbrengen verplichtingensignaal;
- waarschuwingsbrief voorafgaand aan signalering;
- aanbrengen verplichtingensignaal;
- verwijderen verplichtingensignaal;
- verplichtingensignaal in relatie tot WSNP;
- de aantekening 'katvanger'.

77.1. Voorwaarden voor aanbrengen verplichtingensignaal

Toepassing van het verplichtingensignaal kan plaatsvinden als een belastingschuldige tenminste vijf aanslagen motorrijtuigenbelasting die onherroepelijk vaststaan, onbetaald heeft gelaten. Het is niet noodzakelijk dat de betreffende aanslagen betrekking hebben op aaneensluitende tijdvakken of op hetzelfde voertuig.

Voor toepassing van het verplichtingensignaal tellen echter de volgende aanslagen motorrijtuigenbelasting niet mee:

- a.** aanslagen motorrijtuigenbelasting die betrekking hebben op het belastingjaar 2004 of eerder;
- b.** aanslagen motorrijtuigenbelasting die niet meer worden ingevorderd, omdat invordering een onverdedigbare hardheid zou zijn;
- c.** aanslagen motorrijtuigenbelasting die niet meer worden ingevorderd omdat de belastingschuldige de toezegging heeft gekregen dat de ontvanger voor die aanslagen geen verdere invorderingsmaatregelen zal treffen;
- d.** aanslagen motorrijtuigenbelasting die niet meer worden ingevorderd omdat sprake is van een gering restbedrag;
- e.** aanslagen motorrijtuigenbelasting die als natuurlijke verbintenis worden aangemerkt, bijvoorbeeld na verjaring of na beëindiging van een wettelijke schuldsaneringsregeling.

77.2. Waarschuwingsbrief voorafgaand aan signalering

Voordat een signalering in het kentekenregister wordt aangebracht, zendt de ontvanger de belastingschuldige een waarschuwingsbrief.

In die brief deelt de ontvanger mee dat de belastingschuldige signalering kan voorkomen door alsnog de motorrijtuigenbelasting binnen veertien dagen te voldoen.

77.3. Aanbrengen verplichtingensignaal

Als na afloop van de termijn van veertien dagen na de waarschuwingsbrief geen betaling heeft plaatsgevonden, geeft de ontvanger de RDW opdracht om het verplichtingensignaal aan te brengen.

De ontvanger stelt de belastingschuldige in kennis van het aanbrengen van het verplichtingensignaal. Een faillissement, wettelijke schuldsaneringsregeling of minnelijke schuldsaneringsregeling staat het aanbrengen van een verplichtingensignaal niet in de weg.

77.4. Verwijderen verplichtingensignaal

De ontvanger geeft aan de RDW opdracht een aangebrachte signalering uit het register te verwijderen als alle aanslagen motorrijtuigenbelasting ten name van belastingschuldige zijn voldaan, met uitzondering van de aanslagen genoemd in artikel 77.1, onderdelen a tot en met e, van deze leidraad.

De ontvanger zal het verplichtingssignaal opheffen als hem blijkt dat de aanslagen betaald zijn of het recht op invordering ervan is vervallen.

Het komt voor dat het voor het slagen van de schuldsaneringsprocedure van belang is dat de saniet de beschikking heeft over een motorrijtuig. Bijvoorbeeld voor het aanvaarden of behouden van betaald werk waarvoor het beschikken over een motorrijtuig redelijkerwijs vereist is. Voorzover het verplichtingssignaal het beschikken over een motorrijtuig verhindert, zal de ontvanger op gemotiveerd verzoek van de bewindvoerder het verplichtingssignaal doen verwijderen. Voorwaarde daarbij is dat de bewindvoerder verklaart dat hij zal toezien op het stipt nakomen van de fiscale verplichtingen in verband met het motorrijtuig.

De ontvanger stelt de belastingschuldige in kennis van het beëindigen van het verplichtingssignaal.

77.5. Verplichtingssignaal in relatie tot WSNP

Gedurende de WSNP wordt voor wat betreft het verplichtingssignaal gehandeld als ware er niet sprake van een WSNP. Als het verplichtingssignaal is aangebracht en daarna volgt WSNP, blijft het verplichtingssignaal gehandhaafd.

Aanslagen waarvoor de schone lei is verleend, tellen niet mee voor de vraag of een verplichtingssignaal moet worden aangebracht. Na beëindiging van de WSNP door het verlenen van de schone lei, geldt de datum van die beëindiging als het begin waarop de telling van de aanslagen motorrijtuigenbelasting – voor de vraag of een verplichtingssignaal al dan niet moet worden aangebracht – (opnieuw) een aanvang neemt.

77.6. De aantekening 'katvanger'

Het verplichtingssignaal dat wordt aangebracht voor belastingschuldigen van wie uit onderzoek is gebleken dat een motorrijtuig waarvan hij kentekenhouder is, hem niet toebehoort, voorziet de ontvanger van de aantekening 'katvanger'.

Bij katvangers gelden niet de uitzonderingsbepalingen artikel 77.1, onderdelen a tot en met e, van deze leidraad en blijft het versturen van een waarschuwingsbrief achterwege.

Artikel 78. Internationale invordering

De internationale invordering betreft alle maatregelen die in het buitenland kunnen worden getroffen om belasting en overige schuldvorderingen in te vorderen en op alle maatregelen die op verzoek van een andere staat in Nederland genomen kunnen worden om een buitenlandse schuld in te vorderen.

Het volgende beleid is in dit artikel opgenomen:

- doen van een verzoek;
- overleg met het ministerie;
- geen verdere invorderingsmaatregelen treffen;
- overige internationale invordering.

78.1. Doen van een verzoek in situaties die buiten de werking van de EU-Richtlijn 2010/24 vallen

Een verzoek om bijstand bij de invordering in een andere staat wordt in beginsel pas gedaan wanneer de ontvanger mag aannemen dat het treffen van invorderingsmaatregelen in Nederland niet of niet geheel tot betaling van de schuld zal leiden. Er hoeft niet te worden gewacht tot een daadwerkelijke invorderingsprocedure is gestart of is afgerond.

Bijstand bij de invordering wordt door de ontvanger verzocht voor belastingaanslagen die onherroepelijk vaststaan, geheel invorderbaar zijn en waarvoor een dwangbevel voor de gehele schuld is uitgevaardigd en betekend. Het mag daarbij ook gaan om een ambtshalve belastingaanslag, waarvan het vermoeden gerechtvaardigd is dat deze gedeeltelijk materieel verschuldigd is. Voor aanslagen die niet onbetwist of onherroepelijk vaststaan kan de ontvanger ook een verzoek om bijstand bij de invordering doen als hij zekerheidsmaatregelen noodzakelijk acht.

Tot het verzoeken van bijstand aan het buitenland wordt niet overgegaan als het verschuldigde bedrag aan belasting minder dan € 227 bedraagt, tenzij tussen staten een ander minimumbedrag is afgesproken. De ontvanger laat een voorstel tot het nemen van conservatoire maatregelen in het buitenland achterwege als het verschuldigde bedrag lager is dan € 2269, tenzij bijzondere omstandigheden een lager bedrag rechtvaardigen. Bij bijzondere

omstandigheden kan voor een lager bedrag inlichtingen worden gevraagd.

Het komt voor dat bijstand kan worden gevraagd aan een bepaalde staat op grond van verschillende internationale regelingen. Het is dan mogelijk dat de ene regeling een ruimere wederzijdse bijstand toestaat dan de andere. In dat geval kan het verzoek worden gebaseerd op de regeling die de ruimste mogelijkheden biedt.

Bijstand bij de invordering is ook mogelijk met betrekking tot aansprake-lijkgestelden.

78.2. Overleg met het ministerie

Verzoeken waarvan de voldoening kan leiden tot aantasting van de openbare orde of andere wezenlijke belangen van de staat dan wel invloed kunnen hebben op het gevoerde beleid worden voorgelegd aan het ministerie.

Als een belanghebbende zich wendt tot de burgerlijke rechter om te voorkomen dat Nederland aan een andere staat inlichtingen verstrekt, neemt de ontvanger ook contact op met het ministerie.

78.3. Geen verdere invorderingsmaatregelen treffen

Het gevoerde beleid met betrekking tot het niet meer treffen van verdere invorderingsmaatregelen voor buitenlandse vorderingen in Nederland is in lijn met het kwijtscheldingsbeleid dat voor Nederlandse belastingschulden wordt gevoerd.

78.4. Eu-richtlijn 2008/55/eg

78.4.1 [Vervallen per 21-02-2012]

Tekst [Vervallen per 21-02-2012]

78.4.2 [Vervallen per 21-02-2012]

Tekst [Vervallen per 21-02-2012]

78.5. Overige internationale invordering

Als een verzoek om wederzijdse bijstand niet mogelijk is, kan de ontvanger door middel van een civiele procedure een Nederlandse belastingschuld in het buitenland trachten in te vorderen. Hiervoor is toestemming van het ministerie vereist.

Artikel 79. Invordering van een toeslagschuld (Awir)

Hoofdstuk 2 van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen (Awir) bevat de procedureregels die gelden voor de inkomensafhankelijke regelingen die door Belastingdienst/Toeslagen worden uitgevoerd, te weten:

- de Wet op de huurtoeslag;
- de Wet op de zorgtoeslag;
- de Wet kinderopvangtoeslag;
- de Wet op het kindgebonden budget.

Paragraaf 3 van hoofdstuk 2 Awir omschrijft de bevoegdheden die Belastingdienst/Toeslagen heeft om een teruggevorderde toeslag in te vorderen. Dit hoofdstuk beschrijft het beleid bij invordering van toeslagschuld.

De directeur van Belastingdienst/Toeslagen heeft de directeurs van de onderdelen van de Belastingdienst die zijn belast met de invordering van rijksbelastingen, mandaat verleend om namens Belastingdienst/Toeslagen toeslagschuld in te vorderen. In de uitoefening van die invorderingstaak treden zij niet op in hun hoedanigheid van ontvanger maar als het bestuursorgaan Belastingdienst/Toeslagen.

De belastingdeurwaarder is in de Awir bevoegd verklaard voor het verrichten van deurwaarderswerkzaamheden in opdracht van Belastingdienst/Toeslagen.

Het volgende beleid is in dit artikel opgenomen:

- de betalingsherinnering en toeslagschuld;
- invordering toeslagschuld door middel van vordering;

- faillissement, WSNP en toeslagschuld;
- toeslagschuld na de toepassing van de WSNP en MSNP;
- toeslagschuld ontstaan gedurende faillissement, WSNP of MSNP;
- minnelijke schuldsaneringsregeling en toeslagschuld;
- verrekening en beslagvrije voet;
- verrekening en toeslagschuld;
- verrekening en uitstel van betaling toeslagschuld;
- standaardbetalingsregeling toeslagschuld;
- toeslagschuld te wijten aan opzet of grove schuld;
- betalingsregeling toeslagschuld op basis van betalingscapaciteit;
- uitstel van betaling in verband met bezwaar of herzieningsverzoek;
- geen verdere invorderingsmaatregelen voor toeslagschuld treffen;
- aansprakelijkheid partner voor toeslagschuld;
- beslag door derden op toeslag;
- informatieverzoek gerechtdeurwaarder omtrent toeslag;
- rijksadvocaat in civiele procedures over toeslagen;
- verzoekschriften aan andere instellingen;
- uitbetaling toeslagen aan een derde die failliet is gegaan of dreigt te faillieren.

79.1. De betalingsherinnering en toeslagschuld

Als de toeslagschuld niet of niet volledig binnen de betalingstermijn wordt voldaan, zendt Belastingdienst/Toeslagen de belanghebbende eerst (kosteloos) een schriftelijke betalingsherinnering voordat tot dwanginvordering wordt overgegaan.

Het betalingsgedrag van de belanghebbende of diens gedrag met betrekking tot het verstrekken van informatie voor de toekenning van een toeslag of voorschot op een toeslag, kan aanleiding zijn om het zenden van een betalingsherinnering achterwege te laten en direct tot dwanginvordering over te gaan.

79.2. Invordering toeslagschuld door middel van vordering

Op grond van artikel 32, zesde lid, Awir kan Belastingdienst/Toeslagen gebruik maken van de bevoegdheid tot het doen van een vordering ex artikel 19 van de wet onder de werkgever, de uitkeringsinstantie of een andere derde als bedoeld in het eerste lid van laatstgenoemd artikel.

De overeenkomstige toepassing van artikel 19 van de wet houdt in dat aan het doen van een vordering een vooraankondiging vooraf gaat, ook als het gaat om een vordering onder een uitkeringsinstantie.

79.3. Faillissement, WSNP en toeslagschuld

Zodra Belastingdienst/Toeslagen bekend is met het feit dat ten aanzien van een belanghebbende het faillissement is uitgesproken dan wel de wettelijke schuldsaneringsregeling van toepassing is verklaard, zullen eventuele invorderingsmaatregelen worden gestaakt en lopende betalingsregelingen worden beëindigd.

De ontvanger meldt de openstaande toeslagschuld over de periode voorafgaand aan het tijdstip van faillissement of schuldsanering, ter verificatie aan bij de curator of de bewindvoerder. Voorafgaand aan de aanmelding van de toeslagschuld blijft verrekening van die schuld met uit te betalen bedragen op basis van een voorschot achterwege.

Gedurende het faillissement of de wettelijke schuldsaneringsregeling vindt eveneens geen verrekening plaats van de aangemelde toeslagschuld met uit te betalen bedragen op basis van een verleend voorschot. Uitbetalingen met een eenmalig karakter (nabetaling van een toeslag of een teruggaaf inkomstenbelasting) kunnen wel worden verrekend indien en voor zover zij betrekking hebben op de periode gelegen vóór de datum van faillissement dan wel de toepassingverklaring van de wettelijke schuldsaneringsregeling. In het geval vóór de faillissementsuitspraak danwel voor de uitspraak tot toepassing van de wettelijke schuldsaneringsregeling verrekening van een schuld met een voorschot of een voorlopige teruggaaf inkomstenbelasting heeft plaatsgevonden waarbij (ook) termijnen zijn verrekend die betrekking hebben op de periode na de faillissementsuitspraak respectievelijk de schuldsaneringsregeling, zal de verrekening in zoverre – namelijk voorzover de verrekening heeft plaatsgevonden met dat deel van het voorschot of de teruggaaf dat opeisbaar wordt vanaf datum faillissement of schuldsaneringsregeling – worden teruggedraaid. Dit laatste geldt ook in het geval van verrekening met termijnbedragen ingevolge een betalingsregeling als bedoeld in de artikelen 79.7 en 79.8.

79.3a. Toeslagschuld ontstaan gedurende faillissement, WSNP of MSNP

Over de betaling van toeslagschuld die is ontstaan gedurende de periode na de datum van de uitspraak tot faillietverklaring dan wel de datum van toepassing van de wettelijke schuldsaneringsregeling of de minnelijke schuldsaneringsregeling, treedt de ontvanger in overleg met de curator of de bewindvoerder. Als de toeslagschuld niet uit de boedel kan worden voldaan is betaling van de schuld met behulp van een betalingsregeling op de voet van de artikelen 79.7 of 79.8 mogelijk. In het geval van een betalingsregeling op de voet van artikel 79.8 houdt de ontvanger bij de vaststelling van het inkomen van de schuldenaar geen rekening met een eventuele afdracht van een deel van dat inkomen aan de bewindvoerder.

79.3b. Toeslagschuld na de toepassing van de WSNP of MSNP

Zie voor toeslagschulden na de toepassing van de WSNP of MSNP de artikelen 73.2.2, 73.2.3 en 73.2.4 onderscheidenlijk 73.5.7.

79.4. Minnelijke schuldsaneringsregeling en toeslagschuld

Voor een toeslagschuld geldt dat het invorderingsbeleid voor belastingschulden zoals dat is verwoord in artikel 73.5 van deze leidraad overeenkomstig wordt toepast. In aanvulling op artikel 73.5.2, vijfde volzin, en artikel 73.5.3, laatste volzin, geldt dat een verrekening van een voorschot ter zake van toeslagen, die in termijnen behoort te worden uitbetaald, moet worden teruggedraaid voor zover die verrekening betrekking heeft op de voorschottermijnen die verstrijken na de ontvangst van het afschrift van de stabilisatie-overeenkomst of van de schriftelijke mededeling als bedoeld in artikel 73.5.2, tweede volzin. Dit geldt ook als sprake is van een verrekening met termijnbedragen ingevolge een betalingsregeling als bedoeld in de artikelen 79.7 en 79.8.

79.5. Verrekening en toeslagschuld

Een toeslagschuld kan worden verrekend met een aan dezelfde belanghebbende uit te betalen teruggaaf die voortvloeit uit een aanslag of voorlopige aanslag inkomstenbelasting. Van deze bevoegdheid zal alleen gebruik worden gemaakt als de ontvanger de belastingteruggaaf niet met belastingschulden wil verrekenen.

Het initiatief om tot verrekening over te gaan, zal in de regel liggen bij Belastingdienst/Toeslagen. De belanghebbende kan Belastingdienst/Toeslagen echter ook verzoeken om van de verrekeningsbevoegdheid gebruik te maken. In dat geval kan ook verrekening plaats vinden voordat de betalingstermijn is verstreken.

Artikel 79.5a. Verrekening en beslagvrije voet

Als de belanghebbende door de verrekening van een voorschot huurtoeslag of zorgtoeslag of een voorlopige teruggaaf inkomstenbelasting een lager bedrag aan bestaansmiddelen overhoudt dan overeenkomt met de voor hem geldende beslagvrije voet, kan hij de Belastingdienst/Toeslagen verzoeken de verrekening ongedaan te maken voor zover hierdoor de beslagvrije voet is aangetast. Als de belanghebbende voldoende aannemelijk heeft gemaakt dat de beslagvrije voet is aangetast, zal de Belastingdienst/Toeslagen rekening houden met de beslagvrije voet bij de laatste verrekening die plaatsvond vóór de indiening van het verzoek en bij de daaropvolgende verrekeningen.

Als sprake is van een notoire wanbetaler als bedoeld in artikel 19, tweede lid, van de wet, past de ontvanger de in de artikel 19, eerste lid, laatste volzin van de wet geregelde mogelijkheid tot doorbreking van de beslagvrije voet op overeenkomstige wijze toe. Het bepaalde in artikel 19.1.7 van deze leidraad is hierbij van toepassing.

79.6. Verrekening en uitstel van betaling toeslagschuld

Zolang door Belastingdienst/Toeslagen uitstel is verleend voor de betaling van een toeslagschuld, vindt met betrekking tot deze toeslagschuld in beginsel geen verrekening plaats met termijnbedragen die worden uitbetaald:

- op basis van een verleend voorschot op de toeslag;
- op grond van een voorlopige teruggaaf inkomstenbelasting.

Verrekening met termijnbedragen is echter wel toegestaan indien en voor zover deze worden aangewend voor de aflossing van een toeslagschuld door middel van een betalingsregeling als bedoeld in de artikelen 79.7 en 79.8 van deze leidraad. De verrekening wordt altijd geacht op basis van termijnen (niet ineens) plaats te vinden.

79.7. Standaardbetalingsregeling toeslagschuld

Uitgangspunt is dat de belanghebbende die teveel ontvangen toeslag moet terugbetalen in de gelegenheid wordt gesteld om het bedrag van de toeslagschuld te voldoen met een standaardbetalingsregeling. De standaardregeling wordt zonder nader onderzoek in te stellen door Belastingdienst/Toeslagen aangeboden en gaat uit van een af te lossen bedrag van € 20 per maand voor iedere terugvordering afzonderlijk.

De periode waarover de regeling zich uitstrekt is maximaal 24 maanden te rekenen vanaf één maand na de dagtekening van de terugvorderingsbeschikking. De eerste termijn moet zijn voldaan op de vervaldag van de terugvorderingsbeschikking. Als het teruggevorderde bedrag meer bedraagt dan € 480 wordt het maandelijks af te lossen bedrag zodanig verhoogd dat aflossing binnen 24 maanden mogelijk is.

Aflossing kan op twee manieren plaatsvinden:

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

De situatie kan zich voordoen dat de belanghebbende tijdens de looptijd van een standaardregeling te maken krijgt met een nieuwe terugvordering voor dezelfde toeslag. In dat geval vindt een herziening van het bedrag van de standaardregeling plaats. Het bedrag van de nieuwe terugvordering wordt opgeteld bij het nog resterende bedrag van de terugvordering waarvoor de standaardregeling loopt. Voor het totaalbedrag geldt dan weer de aflossingssysteem van ten minste € 20 per maand gedurende maximaal 24 maanden.

79.8. Betalingsregeling toeslagnschuld op basis van betalingscapaciteit

Belastingdienst/Toeslagen kan een andere betalingsregeling toestaan dan de standaardregeling. Dit kan alleen als de belanghebbende schriftelijk kenbaar maakt dat hij niet in staat is de toeslagnschuld te voldoen onder de condities die gelden voor de standaardregeling. De belanghebbende moet dan op het daartoe bestemde formulier de benodigde informatie verstrekken aan Belastingdienst/Toeslagen zodat beoordeeld kan worden of er sprake is van onvoldoende betalingscapaciteit om een maandelijks aflossing overeenkomstig de standaardregeling te voldoen.

De artikelen 11, 12 en 13 van de regeling zijn hierbij van overeenkomstige toepassing met dien verstande dat:

- naast het netto besteedbaar inkomen van de belanghebbende ook rekening wordt gehouden met het netto besteedbaar inkomen van een eventuele partner als bedoeld in artikel 3 van de Awir, met dien verstande dat met het netto besteedbaar inkomen van de partner alleen rekening wordt gehouden als die partner belanghebbendes partner was gedurende de periode waarop belanghebbendes toeslagnschuld betrekking heeft;
- bevoorrechte schulden (zoals belastingen) op het vermogen in mindering mogen worden gebracht.

Als uit de verstrekte gegevens blijkt dat de betalingscapaciteit voldoende is om de toeslagnschuld af te lossen volgens de standaardregeling, zal Belastingdienst/Toeslagen het verzoek om een andere betalingsregeling afwijzen.

Zo'n betalingsregeling wordt ook afgewezen als de belanghebbende of de in artikel 7, vierde lid, van de Uitvoeringsregeling Awir bedoelde partner over voldoende vermogen in de zin van artikel 12 van de regeling beschikt voor de voldoening van de terugvordering, met dien verstande dat bevoorrechte schulden op het vermogen in mindering worden gebracht.

Als echter blijkt dat de betalingscapaciteit lager is dan € 20 per maand, maar voldoende om het bedrag van de toeslagnschuld in maximaal 24 maanden te voldoen – zij het met een lager bedrag dan € 20 – dan zal Belastingdienst/Toeslagen een betalingsregeling toestaan die is gebaseerd op die betalingscapaciteit.

Als de belanghebbende wel over betalingscapaciteit beschikt, maar deze is niet voldoende om de toeslagnschuld af te lossen in 24 maanden, dan zal Belastingdienst/Toeslagen een regeling voor 24 maanden treffen, gebaseerd op die betalingscapaciteit. In de uitstelbeschikking zal worden opgenomen dat de regeling opnieuw wordt gezien na verloop van twaalf maanden.

Na twaalf maanden zal Belastingdienst/Toeslagen de belanghebbende opnieuw een vragenformulier toesturen. Als na ontvangst van het formulier een inkomensverbetering wordt geconstateerd, dan wordt het lopende uitstel ingetrokken en een nieuwe uitstelregeling getroffen op basis van het hogere bedrag van de betalingscapaciteit, gedurende de resterende twaalf maanden. Als een inkomensvermindering wordt geconstateerd, dan wordt een nieuwe uitstelregeling getroffen op basis van het lagere bedrag voor de resterende periode van twaalf maanden.

Artikel 79.8a. Toeslagnschuld te wijten aan opzet of grove schuld

Voor toeslagnschulden regelt artikel 7 van de Uitvoeringsregeling Awir het uitstel van betaling in verband met betalingsproblemen. De leden 1 tot en met 6 van dat artikel 7 zijn niet van toepassing als het ontstaan van de terugvordering te wijten is aan opzet of grove schuld (artikel 7, zesde lid, van de Uitvoeringsregeling Awir). In aanvulling op dat zesde lid geldt het volgende.

Voor een toeslagnschuld die is te wijten aan opzet of grove schuld van de belanghebbende of diens partner kan de Belastingdienst/Toeslagen een betalingsregeling van ten hoogste 24 maanden toestaan als aan de volgende voorwaarden is voldaan:

- De belanghebbende verzoekt de Belastingdienst/Toeslagen om zo'n regeling.
- De belanghebbende of dienst partner maakt aannemelijk dat zij niet meer beschikken over het ten onrechte geïnde voorschot, belichaamd in de toeslagschuld.
- De regeling leidt tot betaling van de volledige schuld binnen 24 maanden.

Als het mogelijk is om een regeling van korter dan 24 maanden te treffen, moet die kortere regeling worden overeengekomen, afhankelijk van de betalingscapaciteit.

Een toeslagschuld die is te wijten aan opzet of grove schuld van de belanghebbende of diens partner en waarvoor geen betalingsregeling overeengekomen kan worden, moet geheel worden ingevorderd. Als belanghebbende of diens partner aannemelijk maakt dat zij niet meer beschikken over het ten onrechte ontvangen voorschot, belichaamd in de toeslagschuld, houdt de Belastingdienst/Toeslagen, op verzoek, bij de verrekening van een voorschot met die toeslagschuld, er rekening mee dat belanghebbende een bedrag aan bestaansmiddelen overhoudt dat overeenkomt met de voor hem geldende beslagvrije voet.

79.9. Geen verdere invorderingsmaatregelen voor toeslagschuld treffen

Als de belanghebbende een betalingsregeling is toegestaan, als bedoeld in artikel 79.8 van deze leidraad, die rekening houdt met een betalingscapaciteit die ontoereikend is om het teruggevorderde bedrag binnen 24 maanden te voldoen, zal Belastingdienst/Toeslagen na afloop van die regeling de belanghebbende meedelen geen invorderingsmaatregelen te zullen nemen voor de nog openstaande schuld.

Als aan de hand van de gegevens op het door de belanghebbende ingevulde vragenformulier is vastgesteld dat hij niet over enige betalingscapaciteit beschikt, dan zal Belastingdienst/Toeslagen de belanghebbende na die vaststelling meedelen geen invorderingsmaatregelen te zullen nemen voor de toeslagenschuld in kwestie.

In beide situaties wordt aan de mededeling de voorwaarde verbonden dat gedurende 3 jaar te rekenen vanaf de datum van de mededeling, eventuele toeslagen en teruggaven inkomstenbelasting – voor zover die niet in maandelijkse termijnen worden uitbetaald – zullen worden verrekend met de buiten de invordering gelaten schuld. De Belastingdienst/Toeslagen ziet niet af van het nemen van invorderingsmaatregelen als de terugvordering is te wijten aan opzet of grove schuld van de belanghebbende of diens partner.

Artikel 79.9a. Uitstel van betaling in verband met bezwaar of herzieningsverzoek

Voor de toepassing van artikel 8 van de Uitvoeringsregeling Awir geldt het volgende. De Belastingdienst/Toeslagen merkt een gemotiveerd bezwaarschrift of herzieningsverzoek aan als een verzoek om uitstel van betaling. In beginsel wordt het aldus gevraagde uitstel verleend tenzij:

- de belanghebbende ter zake van de betreffende tegemoetkoming of het voorschot daarop bewust onjuiste gegevens heeft verstrekt;
- de terugvordering anderszins aan opzet of grove schuld van de belanghebbende is te wijten; of
- de terugvordering gepaard gaat met het opleggen van een boete.

In het geval van beroep, hoger beroep en cassatie geldt een met het voorgaande overeenkomend beleid met dien verstande dat de belanghebbende uitdrukkelijk om uitstel van betaling dient te vragen.

79.10. Aansprakelijkheid partner voor toeslagschuld

De partner van de belanghebbende – als bedoeld in artikel 3 Awir – is op grond van artikel 33 van de Awir aansprakelijk voor de schuld die voortvloeit uit een toeslagschuld die de belanghebbende onbetaald laat. In overeenstemming met de Awir zal de partner alleen aansprakelijk worden gesteld voor zover die ook feitelijk partner van de belanghebbende was gedurende de periode waarop de toeslagschuld betrekking heeft.

Een nieuwe partner kan dus niet aansprakelijk worden gesteld voor een toeslagschuld die betrekking heeft op de periode waarin er nog geen sprake was van partnerschap.

79.11. Beslag door derden op toeslag

Derdenbeslag wordt gelegd onder de Staat der Nederlanden (het organisatieonderdeel Belastingdienst/Toeslagen). Dat organisatieonderdeel van de Belastingdienst is het bestuursorgaan dat op grond van de Awir is belast met de uitbetaling van de toeslagen.

Een gelegd beslag onder (de ontvanger van) de regiokantoren is niet rechtsgeldig. In die gevallen meldt (de ontvanger van) het regiokantoor op het verklaringsformulier geen toeslag verschuldigd te zijn en wordt voor nadere informatie verwezen naar Belastingdienst/Toeslagen.

79.12. Informatieverzoek gerechtdeurwaarder omtrent toeslag

Een gerechtsdeurwaarder die gerechtigd is beslag te leggen ten laste van een schuldenaar is bevoegd aan Belastingdienst/Toeslagen te vragen of er periodieke betalingen worden verricht aan de schuldenaar. Artikel 67.2 van deze leidraad is van overeenkomstige toepassing, met dien verstande dat de gerechtsdeurwaarder in zijn verzoek om informatie duidelijk moet maken dat hij handelt in opdracht van een schuldeiser die bevoegd is beslag te leggen op een toeslag.

79.13. Rijksadvocaat in civiele procedures over toeslagen

In de uitoefening van invorderingstaken door Belastingdienst/Toeslagen kan de Staat betrokken worden in een procedure voor de civiele rechter. In zaken waarin procesvertegenwoordiging verplicht is, zal de rijksadvocaat optreden als procesvertegenwoordiger.

79.14. Verzoekschriften aan andere instellingen

De Belastingdienst/Toeslagen houdt de invordering van de toeslagschuld aan als er een verzoekschrift is ingediend bij H.M. de Koningin, de Commissie voor de Verzoekschriften en Burgerinitiatieven uit de Tweede Kamer of de Commissie voor de Verzoekschriften uit de Eerste Kamer de Staten-Generaal, de Nationale Ombudsman of het Ministerie van Financiën. Als naar het oordeel van de Belastingdienst/Toeslagen aanwijzingen bestaan dat door het niet direct aanvangen of vervolgen van de invordering de belangen van de Staat worden geschaad, kunnen na voorafgaande toestemming van het ministerie toch invorderingsmaatregelen getroffen worden.

79.15. Aansprakelijkheid van derden voor uitbetaalde toeslagen

In artikel 6 van de Uitvoeringsregeling Awir zijn de situaties opgenomen waarin een ander dan de belanghebbende bevoegd is om een toeslag van iemand op zijn bankrekening te ontvangen. In deze situaties geldt op grond van de Awir een hoofdelijke aansprakelijkheid van de derde voor terug te vorderen bedragen die samenhangen met de aan hem uitbetaalde toeslagen. De Belastingdienst/Toeslagen hanteert het volgende beleid bij de toepassing van deze wettelijke aansprakelijkheid:

1. als de Belastingdienst/Toeslagen toeslagen heeft uitbetaald aan:
 - een lid van de NVVK in het kader van een schuldregelingsovereenkomst in de zin van de Gedragscode Schuldregeling of een overeenkomst tot budgetbeheer in de zin van de Gedragscode Budgetbeheer van de NVVK;
 - een gemeente in het kader van een schuldregelingsovereenkomst in de zin van de Gedragscode Schuldregeling of een overeenkomst tot budgetbeheer in de zin van de Gedragscode Budgetbeheer van de NVVK of overeenkomsten met dezelfde strekking;
 - een curator in een faillissement;
 - een bewindvoerder in een schuldsaneringsregeling natuurlijke personen, gaat de Belastingdienst/Toeslagen alleen over tot aansprakelijkstelling als:
 - het aan opzet of grove schuld van de schuldhulpverlener, respectievelijk de gemeente, respectievelijk de curator, respectievelijk de bewindvoerder te wijten is dat onjuiste of onvolledige gegevens of inlichtingen zijn verstrekt die ten grondslag hebben gelegen aan de terugvordering, of
 - de schuldhulpverlener, respectievelijk de gemeente, respectievelijk de curator, respectievelijk de bewindvoerder financieel voordeel heeft gehad van de te hoge of onterecht uitbetaalde toeslagen;
2. als de Belastingdienst/Toeslagen de kinderopvangtoeslag heeft uitbetaald op de bankrekening van een kinderopvanginstelling die een 'partnerschapsovereenkomst één rekeningnummer' (POBR1) heeft gesloten met de Belastingdienst/Toeslagen, gaat de Belastingdienst/Toeslagen alleen over tot aansprakelijkstelling als de kinderopvanginstelling in strijd met de Awir, de Wet kinderopvang en kwaliteitseisen peuterspeelzalen of de op die wetten berustende bepalingen of in strijd met de voorwaarden die zijn opgenomen in de POBR1 handelt of heeft gehandeld;
3. als de Belastingdienst/Toeslagen de kinderopvangtoeslag heeft uitbetaald op de bankrekening van een kinderopvanginstelling die een convenant heeft gesloten met de Belastingdienst/Toeslagen waarin zij hoofdelijke aansprakelijkheid aanvaardt voor terug te vorderen bedragen die samenhangen met de rechtstreeks aan de kinderopvanginstelling uitbetaalde kinderopvangtoeslag, geldt de in onderdeel 2 beschreven inperking van de mogelijkheid tot aansprakelijkstelling niet. Het bepaalde in artikel 49.6 van deze leidraad is hierbij van overeenkomstige toepassing;
4. als de Belastingdienst/Toeslagen aan een derde een toeslag heeft uitbetaald van iemand die niet beschikt over een bankrekening op zijn naam en door zijn geestelijke of lichamelijke toestand niet in staat is om een bankrekening op zijn naam te openen, gaat de Belastingdienst/Toeslagen alleen over tot aansprakelijkstelling als die derde:

- financieel voordeel heeft gehad van de te hoge of onterecht ontvangen toeslagen, of
- wist of behoorde te weten dat de toeslag te hoog was of dat er geen recht bestond op de toeslag.

Artikel 80. Invordering, Awb en het moment van vaststelling van (naheffings)aanslagen

In dit artikel is beleid opgenomen met betrekking tot artikel 4:121 van de Awb en het moment van vaststelling van (naheffings)aanslagen.

80.1. Tenuitvoerlegging termijndwangbevel

Een eenmaal ingestelde vervolging voor één of meer van de vervallen termijnen van de belastingaanslag wordt met dezelfde voortvarendheid voltooid als de eindvervolging.

Als echter moet worden overgegaan tot lijfswang voor alle tot het moment van tenuitvoerlegging vervallen termijnen, dan kunnen in die tenuitvoerlegging niet worden begrepen de termijnen die zijn vervallen na de termijn(en) waarvoor het dwangbevel is uitgevaardigd.

Voor die nader vervallen termijnen moet wel eerst een aanmaning worden verzonden, waarna voor die termijnen een eigen dwangbevel kan worden uitgevaardigd.

80.2. Moment van vaststelling van (naheffings)aanslagen

Het overgangsrecht met betrekking tot Afdeling 4.4.1 van de Awb (Vaststelling en inhoud van de verplichting tot betaling) bepaalt kort gezegd het volgende. Op een betalingsverplichting die is vastgesteld of ontstaan voor 1 juli 2009 geldt het recht van voor die datum. Voor betalingsverplichtingen van na 1 juli 2009 geldt de genoemde afdeling 4.4.1. Bij aanslagbelastingen geldt als moment van vaststelling de datum van dagtekening van de aanslag. Bij aangiftebelastingen wordt voor het moment van vaststelling aangesloten bij de dagtekening van de naheffingsaanslag.