

Rapport

Een onderzoek naar de wijze waarop de ontvanger van de Belastingdienst en de directeur Belastingen van de Belastingdienst uitvoering hebben gegeven aan de in artikel 1.1.5. van de Leidraad Invordering 2008 geregelde marginale toets op de materiële verschuldigheid van een opgelegde belastingaanslag.

Oordeel

Op basis van het onderzoek vindt de Nationale ombudsman de klacht over de Belastingdienst gegrond.

Datum: 18 april 2016

Rapportnummer: 2016/037

SAMENVATTING

Dit onderzoek ziet op de wijze waarop de Belastingdienst uitvoering heeft gegeven aan de in artikel 1.1.5 van de Leidraad Invordering 2008 geregelde marginale toets door de ontvanger op de materiële verschuldigdheid van een opgelegde belastingaanslag. De Nationale ombudsman gaat in op de wijze van beoordeling door de ontvanger. De ontvanger hanteert als toets of de aanslag onmiskenbaar onjuist is. Dit moet hem aanstonds duidelijk zijn zonder dat hij daarvoor nader onderzoek moet verrichten. De Nationale ombudsman beoordeelt deze wijze van toetsing als te beperkt. De ontvanger is opgedragen een eigen inhoudelijk oordeel te vormen. De professionele standaard vereist daarbij in elk geval kennisneming van het dossier waarbij een basale kennis van het fiscaal- en bestuursprocesrecht een randvoorwaarde is.

WAT IS DE KLACHT?

Verzoeker klaagt over de wijze waarop de ontvanger van de Belastingdienst respectievelijk de directeur Belastingen van de Belastingdienst uitvoering hebben gegeven aan de in artikel 1.1.5. van de Leidraad Invordering 2008 geregelde marginale toets op de materiële verschuldigdheid van de aan hem opgelegde aanslag inkomstenbelasting 2007.

WAT IS ER GEBEURD?

Aan verzoeker is een aanslag inkomstenbelasting (ib) over het jaar 2007 opgelegd. Tegen deze aanslag is bezwaar gemaakt. Het bezwaar is op 12 november 2012 gedeeltelijk gegrond verklaard. Vervolgens is door verzoeker beroep ingesteld tegen de beslissing op bezwaar. Dit beroepschrift werd niet ontvankelijk verklaard. De reden hiervoor was dat het griffiegeld niet volledig was voldaan en geen gevolg was gegeven aan het verzoek van de rechtbank om dit aan te vullen. Tegen de niet ontvankelijk verklaring is – zonder resultaat - geprocedeerd tot en met de Hoge Raad.

Nadat de Hoge Raad op 14 februari 2014 uitspraak had gedaan, verzocht verzoeker de Belastingdienst op 22 september 2014 om de aanslag ib 2007 ambtshalve te verminderen. Verzoeker motiveerde het verzoek als volgt:

De reden waarom de aanslag moet worden verminderd, is gelegen in de correctie vruchtgebruik en het transactieresultaat van het pand S.straat 29 te A. (...) bleek ons dat dit pand is verkocht aan een vennootschap van (verzoeker; N.o.). De afwikkeling van deze verkoop is vastgelegd in onderdeel C van de (tussen verzoeker en de Belastingdienst gesloten vaststellingsovereenkomst (hierna: VSO); N.o.) van 19 november 2001. Hieruit blijkt namelijk dat als het pand intern verkocht wordt de hoogte van de winst moet worden vastgesteld aan de hand van minnelijke waarderingen. Deze waarderingen moeten worden gedaan per 1 januari 2001 en per datum verkoop. Voor de minnelijke waardering per 1 januari 2001 moet ons inziens

aangesloten worden bij de uitspraak van de rechtbank van 3 april 2012. Uit pagina 4 van die uitspraak volgt dat partijen de waarde in het economische verkeer per 1 januari 2001 hebben vastgesteld op € 2.042.000. Daarnaast blijkt uit de uitspraak op bezwaar dat het pand in 2007 is verkocht voor € 1.876.829.

Deze feiten leiden tot de conclusie dat in 2007 een verlies is geleden op de transactie van € 165.171. Hiermee had ons inziens met de vaststelling van de aanslag inkomstenbelasting 2007 rekening moeten worden gehouden. Dat is ten onrechte niet gebeurd nu uit de uitspraak op bezwaar blijkt dat de inspecteur is uitgegaan van de andere berekeningsmethodiek uit onderdeel C van de VSO van 19 november 2001. Die methodiek geldt echter alleen als aan een derde wordt verkocht. Nu dat niet het geval is, is die methodiek ten onrechte toegepast.

Zie voor de vaststellingsovereenkomst, de uitspraak van de rechtbank Arnhem en de beslissing op bezwaar onder Achtergrond, 3 tot en met 5.

Op 12 januari 2015 liet de Belastingdienst (de inspecteur) aan verzoeker weten dat geen recht meer bestond op ambtshalve vermindering van de aanslag ib 2007:

Een verzoek om ambtshalve vermindering wordt beheerst door art. 9.6 van de Wet IB 2001 en art. 45aa van de Uitvoeringsregeling wet IB 2001.

Ik heb u in oktober vorig jaar een vooraankondiging gezonden. Daarbij heb ik aangegeven dat uw cliënt geen recht meer heeft op ambtshalve vermindering. In een gezamenlijk overleg op 19 november 2014 met u en de collega's van de invordering heb ik dat standpunt nog verder toegelicht in die zin dat er formeel in de heffing geen ruimte is om uw cliënt ambtshalve tegemoet te komen.

De ontvanger van de Belastingdienst liet verzoeker op 9 februari 2015 weten dat geen verder uitstel van betaling werd verleend voor de aanslag ib 2007:

In artikel 1.1.5 LI 2008 (Leidraad Invordering 2008; N.o.) is het beleid ten aanzien van de Awb en de algemene beginselen van behoorlijk bestuur nader bepaald. De ontvanger houdt zich bij de invordering aan de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Het zorgvuldigheidsbeginsel brengt mee dat voor de rechtmatigheid van de invorderingsmaatregelen niet alleen het handelen van de ontvanger, maar ook dat van de inspecteur relevant is.

Indien al is geprocedeerd over een belastingaanslag dan staat daarmee vast dat de inspecteur voldoende zorgvuldig heeft gehandeld bij de aanslagoplegging.

Voorts heeft de inspecteur de onderhavige aanslag naar aanleiding van ons mondeling onderhoud van 19 november 2014 ook nog ambtshalve beoordeeld. Dit heeft ook niet tot een herziening geleid.

Artikel 1.1.5 bepaalt daarnaast dat de ontvanger de aanslag desgevraagd 'marginaal' toetst. Hij doet dit als belastingschuldige aannemelijk heeft gemaakt dat er gegronde twijfels zijn bij de verschuldigdheid van een onherroepelijk geworden aanslag. Het karakter van de marginale toets door de ontvanger maakt dat de ontvanger slechts beoordeelt of de aanslag onmiskenbaar onjuist is. Dit moet hem aanstonds duidelijk zijn zonder dat hij daarvoor nader onderzoek moet verrichten. De marginale toetsing biedt geen nieuwe mogelijkheid om de aanslag integraal tot voorwerp van discussie te maken. Als de ontvanger na de marginale toetsing van mening is dat de aanslag niet verschuldigd kan worden geacht, neemt de ontvanger geen invorderingsmaatregelen.

Vaststaat dat met betrekking tot de in het verzoek begrepen aanslagen de (hoogste) rechter de rechtmatigheid van de aanslagoplegging heeft bevestigd. In de fiscale procedure is de (hoogte van) de aanslag aan de orde geweest.

U hebt niet voldoende aannemelijk gemaakt dat er *gegronde* twijfels zijn bij de verschuldigdheid van de aanslag. Noch zou de marginale toetsing kunnen leiden tot de conclusie dat de aanslag *onmiskenbaar* onjuist is.

Gelet op het bovenstaande zie ik dan ook geen aanleiding meer het op grond van artikel 25.1.1 van de Leidraad Invordering 2008 verleende uitstel te continueren.

Verzoeker stelde op 19 februari 2015 bij de directeur Belastingen van de Belastingdienst beroep in tegen de beslissing van de ontvanger. De directeur besliste op 28 oktober 2015 afwijzend op het beroep:

Namens uw cliënt verzoekt u om marginale toetsing van de onherroepelijk vaststaande belastingaanslag inkomstenbelasting 2007. De inspecteur (...) leest de vaststellingsovereenkomst van 19 november 2001 op een andere manier waardoor hij de aanslag niet wil verminderen. Volgens u geeft met name onderdeel C van genoemde vaststellingsovereenkomst duidelijkheid hierover.

In uw beroepschrift geeft u aan dat de ontvanger ten onrechte geen gebruik heeft gemaakt van de marginale toetsing van de aanslag inkomstenbelasting 2007.

Naar aanleiding van de hoorzitting heb ik contact opgenomen met (de inspecteur; N.o.) over het al dan niet verminderen van de aanslag inkomstenbelasting 2007. Hij bevestigde mij dat het verzoek om vermindering niet heeft geleid tot vermindering van de aanslag. Ook indien het verzoek tijdig zou zijn geweest, zou het verzoek om vermindering van de aanslag inkomstenbelasting 2007 niet zijn gehonoreerd.

Uit het advies van de ontvanger blijkt dat door hem wel degelijk een marginale toetsing heeft plaatsgevonden met betrekking tot de aanslag inkomstenbelasting 2007. Na de marginale toetsing is de ontvanger van mening dat genoemde aanslag verschuldigd is.

Nu de inspecteur en de ontvanger beide tot de conclusie zijn gekomen dat de aanslag inkomstenbelasting 2007 verschuldigd is, zie ik geen reden om aan uw beroep tegemoet te komen.

WAT WAS DE AANLEIDING VOOR DE KLACHT BIJ DE NATIONALE OMBUDSMAN?

Verzoeker meent dat de ontvanger geen gevolg heeft gegeven aan de plicht om te toetsen of het bedrag van de aanslag ib 2007 materieel verschuldigd is. Hij voert aan dat de overheid (lees: de ontvanger) verschillende belangen tegen elkaar dient af te wegen voordat zij een beslissing neemt waarbij de uitkomst hiervan niet onredelijk mag zijn. In dit geval heeft de ontvanger informatie verzameld maar zijn relevante feiten en omstandigheden op onzorgvuldige wijze tegen elkaar afgewogen. Er is volgens verzoeker selectief gebruik gemaakt van de beschikbare gegevens.

Verzoeker is het niet eens met de beslissing van de directeur Belastingen van de Belastingdienst, en vindt ook dat diens beslissing niet voldoende is gemotiveerd. Volgens verzoeker heeft de directeur zich onvoldoende verdiept in de feiten die hier van belang zijn. De aanslag ib 2007 is door de directeur niet getoetst aan de vaststellingsovereenkomst. Er is geen sprake van een nieuwe en onafhankelijke beoordeling door de directeur zoals door een betrokkene mag worden verwacht.

WAT HEEFT DE NATIONALE OMBUDSMAN ONDERZOCHT?

De Nationale ombudsman heeft onderzocht de wijze waarop de ontvanger en de directeur van de Belastingdienst uitvoering hebben gegeven aan de op artikel 1.1.5. van de Leidraad Invordering 2008 gebaseerde marginale toets op de verschuldigdheid van de aan verzoeker opgelegde aanslag ib 2007. Daaronder begrepen de motivering daarvan.

HOE REAGEERDE DE BELASTINGDIENST?

In reactie op het naar aanleiding van de klacht opgestelde verslag van bevindingen en door de Nationale ombudsman gestelde vragen deelde de Staatssecretaris van Financiën – mede namens de Belastingdienst – op 11 maart 2016 het volgende mee.

Een belangrijk verschil met de onderhavige situatie is dat het rapport 2013/153 van de Nationale ombudsman (zie Achtergrond, onder 2.) over een ambtshalve aanslag ging. Belanghebbende had inmiddels een onderbouwd verminderingsverzoek gedaan bij de inspecteur, waaruit de materieel verschuldigde belasting kon worden afgeleid. Er bestond dus geen discussie over de materiële verschuldigdheid van de belastingaanslag. Die situatie doet zich hier niet voor.

Er is tegen de aanslag bezwaar gemaakt. De inspecteur heeft tot tweemaal toe de materiële verschuldigdheid van de IB over 2007 vastgesteld, een keer bij het opleggen van de primitieve aanslag en een keer bij de beoordeling van het bezwaarschrift. De gronden van de inspecteur zijn verwoord in de uitspraak op het bezwaarschrift d.d.

12 november 2012. Daarmee staat de materiële verschuldigdheid van de IB 2007 vast. De ontvanger doet deze beoordeling niet over. Marginale toetsing is met name bedoeld voor die situaties dat iemand niet bij de inspecteur terecht kan op louter formele gronden c.q. wegens termijnoverschrijding. Denk aan een ambtshalve opgelegde aanslag die onherroepelijk is geworden en waarvoor geen verzoek om ambtshalve vermindering meer kan worden ingediend. Daarvan is hier geen sprake.

Dat de ontvanger in de brief van 9 februari 2015 wijst op de rechterlijke toetsing van de aanslag acht ik minder gelukkig. In de procedure die heeft geleid tot de uitspraak van de Hoge Raad van 14 februari 2014 heeft geen inhoudelijke toetsing van de aanslag door de rechter plaatsgevonden. Het beroep was immers op formele gronden niet-ontvankelijk verklaard. Het feit dat de vijfjaarstermijn voor ambtshalve vermindering was verstreken, brengt met zich mee dat er formeel gezien ook geen ruimte meer was voor een nieuwe inhoudelijke beoordeling van de aanslag door de inspecteur. Dat is in de brief van 12 januari 2015 ook correct aangegeven. Zoals hiervoor aangegeven heeft de inspecteur zich wel tweemaal over de materiële verschuldigdheid van de aanslag gebogen. In het gesprek met de verzoeker dat heeft plaatsgevonden op 19 november 2014 is uitvoerig van gedachten gewisseld over de gerezen verschillen van inzicht. Dit laat zien dat de inspecteur zich bij herhaling heeft gebogen over de houdbaarheid van de aanslag. Van dat gesprek is echter geen verslag gemaakt.

(...)

merkt verzoeker op (...) dat de ontvanger bij de marginale toets beziet of op basis van de informatie die hem op het moment van het verzoek om marginale toetsing beschikbaar staat, de belastingaanslag in materiële zin klaarblijkelijk niet verschuldigd kan worden geacht. Vervolgens merkt verzoeker op dat als bij die toets de aanslag kennelijk onverschuldigd kan worden geacht, nadere invorderingsmaatregelen niet dienen te worden uitgevoerd. (...) zal duidelijk zijn dat deze interpretatie van artikel 1.1.5 van de Leidraad naar mijn mening niet in overeenstemming is met doel en strekking van dit artikel zoals die is verwoord in de Leidraad. Marginale toetsing is geen instrument waarmee de ontvanger kan worden gevraagd om de aanslagregeling over te doen. Als artikel 1.1.5 van de Leidraad zo zou worden geïnterpreteerd, zou niet meer van een marginale toets gesproken kunnen worden. Daarmee zou afbreuk worden gedaan aan het karakter van een onherroepelijk vaststaande aanslag.

(...)

Zoals aangegeven (...) is in dit geval geen sprake van een aanslag die onmiskenbaar onjuist is. Een marginale toets door de ontvanger leidt in zo'n geval niet tot het opschorten of stopzetten van de invordering van de betrokken aanslag. Dit is overigens iets wat de ontvanger zelfstandig beoordeelt. Het is dus niet zo dat de ontvanger voor zijn oordeel eerst te rade gaat bij de inspecteur. Dit zou de facto neerkomen op een heroverweging van de aanslag door de inspecteur en daar is nu juist wegens termijnoverschrijding geen ruimte meer voor.

Niettemin is in de beroepsprocedure navraag gedaan bij de inspecteur. Die informatie is telefonisch opgevraagd en op dat moment niet schriftelijk vastgelegd, anders dan in de uitspraak van de directeur van 28 oktober 2015. Naar aanleiding van uw vraag heeft de inspecteur die alsnog schriftelijk vastgelegd (...). Uit die vastlegging blijkt dat de inspecteur zijn in bezwaar ingenomen standpunt handhaaft. Dat impliceert dat hij ook bij een tijdig verzoek geen aanleiding zou hebben gezien voor ambtshalve vermindering. De beroepsprocedure van artikel 25 van de Leidraad heeft betrekking op beslissingen van de ontvanger op verzoeken om uitstel van betaling. Voor een toetsing van het standpunt van de inspecteur is daarin geen ruimte. Ik wijs er op dat de directeur in zijn uitspraak heeft betrokken dat de beslissing van de ontvanger waartegen beroep werd ingesteld, tot stand gekomen is nadat een marginale toetsing had plaatsgevonden.

Bij de reactie was gevoegd het standpunt van de inspecteur zoals dat in de beroepsprocedure is verstrekt aan de directeur:

Feiten

01. In september 2010 is er een hoorgesprek geweest. In het verslag komt naar voren dat het volgende is afgesproken (op verzoek van adviseur):

- De afrekening van de verkoop van de panden in K. in 2007/2008 zullen worden overgelegd inzake de afwikkeling van IH 2007 en
- Een taxatie van de H.weg in Apeldoorn.

02. In november 2010 schrijft (de medewerker van de Belastingdienst; N.o.) een brief waaruit blijkt dat hij nog niets heeft ontvangen van de adviseur en dat hij inmiddels genoodzaakt is om de aanslag op te leggen.

03. Dit was (verzoeker; N.o.) bekend tijdens het horen op 8 oktober 2012. (Verzoeker; N.o.) heeft dus toen niet aan de informatieverplichting voldaan. Voor wat betreft dit punt geldt dan omkering van de bewijslast. Met name, omdat ik de genoemde informatie tot op heden blijkbaar niet heb ontvangen. (De medewerker van de Belastingdienst; N.o.) kon dus eigenlijk door (verzoekers; N.o.) gedraging niet voldoen aan de door (verzoeker; N.o.) gewenste specificatie.

04. De waarde waarvoor vervreemd is aan de B.V. (aan partijen bekend) is € 1.876.829,- (zie verslag van het horen van 8 oktober 2012).

05. Tijdens het horen is toegezegd dat van die waarde bij de berekening zou worden uitgegaan.

06. De correctie wordt dan € 520.472,- voor box 1.

07. De waarde van het bloot eigendom per 01012001 zoals door de rechter vastgesteld, is € 1.213.310,-.

08. De transactie vond plaats in februari 2007 tussen gelieerde personen; een DGA en zijn B.V.

09. Het vruchtgebruik liep tot november 2007.

De correctie hier betrof de (terug) verkoop. Daarvan is een uitspraak van de Rechtbank Arnhem d.d. 3 april 2012 (...). Daarin is de waarde van het bloot eigendom per 1 januari 2001 vastgesteld op € 1.213.310,- (...). De waarde waarvoor het door uw cliënt is verkocht in februari 2007 (rekening houdend met het vermelde in het hoorverslag) is

€ 1.876.829,- (basis: minnelijke taxatie van november 2006) aan zijn eigen B.V. Daarop moet nog het al in de jaren 2001 t/m februari 2007 meegenomen vruchtgebruik worden gecorrigeerd en de al meegenomen afschrijvingen.

Aan vruchtgebruik is in de genoemde periode al € 274.024,- in de heffing betrokken (verhoogd de boekwaarde). Verder is in de genoemde periode een bedrag van € 130.977,- afgeschreven (verlaagd de boekwaarde).

De winst die dan moet worden meegenomen conform de vaststellingsovereenkomst zoals uitgelegd door de Rechtbank bedraagt € 520.472,-.

In het schrijven van (verzoekers gemachtigde; N.o.) wordt abusievelijk aansluiting gezocht bij de verkeerde waarde. Het gaat hier echter om de waarde van het bloot eigendom. Dat is ook de waarde die belastingplichtige weer overdraagt aan zijn B.V. in februari 2007. De waarde van het bloot eigendom is op mijn verzoek door de Rechtbank bepaald per 1 januari 2001 om te voorkomen dat daar onenigheid over zou ontstaan. Daarbij is met alles rekening gehouden, zodat het ook alleen het deel betrof wat betrekking had op het vruchtgebruik en niet het deel dat aan derden wordt verhuurd.

Over de waarde per februari 2007 is geen discussie, omdat de minnelijk waarde is genomen per november 2006 (daarbij is ook rekening gehouden met het deel dat aan derden wordt verhuurd). Uit bovenstaande berekening volgt dan het bedrag dat moet worden geheven. De aanslag is dan ook tot een juist bedrag opgelegd.

Conclusie

Beide waarden zijn op een zuivere wijze tot stand gekomen. In één geval door een onafhankelijke partij en in het volgende geval door een minnelijke waardebeoordeling. Bij het opleggen van de aanslag is verder rekening gehouden met het al in de heffing betrokken vruchtgebruik en tevens is rekening gehouden met de toegepaste afschrijvingen. Dat leidt tot de conclusie dat de aanslag op een zeer juiste, afgewogen en gedegen wijze is vastgesteld.

HOE REAGEERDE VERZOEKER?

Verzoeker liet weten van mening te blijven dat geen sprake was van behoorlijk optreden van de Belastingdienst.

WAT IS HET OORDEEL VAN DE NATIONALE OMBUDSMAN?

/ Algemeen

Uit artikel 1.1.5 van de Leidraad Invordering 2008 volgt dat wanneer de belastingsschuldige in een verzoek aan de Belastingdienst aannemelijk heeft gemaakt dat er gegronde twijfels zijn bij de verschuldigdheid van een onherroepelijk geworden belastingaanslag, de ontvanger 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 (zie Achtergrond, onder 1).

Verzoeker klaagt erover dat voor de aan hem opgelegde aanslag inkomstenbelasting (hierna: ib) 2007 de ontvanger van de Belastingdienst en de directeur Belastingen van de Belastingdienst niet dan wel op een ontoereikende wijze aan dit voorschrift gevolg hebben gegeven.

II Ten aanzien van de ontvanger

Het vereiste van professionaliteit houdt in dat de overheid er voor zorgt dat haar medewerkers volgens hun professionele normen werken. De burger mag van hen bijzondere deskundigheid verwachten.

De ontvanger stelt dat het karakter van de marginale toets maakt dat de ontvanger slechts beoordeelt of de aanslag onmiskenbaar onjuist is. Dit moet hem aanstonds duidelijk zijn zonder dat hij daarvoor nader onderzoek moet verrichten. Naar het oordeel van de Nationale ombudsman geeft de ontvanger hiermee een te beperkte uitleg aan artikel 1.1.5 van de Leidraad Invordering 2008. De Staatssecretaris van Financiën stelt in zijn reactie op de klacht terecht dat marginale toetsing geen instrument is waarmee de ontvanger kan worden gevraagd om de aanslagregeling door de inspecteur over te doen. Dit laat echter onverlet dat voornoemde bepaling de ontvanger onder de daarin genoemde omstandigheden het vormen van een eigen inhoudelijk oordeel opdraagt. Daarbij gaat het nadrukkelijk niet om een volle toetsing op de verschuldigdheid van de betrokken belastingaanslag. Het is allereerst aan de belastingschuldige om aannemelijk te maken dat er gegronde twijfels zijn bij de verschuldigdheid van een onherroepelijk vaststaande belastingaanslag. Wanneer de belastingplichtige daarin slaagt, is de ontvanger gehouden de aanslag marginaal te toetsen. De professionele standaard vereist bij de beoordeling of de belastingschuldige aan zijn 'bewijsplicht' heeft voldaan, en zo ja de daarop volgende marginale toetsing, in elk geval kennisneming van het dossier.¹ Daarbij is een basale kennis van het fiscaal- en bestuursprocesrecht een randvoorwaarde.

Gezien de competentie van de ontvanger, het invorderen van belastingschulden, is het begrijpelijk en zelfs aanbevelenswaardig dat de ontvanger in complexere zaken bij het vormen van zijn oordeel gebruik maakt van informatie van de inspecteur die verantwoordelijk is voor het vaststellen van de belastingaanslag. Zoals de staatssecretaris aangeeft, is dat echter geen vereiste. Het gaat hier om een zelfstandige beoordeling door de ontvanger. Voorts kan niet worden verwacht dat de ontvanger het werk van de inspecteur 'overdoet'. Anders gezegd, als al sprake is geweest van expliciete

¹ Vergelijk ook rapport 2013/153 van de Nationale ombudsman (zie Achtergrond, onder 2.): "Van de overheid mag worden verwacht dat zij bij haar handelen de relevante feiten verzamelt en kijkt naar de omstandigheden. De verzamelde gegevens worden betrokken bij de belangen die op een zorgvuldige wijze tegen elkaar worden afgewogen".

oordeelsvorming door de inspecteur op de aangevoerde fiscale problematiek, kan de ontvanger daar normaal gesproken op terugvallen.

Volgens de ontvanger heeft verzoeker niet voldoende aannemelijk gemaakt dat er gegronde twijfels zijn bij de verschuldigdheid van de aanslag ib 2007. Ook zou marginale toetsing volgens de ontvanger niet kunnen leiden tot de conclusie dat de aanslag onmiskenbaar onjuist is. Aan deze conclusie legt de ontvanger ten grondslag dat voor de aanslag waarop het verzoek ziet de hoogste rechter de rechtmatigheid van de aanslagoplegging heeft bevestigd. De ontvanger stelt dat in de fiscale procedure (de hoogte van) de aanslag aan de orde is geweest. Ook voert de ontvanger aan dat de inspecteur de onderhavige aanslag ib 2007 ambtshalve heeft beoordeeld hetgeen niet tot een herziening heeft geleid.

De toetsing door de ontvanger voldoet naar het oordeel van de Nationale ombudsman niet aan hetgeen daarvan mag worden verwacht. De ontvanger geeft blijk van een onjuist inzicht in de feiten. Anders dan dat hij aan zijn conclusie ten grondslag legt, is in de procedure bij de bestuursrechter van een inhoudelijke beoordeling van de aanslag ib 2007 geen sprake geweest. In de procedure is enkel de ontvankelijkheid van het tegen de beslissing op bezwaar ingediende beroep aan de orde geweest. Dit wordt door de staatssecretaris in zijn reactie ook beaamd.

Verder volstaat de ontvanger met de constatering dat de inspecteur de aanslag ambtshalve heeft beoordeeld hetgeen niet leidde tot een herziening. Het gaat hier om een fiscale kwestie die als gecompliceerd kan worden beoordeeld. Het is daarom te billijken dat de ontvanger waarde hecht aan deze beoordeling door de inspecteur. Dat neemt echter niet weg dat op dit punt niet blijkt van een eigen beoordeling door de ontvanger in deze. Ook ontbreekt in de beslissing inzicht in de redenen waarom de inspecteur geen ambtshalve vermindering wil verlenen, welke kennelijk voor de ontvanger grondslag vormden voor zijn beslissing. Opgemerkt wordt dat de beslissing van de inspecteur van 12 januari 2015 om geen ambtshalve vermindering te verlenen enkel op formele gronden is genomen.

De Nationale ombudsman is daarom van oordeel dat de ontvanger bij de toetsing (ex artikel 1.1.5 van de Leidraad Invordering 2008) niet heeft voldaan aan het vereiste van professionaliteit.

De onderzochte gedraging van de ontvanger is niet behoorlijk.

III Ten aanzien van de directeur Belastingen van de Belastingdienst

Het vereiste van goede motivering houdt in dat de overheid haar handelen en haar besluiten duidelijk aan de burger uitlegt. Daarbij geeft zij aan op welke wettelijke bepalingen de handeling of het besluit is gebaseerd, van welke feiten zij is uitgegaan en hoe zij rekening heeft gehouden met de belangen van de burgers. Deze motivering moet voor de burger begrijpelijk zijn.

De directeur Belastingen van de Belastingdienst besliste op 28 oktober 2015 op het door verzoeker ingestelde beroep tegen de beslissing van de ontvanger. Uit de beslissing van de directeur blijkt dat deze naar aanleiding van het beroep contact heeft opgenomen met de inspecteur die gaat over de aan verzoeker opgelegde aanslag ib 2007. De inspecteur bevestigde de directeur dat een ingediend verzoek om vermindering van de aanslag ib 2007 niet heeft geleid tot die gevraagde vermindering, en dat dat ook niet zou zijn gebeurd als het verzoek tijdig zou zijn geweest.

Volgens de directeur had wel degelijk marginale toetsing door de ontvanger plaatsgevonden. De directeur concludeerde dat de inspecteur en de ontvanger beiden tot de conclusie zijn gekomen dat de aanslag ib 2007 verschuldigd is. Daarom zag de directeur geen reden om aan het beroep toe te komen.

Uit hetgeen is overwogen onder // volgt dat de directeur in zijn beslissing niet zonder meer kon komen tot het oordeel dat marginale toetsing door de ontvanger had plaatsgevonden. Ook de directeur had op die overwegingen moeten onderkennen dat de toetsing door de ontvanger tekort schoot.

De Nationale ombudsman vindt het gezien de complexiteit van het onderliggende fiscale dispuut te billijken dat de directeur zich bij de beoordeling van het beroep voor wat betreft de materiële verschuldigdheid van de belastingaanslag heeft gewend tot de inspecteur. Echter, in zijn beslissing wordt volstaan met een verwijzing naar de niet nader onderbouwde informatie van de inspecteur. Onduidelijk blijft het waarom van het standpunt van de inspecteur. Daarmee schiet de motivering van de beslissing te kort. Bovendien had van de directeur mogen worden verwacht dat hij ook zelf een eigen oordeel had gevormd over de materiële verschuldigdheid van de aanslag. Dat van hem - niet snel een ander standpunt dan dat van de inspecteur mag worden verwacht maakt dat niet anders. De mogelijkheid van administratief beroep schiept verwachtingen. Belastingsschuldigen verwachten een nieuwe en onafhankelijke beoordeling van de beslissing van de ontvanger, waarbij alle van belang zijnde aspecten (opnieuw) worden gewogen.

De directeur heeft niet voldaan aan het vereiste van een goede motivering. De onderzochte gedraging is niet behoorlijk.

IV Geen aanbeveling

De Nationale ombudsman ziet geen aanleiding om aan bovenstaande conclusies de aanbeveling te verbinden om de materiële verschuldigdheid van de aanslag opnieuw te toetsen. Dit omdat over de materiële verschuldigdheid van de aanslag, meer concreet de hier spelende uitleg van de gesloten vaststellingsovereenkomst, al een bezwaarprocedure is gevoerd waarin de inspecteur daarover al een beslissing heeft genomen. Dat deze beslissing vervolgens niet aan een inhoudelijk oordeel van de rechter is onderworpen, is louter het gevolg van een verzuim in het betalen van het verschuldigde bedrag aan griffiegeld in de beroepsprocedure. Daarenboven heeft de betrokken inspecteur ter gelegenheid van de behandeling van de klacht door de

Nationale ombudsman alsnog inzichtelijk gemaakt welke informatie hij de directeur heeft gegeven in de beroepsprocedure. Het gaat om de gronden waarop hij het standpunt inneemt dat de aanslag op een zeer juiste, afgewogen en gedegen wijze is vastgesteld. Onder deze omstandigheden valt niet in te zien dat de ontvanger in het kader van de aan hem opgedragen marginale toets tot een nieuwe beoordeling dan wel een ander oordeel dan dat van de inspecteur zou moeten komen.

CONCLUSIE

De klacht over de onderzochte gedraging van de ontvanger is gegrond wegens schending van het vereiste van professionaliteit.

De klacht over de onderzochte gedraging van de directeur van de Belastingdienst is gegrond wegens schending van het vereiste van een goede motivering.

De Nationale ombudsman,

Reinier van Zutphen

ACHTERGROND

1. In artikel 1.1.5 van de Leidraad Invordering 2008 is het volgende opgenomen:

Naast het zoveel mogelijk handelen in overeenstemming met de Awb moet de ontvanger bij zijn handelen de algemene beginselen van behoorlijk bestuur in acht nemen, ook als sprake is van privaatrechtelijke handelingen (beslag, executoriale verkoop en dergelijke). Dit betekent onder meer dat als de belastingschuldige in een verzoek aan de Belastingdienst aannemelijk heeft gemaakt dat er gegronde twijfels zijn bij de verschuldigdheid van een onherroepelijk geworden belastingaanslag, de ontvanger de belastingaanslag marginaal toetst. 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. 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 van een belastingaanslag met belastingteruggaven begrepen. Uitgangspunt hierbij is dat de marginale toetsing zich beperkt tot feiten die de ontvanger bekend zijn op het moment dat hij tot invordering overgaat. De verrekening van een belastingaanslag waarvan is gebleken dat die in materiële zin niet verschuldigd is met een belastingteruggave wordt niet ongedaan gemaakt, tenzij het verzoek daartoe heeft plaatsgevonden binnen één maand nadat de verrekening is bekendgemaakt.

2. In zijn rapport van 23 oktober 2013 (2013/153) overwoog de Nationale ombudsman:

De ontvanger is gerechtigd om eventuele teruggaven over latere jaren te verrekenen met openstaande aanslagen, die de inspecteur niet meer ambtshalve beoordeelt vanwege overschrijding van de vijfjaarstermijn. Hij is echter op grond van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur verplicht, om desgevraagd de materiële verschuldigdheid van de aanslag marginaal te toetsen. De vraag is dan niet, of de aanslag moet worden verminderd, maar of de verrekening in stand kan blijven.

(...)

De overheid weegt de verschillende belangen tegen elkaar af voordat zij een beslissing neemt. De uitkomst hiervan mag niet onredelijk zijn. De overheid verzamelt bij haar handelen de relevante feiten en kijkt naar alle omstandigheden. De verzamelde gegevens worden betrokken bij de belangen die op een zorgvuldige wijze tegen elkaar worden afgewogen.

De ontvanger gaat bij de marginale toets van de verschuldigdheid van de aanslag inkomstenbelasting 2006 uit van de gegevens over het jaar 2005. De Nationale ombudsman is van oordeel dat behoorlijk overheidsoptreden met zich meebrengt dat de ontvanger ook de bij hem bekende gegevens over het jaar 2006 zou moeten betrekken

bij de marginale toets op de verschuldigheid van de onherroepelijk vaststaande aanslag.

3. In de vaststellingsovereenkomst van 19 november 2001 met betrekking tot aan verzoeker/onderneming X² opgelegde aanslagen inkomstenbelasting (ib) en vennootschapsbelasting (Vpb) over de jaren 1994 tot en met 1997, gesloten tussen verzoeker/onderneming X enerzijds en de Belastingdienst anderzijds, is het volgende opgenomen:

Als (verzoeker; N.o.) het bloot eigendom van 90% van het economisch eigendom levert aan (onderneming X; N.o.) of aan een derde, is de waardestijging met betrekking tot dit onderdeel, welke is opgetreden tussen 17 december 1997 en 31 december 2000, onbelast voor de inkomstenbelasting. Belastingheffing vindt immers reeds plaats op de wijze als omschreven in onderdeel 5 van deze overeenkomst. De waardestijging tussen 1 januari 2001 en het moment van levering is belast.

Voor (onderneming X; N.o.) betekent verkoop aan een derde een winstrealisatie van hetgeen meer wordt ontvangen dan de boekwaarde van de betreffende onroerende zaken. De boekwaarde wordt vertegenwoordigd door het juridische eigendom plus 10% van het economisch eigendom en het volledige vruchtgebruik. Indien wordt geleverd aan (onderneming X; N.o.) zal waardebepaling plaats vinden door middel van een minnelijke waardering, enerzijds per 1 januari 2001 en anderzijds het tijdstip waarop de koop zal worden gesloten en/of levering zal plaatshebben. Daarbij zal (de Belastingdienst; N.o.) zorgdragen voor een korte verwerkingstijd van het verzoek.

3. Rechtbank Arnhem nam in zijn uitspraak van 3 april 2012 (AWB 10/1737, AWB 10/1738 en AWB 10/1739) inzake de aan verzoeker opgelegde aanslagen ib/pvv 2001 tot en met 2003 als feiten op:

Het bedrijfspand (een showroom met garage, erf en ondergrond, staande en gelegen aan de ((S.straat; N.o.) 29/29a) waarin (onderneming X; N.o.), haar activiteiten uitoefent, was geheel in eigendom van (onderneming X; N.o.). Op 17 december heeft (onderneming X; N.o.) 90% van de blote eigendom van deze onroerende zaak aan (verzoeker; N.o.) overgedragen, waarbij ten gunste van (onderneming X; N.o.) een 10 jarig recht van vruchtgebruik is gevestigd. (onderneming X; N.o.) heeft de 10% van de volle eigendom behouden.

(Verzoeker; N.o.) en (de Belastingdienst; N.o.) hebben op 19 november 2001 een vaststellingsovereenkomst gesloten, waarin – onder meer – afspraken zijn gemaakt over de fiscale verwerking van het recht van vruchtgebruik en de hoogte van het gebruikelijk loon. In deze overeenkomst is – voor zover hier van belang – het volgende bepaald:

(...)

² Verzoeker is directeur-groootaandeelhouder van onderneming X.

Partijen hebben als gevolg van de invoering van de Wet inkomstenbelasting 2001 (hierna Wet IB 2001) – en meer in het bijzonder de nieuwe bepalingen ter zake van het resultaat uit overige werkzaamheden – de waarde in het economische verkeer van het bedrijfspand per 1 januari 2001 minnelijk gewaardeerd op € 2.042.000 (fl 4.500.000). De waarde in het economisch verkeer van het bloot eigendom per 1 januari 2001 bedraagt € 1.213.310).

In verband met een mogelijke vervreemding is de waarde van het bedrijfspand per 1 juni 2002 door partijen minnelijk gewaardeerd op € 2.088.000 (fl 4.600.000).

4. In de beslissing op het bezwaarschrift tegen de aan verzoeker opgelegde aanslag IB 2007 staat onder de feiten vermeld:

De correctie hier betrof het vruchtgebruik. Daarvan is een uitspraak van de Rechtbank Arnhem d.d. 3 april 2012 (10/1737 11m 1739). Daarin is de waarde per 1 januari 2001 vastgesteld op € 1.213.310,- (pagina 4 van de uitspraak). Oe waarde waarvoor het door uw cliënt is verkocht in februari 2007 (rekening houdend met het vermelde in het hoorverslag) is € 1.876.829,- (basis: minnelijke taxatie van november 2006) aan zijn eigen B.V.

Daarop moet nog het al in de jaren 2001 t/m februari 2007 meegenomen vruchtgebruik worden gecorrigeerd en de al meegenomen afschrijvingen.

Aan vruchtgebruik is in de genoemde periode al € 274.024,- in de heffing betrokken (verhoogd de boekwaarde). De jaren 2004 t/m 2006 zijn ook conform de uitspraak vastgesteld. Verder is in de genoemde periode een bedrag van € 130.977,- afgeschreven (verlaagd de boekwaarde).

De winst die dan moet worden meegenomen zowel conform de wetgeving IH 2001 als ook conform de vaststellingsovereenkomst (onderdeel C) zoals uitgelegd door de Rechtbank bedraagt € 520.472,- $\{(\text{€ } 1.876.829 \text{ -/ - € } 1.213.310, \text{ -/ - (€ } 274.024, \text{ -/ - € } 130.977, \text{ -/ -)})\}$. Het gecorrigeerde bedrag was € 1.000.000,-. Ik kom u daarin dus gedeeltelijk tegemoet. Blijft voor interne compensatie € 479.528,-.