

Mr. J.J. Vetter
Prof. mr. A.J. Tekstra

Invordering van belastingen

Met medewerking van mr. W. de Wit

Elfde druk

 Wolters Kluwer

Deventer – 2024

VOORWOORD

Deze elfde druk is bijgewerkt naar de stand van de wetgeving, de jurisprudentie en de literatuur per 1 juli 2024. Verwerkt is wetgeving en rechtspraak inzake de invordering van belastingen in de afgelopen vier jaar. Er waren o.a. relevante ontwikkelingen in de rechtspraak bij de bestuurdersaansprakelijkheid, in het formele fiscale aansprakelijkheidsrecht, inzake verjaring, over de omvang van de kosten van invordering bij de betekening van een dwangbevel, de reikwijdte van het open systeem en inzake de WHOA. De belangrijkste ontwikkeling in het invorderingsrecht van de afgelopen vier jaar betrof echter een maatschappelijke ontwikkeling. Het intreden van COVID-19 begin 2020 met de daaraan verbonden effecten van (met name) coronalockdowns en daaraan verbonden verplichte sluitingen van winkels, horecagelegenheden en andere ondernemingen heeft ingrijpende gevolgen gehad voor de invordering van belastingen, vooral bij ondernemers in ernstig getroffen branches. Vanaf maart 2020 hebben ondernemers de mogelijkheid gekregen van een bijzonder uitstel van betaling voor met name de inkomstenbelasting, vennootschapsbelasting, omzetbelasting, loonheffing en andere belastingen. Dit was inclusief de belastingschulden die al voor de genoemde datum openstonden. De betreffende beleidsmatige regelingen werden tussentijds steeds bijgesteld (en zo nodig verlengd). Het bijzondere corona-uitstel is per 1 april 2022 komen te vervallen, en vanaf 1 oktober 2022 dient de uitgestelde coronabelastingschuld alsnog te worden betaald, in beginsel in zestig maandelijks termijnen, met de mogelijkheid tot verlenging. Niet voor iedere door de lockdown ernstig getroffen ondernemer is dit haalbaar gebleken. Aldus is een coronastuwmeer aan belastingschulden ontstaan. Per 29 april 2024 zou van de totale toen nog openstaande coronaschuld van € 9,6 miljard naar schatting ongeveer € 3,5 miljard oninbaar zijn. Een en ander leidt bij getroffen ondernemingen ook tot 'coronakwijtscheldingsverzoeken', al dan niet via de WHOA in het kader van de wens tot een (algehele) crediteurenanering. Tijdens de coronaperiode heeft de daadwerkelijke invordering van belastingen langdurig stilgelegen en hielden Ontvangers zich voornamelijk bezig met uitstel verlenen; inmiddels is de invordering wel weer op gang gekomen.

De bevoegdheden van de Ontvanger zijn door de wetgever – conform de al decennia geldende trend – ondanks corona ook in de afgelopen vier jaar wel uitgebreid. De aansprakelijkheid voor bronbelasting is per 1 januari 2023 in art. 36a Inv.wet uitgebreid tot de conditionele bronbelasting voor dividenden. Verder is in art. 41a Inv.wet een nieuwe – stringente – aansprakelijkheidsbepaling tot stand gekomen voor de nieuwe minimumbelasting 2024. In de nasleep van de toeslagenaffaire zijn er de nodige wijzigingen tot stand gekomen in de Algemene wet bestuursrecht die ook van invloed zijn op de invordering. Dit met het oog op een meer menselijke en maatschappelijk dienstbare benadering door de overheid ten opzichte van burgers, dus ook ten opzichte van de belastingschuldige en/of

aansprakelijkgestelde. Ook werd een hardheidsclausulebepaling (art. 70 Inv.wet nieuw) ingevoerd. Wel blijkt desondanks de 'old school strenge Ontvanger' ook nog steeds te bestaan. Per 1 januari 2022 is voorts alsnog een beleidsmatige schorsende werking van de verzetdagvaarding ex art. 17 Inv.wet tot stand gekomen, zodat sindsdien alleen volgens de Ontvanger kansloze verzetdagvaardingen de schorsende werking niet verkrijgen.

Het zijn sinds de vorige druk derhalve vier roerige jaren geweest. De Ontvanger worstelde de afgelopen jaren door verouderde ICT-systemen nog steeds met haperende computerarchitectuur en -software, die soms in de weg staat aan het in werking kunnen treden van reeds aangenomen wetgeving, zoals de beoogde wijziging van de rechtsbescherming bij uitstel- en kwijtscheldingsbeslissingen (ook de capaciteit van de rechterlijke macht vormt hier kennelijk een probleem). Thans is de bedoeling dat de belastingrechter per 2027 op deze twee belangrijke onderdelen bevoegd wordt.

Medegrondlegger Wattel heeft helaas wegens drukke bezigheden met ingang van de negende druk het auteursteam verlaten. De hoofdstukken 1 t/m 4, 11, 15 t/m 17, 19, 20 en 22 in deze elfde druk zijn van de hand van Vetter, de hoofdstukken 5 t/m 10, 12 t/m 14 en 21 zijn bewerkt door Tekstra, terwijl De Wit verantwoordelijk is voor de bewerking van hoofdstuk 18.

Dit boek is tot en met de vijfde druk verschenen onder de titel *Hoofdzaken invordering*.

Vetter en Tekstra

INHOUDSOPGAVE

Voorwoord / V

Lijst van gebruikte afkortingen / XV

HOOFDSTUK 1

Inleiding / 1

Algemeen / 1

Reikwijdte (Vierde Tranche) Algemene wet bestuursrecht / 1

Reikwijdte Invorderingswet / 2

Andere invorderingsbepalingen / 4

Open systeem / 5

Speciale bevoegdheden van de Ontvanger / 6

Leidraad Invordering 2008 / 7

Invorderingsgeschillen / 7

De Rijksadvocaat / 10

Enige bevoegdheidsproblematiek / 10

HOOFDSTUK 2

De belastingschuld en haar satellieten; invordering van bestuurlijke boeten / 13

Materiële en formele belastingschuld / 13

Vrijwillige betaling van niet-geformaliseerde belastingschulden: voldoen aan een natuurlijke verbintenis / 14

Onverschuldigde betaling/Formele rechtskracht / 15

Voorlopige aanslag, voorheffing en definitieve aanslag / 18

Invordering van opcenten, renten en kosten van invordering / 19

Invordering van fiscale bestuurlijke boeten / 19

HOOFDSTUK 3

Aanslag en aanslagbiljet / 23

Inleiding / 23

Fouten bij het opmaken van de aanslag / 25

De dagtekening / 26

De tenaamstelling van de aanslag / 27

Doublures, termijnoverschrijding / 29

Meer belastingschuldigen voor dezelfde schuld / 29

HOOFDSTUK 4

Aansprakelijkheid / 33

Algemene opmerkingen / 33

In beginsel beperking tot de hoofdsom / 34

Volgorde van aansprakelijkstelling, draagplicht, regres, subrogatie / 36

Aansprakelijkheid en omzetbelasting; toetsing aan Btw-richtlijn en aan algemene rechtsbeginselen van de communautaire rechtsorde / 39

Inleiding / 41

Huwelijkse aansprakelijkheid / 41

Onroerendezaakbelastingen bij meer dan één zakelijk gerechtigde / 42

Fiscale eenheid omzetbelasting en fiscale eenheid vennootschapsbelasting / 42

Vererving / 44

Ketenaansprakelijkheid / 45

Beperking van ketenaansprakelijkheidsrisico's / 49

Verleggingsregeling omzetbelasting / 54

Inlenersaansprakelijkheid / 55

Bestuurdersaansprakelijkheid / 58

Bestuurdersaansprakelijkheid in faillissement / 68

Samenloop / 69

Fiscale bestuurderspauliana / 70

Bestuurdersaansprakelijkheid bronbelasting 2021 / 71

De vereffenaar / 73

De leider van de vaste inrichting of de vaste vertegenwoordiger / 73

De ex-groootaandeelhouder / 74

Werknemers, artiesten, beroepssporters, buitenlandse gezelschappen en kansspelwinnaars / 78

Carrousel fraude-aansprakelijkheid / 79

Diversen: de IJslandroute particulier, de fiscaal vertegenwoordiger, de levensverzekeraar, de pensioenverzekeraar, de overdrager van economische eigendom en de (mede)organisator van sportevenementen en artiestenoptredens / 80

De IJslandroute particulier / 80

De fiscaal vertegenwoordiger OB / 81

De levensverzekeraar / 81

De pensioenverzekeraar / 82

De overdrager van economische eigendom / 82

De organisator van optredens van artiesten en van sportevenementen in Nederland / 83

De pandhouder, de hypotheekhouder of de executant en de omzetbelasting in de verkoopopbrengst van de verpande, verhuypothekeerde of beslagen zaken / 84

Actio pauliana-aansprakelijkheid / 85

Groepsaansprakelijkheid minimumbelasting 2024 / 88

Betwisting van de aansprakelijkstelling / 90

HOOFDSTUK 5

Betaling, verrekening en rente / 101

- Betalingstermijnen / 101
- Tijdstip van betaling / 103
- Toerekening van betalingen / 105
- (Geen) schorsing van de betalingsplicht / 107
- Verrekening / 107
- Cessie en verpanding van belastingrestituties / 111
- Renteberekening / 112
- Belastingrente / 113
- Invorderingsrente / 115
- Betalingskorting / 119

HOOFDSTUK 6

Aanmaning of geen aanmaning; onmiddellijke invorderbaarheid; versnelde invordering / 121

- Aanmaning / 121
- Onmiddellijke invorderbaarheid en versnelde invordering / 123
- Versnelde invordering en/of conservatoir beslag / 129

HOOFDSTUK 7

Uitstel van betaling / 131

- Inleiding / 131
- Rechtsbescherming / 133
- Uitstel in verband met bezwaar/beroep / 136
- Uitstel in verband met een te verwachten belastingteruggave / 137
- Uitstel in verband met betalingsproblemen / 138
- Uitstelfaciliteiten in de inkomstenbelasting / 144
- Uitstelfaciliteiten schenk- of erfbelasting / 148

HOOFDSTUK 8

Kwijtschelding / 151

- Inleiding / 151
- Buitengewoon bezwaar / 154
- Kwijtschelding voor particulieren / 155
- Kwijtschelding voor ondernemers (mede in het kader van de WHOA) / 157
- Kwijtschelding bij wettelijke schuldsaneringsregeling / 161
- Kwijtschelding conserverende belastingaanslagen / 163
- Rechtsmiddelen? / 163
- Niet verder bemoeilijken en oninbaar lijden / 164

HOOFDSTUK 9

Het fiscale voorrecht / 167

Inleiding / 167

Het fiscale voorrecht / 167

Het fiscale voorrecht ten opzichte van bezitloos pandrecht en fiduciaire eigendom / 169

Maatschappelijke discussie over fiscale voorrecht en bodem(voor)recht / 177

HOOFDSTUK 10

Dwangbevel, Kostenwet invordering rijksbelastingen en de belastingdeurwaarder / 179

Uitvaardiging dwangbevel / 179

Kostenwet invordering rijksbelastingen / 182

De belastingdeurwaarder / 187

HOOFDSTUK 11

Open systeem; executierecht algemeen / 189

Open systeem / 189

Conservatoir beslag / 194

Actio pauliana / 196

Onrechtmatigedaadsactie / 197

Vereenzelviging / 200

Executierecht: algemene opmerkingen / 201

Executoriaal beslag op roerende zaken / 205

Verzet door derden / 207

Achterwege laten van beslag; verkoop; afkoop / 208

Executoriaal beslag op schepen / 209

Executoriaal derdenbeslag / 209

Executoriaal beslag op onroerende zaken / 211

Lijfswang / 212

Paspoortsignalering / 214

Kosten van dwanginvordering / 215

HOOFDSTUK 12

Vereenvoudigd derdenbeslag / 219

Inleiding / 219

Gevolgen van voldoening aan de vordering; 'onverschuldigde' voldoening / 222

Wélke derden? / 223

De duurvordering (loonvordering, huurvordering, e.d.); toekomstige termijnen / 227

Beslagvrije voet en beslagverbod / 228

De faillissementsvordering / 230

Niet-voldoening aan de vordering; verzet / 231

Vermindering en teruggaaf belastingaanslag / 233

HOOFDSTUK 13

Faillissement en WHOA / 235

Inleiding / 235

Grensoverschrijdend faillissementsrecht / 237

Verificatie / 238

Faillissementsaanvraag door de Ontvanger / 239

Welk belang heeft de fiscus bij faillissement? / 242

Fiscale gevolgen van faillissement / 244

Fiscus en akkoord (inclusief WHOA) / 246

Verliesverdamping door een akkoord en belastingheffing over vrijvalwinst / 249

Kwalificatie van schulden / 252

Boedelschulden en separatisten / 253

De curator en de afwikkeling / 256

Enige omzetbelastingaspecten / 258

Na het faillissement / 262

Vereenvoudigde afwikkeling van faillissementen / 263

Schuldsanering voor natuurlijke personen / 264

Herziening Faillissementswet / 267

HOOFDSTUK 14

Fiscaal bodemrecht / 269

Inleiding / 269

Bijzonder verhaalsrecht motorrijtuigenbelasting / 271

Vorm en inhoud van het bodemrecht / 273

Reikwijdte – niet voor persoonlijke belastingen / 274

Strekking van het fiscale bodemrecht – maatschappelijke omstredenheid / 276

Bodemzaken/roerende bedrijfsmiddelen / 277

Bodem / 281

Tijdstip bodembeslag / 282

Bodemrecht en internationaal recht / 283

Bodemconstructies / 287

De meldingsregeling van art. 22bis Inv.wet / 289

Rechtsmiddelen van de derde; art. 6 EVRM / 291

Heroverweging van het bodemrecht / 298

Verhaal op fidei-commis-bezwaarde goederen / 299

Bijzonder verhaalsrecht bij een afgezonderd particulier vermogen / 299

HOOFDSTUK 15

Verzet / 301

Algemene opmerkingen / 301

(Geen) schorsende werking / 302

Gronden die het verzet niet kunnen dragen / 303

Gronden die het verzet wél kunnen dragen / 304

Voorlopige voorziening bij de belastingrechter? / 306

HOOFDSTUK 16

De Awb en de Ontvanger; de Ontvanger en de algemene beginselen van behoorlijk bestuur / 311

Algemene wet bestuursrecht (algemeen) / 311

Vierde Tranche Awb / 311

Andere delen van de Algemene wet bestuursrecht (Awb) en de invordering / 315

Toetsing aan de algemene beginselen van behoorlijk bestuur / 318

Verhouding tussen de heffing (Inspecteur) en de invordering (Ontvanger) / 321

Voorlopige voorziening bij fiscale rechter of voorlopige voorziening bij burgerlijke rechter? / 322

Voorbeelden van toetsing aan de algemene beginselen van behoorlijk bestuur / 323

Beleidsregels / 324

Belangenafweging; beslag en executie als pressiemiddel? / 326

Het open stelsel en de algemene beginselen van behoorlijk bestuur/de twee-wegenleer / 329

HOOFDSTUK 17

De verjaring van het recht tot dwanginvordering en verrekening / 333

HOOFDSTUK 18

Invordering van rechten bij invoer en uitvoer / 339

Inleiding / 339

Invordering volgens het DWU / 341

Invordering naar Nederlands recht / 341

De uitnodiging tot betaling nader bezien / 341

Hoofdelijkheid in het DWU / 343

Uitstel van betaling / 344

Kwijtschelding van rechten bij invoer en uitvoer / 345

Invorderingsrente / 346

HOOFDSTUK 19

Invordering van sociale-verzekeringspremies / 349

Premieheffing werknemersverzekeringen / 349

Premieheffing volksverzekeringen / 349

HOOFDSTUK 20

Invordering van toeslagen / 351

HOOFDSTUK 21

Informatieverstrekkingsplichten en strafbedreigingen / 359

Melding van betalingsonmacht / 359

Algemene gegevensverstrekkingplicht ten behoeve van de invordering; met strafbedreiging / 360

Inhoud van de verplichtingen / 361

Reikwijdte van de verplichtingen; beginselen van behoorlijk bestuur; beleidsregels; rechtsbescherming; kostenbeschikking; de Ontvanger als eiser in kort geding; verschoningsrecht / 365

De strafbedreigingen en andere mogelijke sancties / 370

HOOFDSTUK 22

Internationale bijstand bij invordering / 375

Overzicht / 375

Overzicht van de regelgeving inzake invorderingsbijstand / 376

De EU-Invorderingsbijstandrichtlijn / 382

De bilaterale belastingverdragen / 386

Het Benelux-invorderingsverdrag / 388

Het multilaterale verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in belastingzaken (WABB) / 389

BIJLAGE

Lijst van aansprakelijkheidsbepalingen in de Invorderingswet 1990 / 391

Jurisprudentieregister / 395

Trefwoordenregister / 419

HOOFDSTUK 1

Inleiding

Algemeen

101. De uitvoering van belastingwetten kent twee fasen:

1. het vaststellen van de belastingschuld die uit de wet, de feiten en het tijdsverloop is ontstaan (heffen);
2. het invorderen van de belasting.

De centrale persoon bij de heffing van belastingen is de Inspecteur (zij het dat bij de aangiftebelastingen aan de burger zelf een grote rol is toebedeeld), terwijl de Ontvanger tot taak heeft de geheven belasting met zo weinig mogelijk vertraging in de schatkist te doen vloeien, dan wel indien belasting terugbetaald moet worden, zo snel mogelijk terug te laten betalen.¹

Art. 5, lid 1, van de AWR geeft aan hoe de twee fasen met elkaar verbonden worden: de Inspecteur stelt de belastingaanslag vast door het ter zake daarvan opmaken van een aanslagbiljet. Hij stelt het aanslagbiljet aan de Ontvanger ter hand ter invordering van de daaruit blijkende belastingaanslag. De Ontvanger stuurt het aanslagbiljet vervolgens aan de belastingschuldige (art. 8, lid 1, Inv.wet). Een en ander geschiedt reeds geruime tijd geautomatiseerd vanuit het computercentrum van de Belastingdienst te Apeldoorn (zie hfdst. 3). Betaalt de belastingschuldige op tijd, dan komen de verdere invorderingsbepalingen niet aan bod. Blijft de betaling van de belastingschuld achterwege en heeft ook een aanmaning geen resultaat, dan kan de Ontvanger zichzelf een executoriale titel verschaffen in de vorm van een dwangbevel (art. 12 Inv.wet). Voor wat betreft de wijze van ten uitvoer leggen van het dwangbevel verwijst art. 4:116 Awb naar de regels voor tenuitvoerlegging van vonnissen, vervat in het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering (Rv).

Reikwijdte (Vierde Tranche) Algemene wet bestuursrecht

102. Per 1 juli 2009 is in werking getreden de Vierde Tranche van de Algemene wet bestuursrecht (Awb).² Een belangrijk deel van de Vierde Tranche Algemene wet bestuursrecht behelst titel 4.4 van de Awb over 'bestuursrechtelijke geldschulden'. Deze titel beoogt een

1 Uit de definitie van art. 2, lid 2, letter e, Inv. blijkt dat onder het invorderen van belastingen ook dient te worden verstaan het betalen van een terug te geven bedrag aan belastingen door de Ontvanger.

2 Wet van 25 juni 2009, *Stb.* 2009, 264 en 266, *V-N* 2009/32.9 en Wet van 25 juni 2009, *Stb.* 2009, 265 en 266, *V-N* 2009/32.10. Zie over de Awb in algemene zin en voor meer informatie over de Vierde Tranche van de Awb nader hoofdstuk 16.

algemene regeling te bieden voor de invordering van bestuursrechtelijke geldschulden door de overheid. De titel omvat de volgende afdelingen:

- afdeling 4.4.1 vaststelling en inhoud van de verplichting tot betaling;
- afdeling 4.4.2 verzuim en wettelijke rente;
- afdeling 4.4.3 verjaring;
- afdeling 4.4.4 aanmaning en invordering bij dwangbevel;
- afdeling 4.4.5 bezwaar en beroep.

De regeling met de titel 4.4 van de Awb kan worden aangevuld in bijzondere wetgeving. Voor de invordering van belastingen is de Invorderingswet 1990 die bijzondere wetgeving.

Voor veel in het kader van de invordering van belastingen belangrijke onderwerpen zal de lezer van dit boek tevergeefs zoeken naar een wettelijke regeling in de Algemene wet bestuursrecht; een aantal belangrijke onderwerpen wordt in titel 4.4 van de Awb in het geheel niet geregeld, zoals aansprakelijkheid voor andermans belastingschuld,³ bodemrecht⁴ en voorrecht,⁵ de vordering ex art. 19 onder de bank c.q. onder houders van penningen⁶ en lijfswang.⁷ Voor andere onderwerpen geldt een specifieke regeling in de Invorderingswet 1990 in plaats van de regeling in de Awb: dit is o.a. het geval bij de regeling voor invorderingsrente,⁸ kwijtschelding⁹ en uitstel van betaling.¹⁰

Een van de leidende gedachten achter de regeling voor bestuursrechtelijke geldschulden in de Vierde Tranche van de Algemene wet bestuursrecht was om de regeling in de Algemene wet bestuursrecht zo veel mogelijk te laten aansluiten op soortgelijke regelingen in het Burgerlijk Wetboek.¹¹ Nodeloze verschillen tussen het Burgerlijk Wetboek en de Algemene wet bestuursrecht moesten worden voorkomen. Een ander uitgangspunt van de algemene regeling was het uitgangspunt de invordering van bestuursrechtelijke geldschulden zo veel mogelijk algemeen en centraal te regelen in titel 4.4 van de Algemene wet bestuursrecht; die bedoeling is bij de invordering van belastingschulden uiteindelijk niet helemaal uit de verf gekomen. Het budgettair belang verbonden aan de regeling van de invordering van belastingschulden en de daaruit voortvloeiende vele bijzondere bevoegdheden van de Ontvanger (zie hierna in nr. 106) zullen daarbij ook ongetwijfeld een rol hebben gespeeld.

Reikwijdte Invorderingswet

103. De Invorderingswet 1990 is van kracht sinds 1 juni 1990 en was de opvolger van de Invorderingswet 1845. De Invorderingswet 1990 (Inv.wet) geldt voor rijksbelastingen (art. 1 Inv.wet). Rijksbelastingen zijn in dit verband de belastingen die van rijkswege door de

3 Zie art. 32-57 Inv.wet.

4 Zie art. 22 Inv.wet.

5 Zie art. 21 Inv.wet.

6 Zie art. 19 Inv.wet.

7 Zie art. 20 Inv.wet.

8 Zie art. 28 e.v. Inv.wet.

9 Zie art. 26 Inv.wet.

10 Zie art. 25 Inv.wet.

11 Zie wetsvoorstel 29 702, nr. 3, p. 16-17.

rijksbelastingdienst worden geheven, alsmede rechten bij invoer en uitvoer (art. 2, lid 1, letter a, Inv.wet). De Invorderingswet is derhalve in de eerste plaats van toepassing op:

- de inkomstenbelasting;
- de loonbelasting;
- de vennootschapsbelasting;
- de dividendbelasting;
- de erfbelasting en de schenkbelasting;
- de motorrijtuigenbelasting;
- de omzetbelasting;
- de overdrachtsbelasting;
- de rechten bij invoer en uitvoer;
- de accijnzen;
- de belasting van personenauto's en motorrijwielen;
- de belasting zware motorrijtuigen;
- de assurantiebelasting;
- de kansspelbelasting;
- de belastingen van rechtsverkeer;
- de belastingen op milieugrondslag;
- de bankenbelasting;
- de verhuurderheffing;
- de bronbelasting 2021;
- de tijdelijke solidariteitsbijdrage voor de energiesector;
- de minimumbelasting 2024.

Uit de nadere definiëring van het begrip 'rijksbelastingen' in art. 2, lid 2 en uit art. 6 Inv.wet volgt voorts dat de Invorderingswet niet slechts geldt voor de belastingen *sec*, maar ook voor bijbehorende publiekrechtelijke geldvorderingen als opcenten, bestuurlijke boeten, belasting-, revisie-, compenserende en invorderingsrente, kosten van dwanginvordering en kosten van bepaalde ambtelijke werkzaamheden bij rechten bij invoer. Uit art. 3a jo. art. 2, lid 1, letter p, Inv.wet blijkt dat de Ontvanger ook belast is met de invordering van de strafbeschikking uitgevaardigd door het bestuur van de Belastingdienst op de voet van art. 76 AWR,¹² waarbij een groot deel van de bepalingen uit de Invorderingswet op de invordering van deze straf van overeenkomstige toepassing zijn verklaard. Daarnaast is een aantal heffingen voor wat de invordering betreft onder de werking van de Invorderingswet gebracht door een wetsfictie. Aldus vult de regeling in de Invorderingswet 1990 bij deze heffingen de 'automatisch' van toepassing zijnde regeling in titel 4.4 van de Awb aan. Bij deze heffingen is de Invorderingswet van toepassing verklaard 'als ware die heffing een rijksbelasting'. Aldus is onder andere geschied ten aanzien van de gemeentelijke (art. 231, lid 1, Gemeentewet) en provinciale belastingen (art. 227a, lid 1, Provinciewet). Wel worden bij de invordering van gemeentelijke belastingen de bevoegdheden van de Inspecteur, de Ontvanger en de belastingdeurwaarder uitgeoefend door gemeentelijke colleges of functionarissen (art. 231, lid 2, Gemeentewet) en verklaart art. 249 Gemeentewet diverse artikelen van de Inv.wet buiten toepassing. Voor provinciale belastingen

¹² Dit geldt ook voor de invordering van de strafbeschikking uitgevaardigd door de Inspecteur in het douanerecht op de voet van art. 10:15 van de Algemene douanewet.

zijn eveneens de bepalingen van de Invorderingswet van toepassing verklaard en zijn provinciale functionarissen bevoegd verklaard (art. 227a, lid 1 en lid 2, Provinciewet), waarbij art. 232 Provinciewet sommige bepalingen van de Invorderingswet uitzondert. Daarnaast is de Invorderingswet nog – naast titel 4.4 van de Awb – geheel of gedeeltelijk van toepassing op de invordering van een zeer beperkt aantal heffingen van niet-fiscale aard.¹³ De Invorderingswet is gedeeltelijk van toepassing op de terugvordering van (inkomensafhankelijke) toeslagen door de Belastingdienst/Toeslagen.¹⁴ De Invorderingswet is ook vrijwel geheel (met uitzondering van de bepalingen inzake uitstel van betaling, kwijtschelding en verjaring) van toepassing verklaard op de terugvordering van fiscale staatssteun.¹⁵ Op de terugvordering van niet-fiscale staatssteun is de Invorderingswet niet van toepassing; er wordt ingevorderd louter met toepassing van titel 4.4 Awb.

In art. 4:86 Awb is geregeld dat slechts een beschikking zoals een belastingaanslag kan dienen als titel voor dwanginvordering, óók bij de belastingen die al verschuldigd worden zonder aanslagoplegging, zoals bij afdracht of voldoening op aangifte.¹⁶ Bij aanslagbelastingen ontstaat eerst een betalingsplicht na aanslagoplegging, al vloeit de materiële belastingschuld rechtstreeks uit de (heffings)wet, de feiten en het tijdsverloop voort. Bij aangiftebelastingen (afdracht- en voldoeningsbelastingen) vloeit niet alleen de materiële belastingschuld, maar ook de betalingsverplichting rechtstreeks voort uit de wet, de feiten en het tijdsverloop. Voor deze laatste belastingfamilie zou het nu systematisch correct zijn geweest om dan ook de titel tot invordering rechtstreeks uit de wet, de feiten en het tijdsverloop te laten voortvloeien. Erg praktisch zou dit echter niet zijn, omdat de Ontvanger uiteraard wel een bedrag wil weten voor hij aan het invorderen slaat; het op de aangifte van de afdrachts- of voldoeningsplichtige vermelde bedrag zal deze doorgaans juist wel betaald hebben, zodat de Ontvanger dat niet meer hoeft in te vorderen, en als dat bedrag niet klopt, zal dat eerst vastgesteld moeten worden door de Inspecteur. Begrijpelijkerwijs (en gelukkig) heeft de wetgever dan ook gekozen voor een systeem waarin ook voor de aangiftebelastingen en vergelijkbare heffingen de (resterende) schuld eerst door de heffingsautoriteit, dat is de Inspecteur, geformaliseerd wordt (bij naheffingsaanslag) voordat tot actieve invordering kan worden overgegaan.

Andere invorderingsbepalingen

104. De Awb en de Invorderingswet 1990 en haar satellieten (het Uitvoeringsbesluit Invorderingswet 1990 en de Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990) zijn niet de enige bronnen van invorderingsbepalingen. Er zijn ook andere wetten waarin invorderingsbepalingen voorkomen, zoals de Gemeentewet, waarin de Invorderingswet van overeenkomstige toepassing wordt verklaard (zie art. 231 Gemeentewet). Veelal worden enige bepalingen uit de Invorderingswet van die overeenkomstige toepassing uitgezonderd, zoals in art. 249 Gemeentewet met betrekking tot voorrecht en lijfswang. De wettelijke basis voor het aan de belastingschuldige in rekening brengen van kosten van dwanginvordering is te vinden in de Kostenwet invordering rijksbelastingen.

13 Hierbij kan bijvoorbeeld gedacht worden aan de heffing ter zake van het lozen op een oppervlaktewaterlichaam in beheer bij het Rijk (zie art. 7.13 Waterwet).

14 Zie art. 32 AWIR.

15 Zie art. 20a AWR en art. 63aa en art. 63ab Inv.wet

16 Zie ook HR 14 september 1994, *BNB* 1994/320.

Open systeem

105. Vóór de invoering van de Invorderingswet 1990 per 1 juni 1990 bevatte de Invorderingswet 1845 niet slechts uitbreidingen van de executiemogelijkheden van de Ontvanger, doch ook beperkingen, zoals:

- De Ontvanger kon niet met vrucht het faillissement van de belastingschuldige aanvragen.
- De Ontvanger kon geen conservatoir beslag leggen.

Deze beperkingen vloeiden voort uit vaste jurisprudentie van de Hoge Raad dat de Invorderingswet 1845 een gesloten systeem vormde en dat de Ontvanger (dus) geen andere dwangmiddelen mocht toepassen dan die welke deze wet hem toekende.¹⁷ Inmiddels geldt echter een open systeem van bevoegdheden.

Art. 4:124 Awb formuleert dit open systeem; de Ontvanger beschikt bij de uitoefening van zijn bevoegdheden óók over alle invorderingsmogelijkheden van een gewone schuldeiser. De Ontvanger kan belastingschulden dus ook invorderen op basis van een bij de burgerlijke rechter te halen titel (vonnis). In dat geval zijn de regels van de Awb en de Invorderingswet in beginsel niet van toepassing, hoewel van deze regels wel een zekere reflexwerking uitgaat. Art. 27 Inv.wet (verjaring van het recht tot dwanginvordering in vijf jaar) is bijvoorbeeld naar de letter niet van toepassing, doch wordt in de Llnv. (de Leidraad Invordering 2008; een beleidsregel; zie hierna nr. 107) ook van toepassing verklaard bij civielrechtelijke invordering van de belastingschuld door middel van een dagvaarding.¹⁸

Van de mogelijkheden die het open systeem de Ontvanger biedt, zijn in het bijzonder de faillissementsaanvraag, de actie uit onverschuldigde betaling, de actio pauliana en de onrechtmatigedaadsactie van belang (zie hfdst. 11). Daarnaast kan de Ontvanger ook zonder voorafgaande aanslagoplegging alvast conservatoire maatregelen nemen, mits de materiële belastingschuld maar al wel bestaat, en mits de aanslag wel tijdig voor executie wordt opgelegd. Uit het open systeem volgt volgens het *Van Maarseveen*-arrest¹⁹ van de Hoge Raad dat de Ontvanger – ook afgezien van conservatoir beslag – reeds voorafgaand aan aanslagoplegging via een onrechtmatigedaadsactie invorderingsmaatregelen kan nemen. Echter, de omvang van de schade ten gevolge van de jegens de Ontvanger gepleegde onrechtmatige daad (verkortingsverhaalsmogelijkheden) kan slechts vastgesteld worden aan de hand van (geldige en tijdig vastgestelde) aanslagen. Zie over dit arrest, daaropvolgende arresten²⁰ en het open systeem ook nr. 1101.

17 HR 21 december 1931, NJ 1932, p. 126 e.v., HR 28 augustus 1975, NJ 1976/221 en HR 13 december 1985, NJ 1986/245.

18 Uit art. 27.7 Llnv. blijkt dat invordering door middel van een dagvaarding na het intreden van verjaring ook niet meer plaatsvindt. De verjaring ex art. 27 Inv.wet en dit beleid gelden volgens de Hoge Raad echter niet voor de onrechtmatigedaadsactie (HR 21 februari 2014, NJ 2014/202, JOR 2014/154; V-N 2014/12.19).

19 HR 28 juni 1996, NJ 1997/102.

20 O.a. HR 1 februari 2002, NJ 2002/258, HR 30 januari 2004, NJ 2004/197, HR 26 maart 2004, NJ 2004/361, HR 8 april 2005, NJ 2005/347, HR 8 juli 2011, NJ 2011/477, HR 21 februari 2014, NJ 2014/202 en HR 4 november 2022, BNB 2023/11; NJ 2023/5; JOR 2023/57.

Speciale bevoegdheden van de Ontvanger

106. De Invorderingswet breidt de bevoegdheden van de Ontvanger uit ten opzichte van die van andere crediteuren:

- Art. 10 en 15 Inv.wet openen onder de daar aangewezen omstandigheden de mogelijkheid tot onmiddellijke opeisbaarheid van de belastingschuld en versnelde executie.
- De Ontvanger kan zichzelf (dus zonder rechterlijke tussenkomst) een executoriale titel verschaffen (art. 12 Inv.).
- De Ontvanger kan zijn executoriale titel (het dwangbevel) ook per post betekenen in plaats van lijfelijk door de deurwaarder.
- De Ontvanger kan door een vordering ex art. 19 Inv.wet vereenvoudigd derdenbeslag leggen onder een bank onder bepaalde derden die periodieke betalingen aan de belastingschuldige verschuldigd zijn (bijvoorbeeld zijn werkgever of uitkeringsinstantie) of personen die geld voor hem onder zich houden.
- Toepassing van lijfswang is voor de invordering van belastingschulden wel mogelijk, doch voor de invordering van 'gewone' geldschulden niet.
- De Ontvanger kan beslag leggen op bepaalde roerende zaken van derden of verpand aan derden, die zich op de bodem van de belastingschuldige bevinden (het bodemrecht: art. 22 Inv.wet); zie hoofdstuk 14.
- Een cessie of verpanding van een belastingteruggave heeft pas werking ten opzichte van de Ontvanger nadat de Ontvanger met de cessie of verpanding heeft ingestemd (art. 24, lid 3, Inv.wet).
- De Ontvanger kan in veel gevallen anderen dan de belastingschuldige aansprakelijk stellen en hun vermogen executeren voor de schuld van de belastingschuldige (zie hfdst. 4).
- De Ontvanger kan de Minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties verzoeken op basis van de Paspoortwet het paspoort van de belastingschuldige te doen signaleren (dat betekent dat het paspoort van de schuldenaar bij controle kan worden ingetrokken en er geen nieuw paspoort wordt verstrekt).
- De bevoegdheid tot staande houden bij zogenoemde automatische nummerplaat-herkenningsacties is uitgebreid, teneinde bij zo'n actie alle belastingschulden via een beslag op de auto te kunnen invorderen (art. 18 Inv.wet).
- De Ontvanger kan bij aanslagbelastingen in geval van te laat betalen een bestuurlijke boete opleggen aan de belastingschuldige (art. 63b Inv.wet).

Bovendien kent art. 21 Inv.wet aan de belastingvordering een zeer hoge preferentie toe. Er zijn niettemin enkele belastingvorderingen die niet preferent zijn, zoals die ter zake van gemeentelijke belastingen (art. 249 Gemeentewet) en provinciale belastingen (art. 232 Provinciewet).

Leidraad Invordering 2008

107. Voor de hantering van zijn bevoegdheden vindt de Ontvanger algemene aanwijzingen in de Leidraad Invordering 2008, hierna ook te noemen Llnv.²¹ De Llnv. wordt periodiek, in de regel halfjaarlijks, gewijzigd. De leidraad bevat beleidsregels, die op grond van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur (met name het vertrouwensbeginsel en het gelijkheidsbeginsel) bindend zijn voor de Ontvanger: de belanghebbende kan zich er met vrucht voor de rechter op beroepen. Men zie hierover nader hoofdstuk 16. Nogal wat regels die in de leidraad zijn vervat, horen eigenlijk in de wet thuis.²² Doordat deze regels slechts pseudowettelijke in plaats van wettelijke status hebben, is hun gelding afhankelijk gemaakt van de wil van de pseudowetgever, het Ministerie van Financiën, dat de leidraadbepalingen naar eigen inzicht kan wijzigen of intrekken. Voor zover echter een leidraadbepaling berust op een voor het parlement doorslaggevend beleidstoezegging van de regering aan het parlement tijdens de totstandkoming van de Invorderingswet, kan de rechter onzes inziens nog wel een beroep op die uitlating via een omweg (door een wetshistorische interpretatie) honoreren, óók als de leidraadbepaling van die toezegging afwijkt of inmiddels ingetrokken of gewijzigd zou zijn.²³ Al zijn de regels in de leidraad geen algemeen verbindende voorschriften, zij vormen in het algemeen wel 'recht' in de zin van art. 79 RO, zodat over schending ervan in cassatie geklaagd kan worden. De rechter is evenwel niet verplicht de Llnv. ambtshalve toe te passen (HR 28 maart 1990, *BNB* 1990/194), al is hij daartoe wel bevoegd ten voordele van de belastingschuldige. Zie nader hoofdstuk 16. Voornamelijk voorschriften van meer intern-organisatorische en administratieve aard, doch soms ook beleidsregels, zijn te vinden in het handboek Instructie Invordering en Belastingdeurwaarders, hierna ook te noemen Instr.²⁴ Ook deze Instructie wordt regelmatig gewijzigd.

Invorderingsgeschillen

108. Geschillen over de invordering van belastingen kennen, behoudens enkele hierna te noemen uitzonderingen, dezelfde rechtsgang als civiele procedures. De civiele rechter is dus in de regel bevoegd.²⁵

21 Besluit van 12 juni 2008, nr. CPP2008/1137M, *Stcrt.* 2008, 122, zoals nadien periodiek aangepast, te vinden in *V-N* 2008/37.3 en als bijlage in de losbladige *Vakstudie Invorderingswet* en via www.overheid.nl. Zie over de Llnv. 2008 ook M.C.J. Kop, 'De Leidraad Invordering 1990 is niet meer ...', *Tfb* oktober 2008, p. 20 e.v.

22 Zie o.a. Th. Groeneveld, 'Rechtsbescherming in de Inv.', *Fisikaal* 1990, nr. 1, p. 1 e.v.

23 Zie nader P.J. Wattel, 'De juridische betekenis van uitlatingen van bewindslieden bij de totstandkoming van (belasting)wetgeving', *FED* 1990/335.

24 De Instructie Invordering en Belastingdeurwaarders is integraal gepubliceerd op www.belastingdienst.nl.

25 Zie voor een analyse van het stelsel van de rechtsbescherming in invorderingsgeschillen: M.J.H. Giezen, 'Is de rechtsbescherming in de Invorderingswet 1990 aan herziening toe?', *WFR* 2008/6078, p. 641 e.v., A. van Eijdsden, 'De rechtsbescherming van de (primaire) belastingschuldige in de Invorderingswet 1990', *WFR* 2019/245, F.J. Haas & D. Jansen, 'Rechtsbescherming in het invorderingsrecht: Still a long way to go?', in: *Voor het recht van de schatkist* (Van Eijdsden-bundel), Wolters Kluwer 2020, p. 85 e.v., alsmede V.S. Huygen van Dijk-Jagersma & R.F.M. Gerritsen, 'Rechtsbescherming bij invordering nog niet goed geregeld', *Tfb* 2021/8, p. 32 e.v.

Art. 17, lid 1, Inv.wet regelt de mogelijkheid van verzet voor de rechtbank door de belastingschuldige tegen de tenuitvoerlegging van een dwangbevel. Art. 17, lid 3, Inv.wet beperkt deze mogelijkheid: het verzet kan niet gericht zijn tegen de (hoogte van de) belastingaanslag, maar alleen tegen de (wijze van) executie van het dwangbevel. Voor bezwaren tegen de belastingaanslag bestaat immers de speciale bezwaar- en beroeps-procedure van de Awb en AWR.

Derden wier roerende zaken in beslag genomen zijn, kunnen zich op de voet van art. 456 Rv voor de burgerlijke rechter verzetten tegen de verkoop van hun zaken, zij het dat art. 22, lid 3, Inv.wet de mogelijkheden voor verweer bij beslag op 'bodemzaken' voor bepaalde belastingen beperkt (zie nader hfdst. 14).

Men zie over betwisting van aansprakelijkstelling nader hoofdstuk 4, over betwisting van bodembeslag nader hoofdstuk 14, over verzet nader hoofdstuk 15 en over de onrecht-matigedaadsactie tegen de Ontvanger nader hoofdstuk 16.

Op een vonnis van de rechtbank kan beroep bij het gerechtshof volgen, waarna beroep in cassatie bij de Hoge Raad kan worden ingesteld. In geval van een spoedeisend belang dat een onmiddellijke voorziening bij voorraad vraagt, kan de belastingschuldige of de aansprakelijkgestelde of de derde die zich benadeeld acht de Ontvanger dagvaarden in kort geding voor de civiele voorlopige voorzieningenrechter (zie art. 254 Rv).

In enkele gevallen is de belastingrechter bevoegd. Allereerst is op grond van art. 49 Inv.wet de belastingrechter bevoegd in procedures naar aanleiding van een aansprakelijkstelling voor belastingenschulden door de Ontvanger van een derde op grond van fiscale (art. 33-48 Inv.wet) of civiele aansprakelijkheidsbepalingen. Uit de wetsgeschiedenis blijkt dat het de bedoeling van de wetgever was dat de fiscale rechter ook ter zake van 'civiele aansprakelijkstellingen' bevoegd is.²⁶ In een arrest van 26 februari 2010, *BNB 2010/139* sloot de Hoge Raad zich bij deze wetsgeschiedenis aan; de belastingrechter is bevoegd, ook als de Ontvanger een beroep doet op civiele aansprakelijkheidsbepalingen. Ook is de belastingrechter bevoegd in het geval van beroep (na bezwaar) tegen de berekening van kosten van aanmaning en van betekening van een dwangbevel (art. 7, lid 1, Kostenwet invordering rijksbelastingen). Bovendien is de belastingrechter bevoegd in het geval van beroep (na bezwaar) tegen de vaststelling van de invorderingsrente of van de betalings-korting door de Ontvanger (art. 30, lid 2, Inv.wet).

Ingevolge art. 1a Uitv.reg. Inv.wet is de belastingrechter ook bevoegd in geschillen over uitstel van betaling en kwijtschelding ter zake van conserverende aanslagen en bij de beoordeling van uitstel van betaling en kwijtschelding in een beperkt aantal in de Uitv.reg. Inv.wet ter uitvoering van art. 25 en art. 26 Inv.wet geregelde bijzondere situaties. Zie over deze bijzondere regelingen nader hoofdstuk 7 en 8. In andere ('gewone') geschillen over uitstel van betaling en kwijtschelding is niet de belastingrechter maar de burgerlijke rechter bevoegd.²⁷ Men denke daarbij aan uitstel- en/of kwijtscheldingsverzoeken omdat men (nog) niet kan betalen of omdat men eerst de uitkomst van de fiscale procedure over een betwiste aanslag wil afwachten.

De belastingrechter is in meer invorderingsgeschillen bevoegd. Zo is de belastingrechter ook bevoegd indien een geschil ontstaat over de executiewaarde van een bodemzaak op

²⁶ Zie o.a. Wetsvoorstel 28 183, nr. 5, p. 4-5.

²⁷ HR 2 december 2016, *BNB 2017/51* (waarbij de Hoge Raad terugkomt op het onjuiste arrest HR 12 augustus 2016, *BNB 2016/220*).

de voet van art. 22bis, lid 11, Inv.wet. Zie nader hoofdstuk 14. De belastingrechter is voorts bevoegd in geschillen ter zake van een door de Ontvanger op de voet van art. 63b Inv.wet opgelegde bestuurlijke boete. Zie nader hoofdstuk 20. Ook is de belastingrechter bevoegd in geschillen over de hoogte van een door de Ontvanger te betalen kostenvergoeding indien de Ontvanger onrechtmatig bepaalde inlichtingenverplichtingen aan derden heeft opgelegd (zie art. 62a Inv.wet).

Voorts bestaat de mogelijkheid om voor de fiscale voorzieningenrechter in fiscale (heffings)aangelegenheden in geval van een spoedeisend belang een (fiscale) voorlopige voorziening te verzoeken in de heffings sfeer (art. 8:81 Awb: 'fiscaal kort geding'). Vereist is wel connexiteit (een samenhang met een lopende bezwaar- of beroepsprocedure). Uit de rechtspraak van de (algemene) bestuursrechter volgt dat de fiscale voorlopige voorzieningenrechter een grote mate van vrijheid heeft bij de bepaling van de aard van de te treffen voorlopige voorziening. Onder bepaalde omstandigheden blijkt het mogelijk om via dit fiscale kort geding in de heffings sfeer voorlopige voorzieningen te doen treffen die tevens gevolgen hebben in de invorderingssfeer (die immers op de heffings sfeer aansluit) indien de onderliggende aanslag niet deugt. Men denke aan de voorlopige voorziening tot schorsing van de aanslag, al is niet iedere fiscale voorlopige voorzieningenrechter hiertoe bereid.²⁸ Zie nader hoofdstuk 15 en 16.

Als geschilleninstanties in invorderingszaken moeten ook de Nationale Ombudsman en de Commissie voor de Verzoekschriften van de Eerste Kamer en de Commissie voor de Verzoekschriften en de Burgerinitiatieven van de Tweede Kamer genoemd worden. Sommige geschillen lenen zich vanwege de relatief geringe bedragen, de aard van het geschil, de aard van de procedure of anderszins beter voor een toetsing door een van beide commissies of door de Nationale Ombudsman dan door een rechter. Bij de Nationale Ombudsman speelt voorts een rol de 'interventiebevoegdheid' van de Nationale Ombudsman: hij kan aanbevelingen doen, die veelal worden opgevolgd door de fiscus.

Nieuw per 1 januari 2024 is de bevoegdheid voor de Minister van Financiën om tegevoet te komen aan bepaalde gevallen of groepen van gevallen waarin de toepassing van de Invorderingswet 1990 leidt tot onbillijkheden van overwegende aard, de zogenoemde 'hardheidsclausule'.²⁹ Een belastingschuldige of aansprakelijkgestelde of een door invorderingsmaatregelen getroffen derde kan op grond van art. 70 Inv.wet in schrijvende gevallen een verzoek indienen bij de Minister van Financiën om de onverkorte toepassing van de Invorderingswet 1990 achterwege te laten. In de meeste gevallen zal de strekking van het hardheidsclausuleverzoek zijn een verzoek om gehele of gedeeltelijke kwijtschelding vanwege volgens de verzoeker schrijvende bijzondere omstandigheden.

28 Zie hierover o.a. J.J. Vetter, 'De voorlopige voorziening en de versnelde invordering', *WFR* 2000/6385, p. 672-678. In de zogenoemde *Fokker*-zaak schorste de fiscale voorlopige voorzieningenrechter van Hof Amsterdam 12 december 2001, *V-N* 2002/17.10, bijvoorbeeld de aanslag; niet alleen werd de aanslag geschorst, doch ook werd de Inspecteur door de voorzieningenrechter bevolen de schorsing bekend te maken aan Fokker en aan de Ontvanger. Ook volgens de voorlopige voorzieningenrechter van Rb. Noord-Nederland 31 maart 2015, *V-N* 2015/37.14, en die van Rb. Gelderland 15 december 2016, *V-N* 2017/12.20.4, is de fiscale voorlopige voorzieningenrechter tot schorsing van de aanslag bevoegd.

29 Art. 70 Inv.wet

De Rijksadvocaat

109. Het Ministerie van Financiën, de Ontvanger en de directeur kunnen advies vragen aan de Rijksadvocaat (advocaat, tevens buitengewoon ambtenaar³⁰). Het gaat hierbij in het bijzonder om vragen op het gebied van het burgerlijk recht, burgerlijk procesrecht en invorderingsrecht. Daarnaast treedt de Rijksadvocaat op ten behoeve van de Staat (het Ministerie van Financiën) en de Belastingdienst in zaken voor de burgerlijke rechter, die voortvloeien uit de heffing of invordering van rijksbelastingen en premies.³¹ Als de Ontvanger wil procederen voor de burgerlijke rechter (bijvoorbeeld een derde wil dagvaarden op grond van onrechtmatige daad) of zelf gedagvaard wordt, dan moet hij dus de Rijksadvocaat inschakelen. Op dit moment treden voor de Ontvanger op als Rijksadvocaat of plaatsvervangend Rijksadvocaat enkele advocaten van het kantoor Van Doorne te Amsterdam onder leiding van de heer mr. E.E. Schipper. Incidenteel (vooral in cassatie) treedt ook het advocatenkantoor Pels Rijcken te 's-Gravenhage op voor de Ontvanger. Men moet de Rijksadvocaat overigens niet verwarren met de Landsadvocaat, die de Staat in alle andere zaken in rechte vertegenwoordigt en ministeries adviseert. Als Landsadvocaat treedt op het kantoor Pels Rijcken te 's-Gravenhage. In *heffingskwesties* treedt namens de Staat niet de Ontvanger, maar de Inspecteur c.q. de Staatssecretaris van Financiën op, zonder procesvertegenwoordiging (behoudens bij pleidooi in cassatie, dat alleen door een advocaat gedaan kan worden).

Enige bevoegdheidsproblematiek

110. In art. 3, lid 1, Inv.wet is geregeld dat de Ontvanger belast is met de invordering van rijksbelastingen. De vraag naar de absolute bevoegdheid, d.w.z. de vraag wanneer er een taak is weggelegd voor de Ontvanger, zal in dit boek elders nog aan de orde komen (o.a. in hfdst. 11 en 16).

In art. 5, lid 1, Inv.wet is geregeld dat de bevoegdheid van de directeur, Inspecteur of Ontvanger een landelijke bevoegdheid is. De bevoegdheid is immers 'niet bepaald naar een geografische indeling'. De (interne) vraag welke Ontvanger van welk Belastingdienstonderdeel in een concreet geval invordert, wordt beantwoord in art. 3 en 3a Uitvoeringsregeling belastingdienst 2003.

Een andere vraag is wie de wet met 'de Ontvanger' bedoelt. In art. 5-7a Uitvoeringsregeling belastingdienst 2003 worden de directeuren van de Belastingdienstonderdelen aangewezen als 'Ontvanger'. De feitelijke ontvangerswerkzaamheden worden echter niet door deze directeuren, maar door op de eenheden werkzame belastingambtenaren verricht. De directeur heeft zijn bevoegdheden aan individuele ambtenaren gemandateerd. Uit de wettelijke regeling voor mandaat van afd. 10.1.1 Awb volgt dat dat algemene mandaat schriftelijk en op voorhand moet worden verleend. Daartoe wordt door de Belastingdienstonderdelen een mandateringsregister bijgehouden. Voor de zekerheid zij opgemerkt dat deze directeuren als bedoeld in art. 5-7a Uitvoeringsregeling Belastingdienst 2003 (de hoogste in rang binnen het desbetreffende Belastingdienstonderdeel) niet moeten

30 Zie art. 3.4 LInv.

31 Men zie voor een – inmiddels enigszins gedateerde – beschrijving van de taken van de Rijksadvocaat ook Van Schaardenburg, 'Wat doen de rijksadvocaten?', *WFR* 1977/5312, en Blauw, 'De taak van de Rijksadvocaat in het belastingrecht', *Fisikaal* 1989, nr. 5, p. 177 e.v.