



Rapport

Een onderzoek naar de beslissing van de directeur Belastingen van de Belastingdienst op een beroep tegen de door de ontvanger genomen beslissing op een verzoek mee te werken aan schuldsanering.

Oordeel

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

Datum: 14 maart 2017

Rapportnummer: 2017/034

SAMENVATTING

Verzoekster (een rechtspersoon) is het niet eens met de afwijzende beslissing van de directeur Belastingen van de Belastingdienst op het beroep tegen de beslissing van de ontvanger op haar verzoek om mee te willen werken aan schuldsanering. Volgens verzoekster heeft de directeur een onjuiste uitleg gegeven aan de toepasselijke wettelijke bepaling. De Nationale ombudsman oordeelt dat de directeur in redelijkheid kan worden gevolgd in de uitleg die hij aan de wettelijke bepaling heeft gegeven. Volgens de Nationale ombudsman kon de directeur in redelijkheid beslissen het beroep af te wijzen. Hoewel de motivering de beslissing kan dragen, vindt de Nationale ombudsman dat deze op twee punten tekort schiet.

WAT IS DE KLACHT?

De klacht is gericht tegen de uitspraak van de directeur Belastingen van de Belastingdienst op het beroep van verzoekster tegen de beslissing van de ontvanger van de Belastingdienst op een verzoek om mee te willen werken aan schuldsanering. De klacht ziet op zowel de inhoud van het genomen besluit als op de motivering van de beslissing.

INLEIDING

Verzoekster (een rechtspersoon) drijft een aantal ondernemingen die actief zijn in de sector onderwijs¹. Vanaf het jaar 2009 is verzoekster niet meer in staat geweest om de verschuldigde loonbelasting te voldoen. Verzoekster schrijft dit toe aan ongunstige marktomstandigheden en de constante afname van het aantal leerlingen. Per 31 mei 2011 was het bedrag van de loonbelastingsschuld € 2.535.000. Het gaat om niet afgedragen loonbelasting over de periode mei 2009 tot en met mei 2011.

In 2011 heeft de heer X. verzoekster overgenomen. Vanaf dat moment zijn er inspanningen geweest om verzoekster laten voortbestaan. Er is vanuit de heer X en zijn familie een bedrag van € 3.900.000 aan nieuw kapitaal ingebracht in verzoekster. Dat leidde tot een sterke verbetering in de bedrijfsresultaten. Hoewel een groot deel van de belastingsschuld werd afgelost, waren de middelen niet voldoende om alle belastingsschulden af te lossen. Daardoor bleef de toekomst van verzoekster onzeker.

¹ In de vorm van BV's.

VERZOEK OM KWIJTSCHELDING/SCHULDSANERING

Op 29 oktober 2013 diende verzoekster bij de Belastingdienst een verzoek in om schuldsanering door kwijtschelding van een deel van de belastingschuld.² De belastingschuld bedroeg op dat moment – aldus verzoekster – nog circa € 345.000, waarvan een bedrag van € 175.000 bestond uit kosten, rente en boetes. Het deel van de loonbelastingenschuld beliep dus € 170.000.

In het verzoek werd een beeld geschetst van de financiële gang van zaken in de periode vanaf de overname van verzoekster door de heer X. Benadrukt werd dat er sinds de overname een sterke verbetering van de resultaten is, en dat in een tijd van ongunstige marktomstandigheden en constante afname van het aantal leerlingen. Gewezen werd naar een tabel waaruit bleek dat een percentage van 54,86% van de schuld is kwijtgescholden:

	Saldo in €	Saneringsbedrag	%
Crediteurensanering	1.329.820	454.335	34,17%.
Oud aandeelhouder	1.700.000	1.700.000	100%
Oud Stebo eigenaren	318.000	68.804	21,64%
ING- oktober 2013	1.662.500	997.500	60%
Oud bestuurder, dhr. Y	330.000	110.000	33,33%
Nieuwe aandeelh. (de heer X.)	3.100.000	1.300.000	41,94%
Totaal	8.440.320	4.630.639	54,86%
<i>Percentage betaald</i>			<i>45,14%</i>

Benadrukt werd dat de schuldsanering/kwijtschelding essentieel was voor het voortbestaan van verzoekster alsmede op het grote maatschappelijk belang daarvan.

Tussen de Belastingdienst en verzoeksters gemachtigden vond op diverse momenten contact plaats. Daarbij werd door verzoekster – op verzoek van de ontvanger – aanvullende informatie verstrekt. Met name ten aanzien van de positie van één van de schuldeisers, oud bestuurder de heer Y.

Op 13 oktober 2014 wees de Belastingdienst (de ontvanger) het verzoek om schuldsanering af. Deze beslissing werd als volgt gemotiveerd:

Eén van de voorwaarden genoemd in artikel 22 van de Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990 luidt dat het te ontvangen deel van de belastingschuld ten minste het dubbele percentage bedraagt van hetgeen aan concurrente schuldeisers op hun vorderingen zal worden uitgekeerd. In de eis van het dubbele percentage wordt de

² In 2011 had de heer X, als directeur van verzoekster, al contact gehad met de ontvanger over een oplossing voor de belastingschuld. Dat resulteerde in een betalingsregeling.

bevoorrechte positie van de fiscale schuld tot uitdrukking gebracht. Uit de door u verstrekte gegevens blijkt dat sommige concurrente schuldeisers een percentage van meer dan 50% hebben ontvangen. Uitgaande van de hiervoor genoemde voorwaarde betekent dit volledige voldoening van de fiscale schuld.

BEROEP BIJ DE DIRECTEUR BELASTINGEN VAN DE BELASTINGDIENST

Verzoekster diende op 6 november 2014 bij de directeur Belastingen van de Belastingdienst (hierna: de directeur) een beroepschrift in tegen de afwijzende beslissing van de ontvanger van 13 oktober 2014. Verzoekster voerde het volgende aan:

Wel voldaan aan artikel 22 Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990

Verzoekster stelt zich op het standpunt dat wel degelijk aan de voorwaarden zoals opgenomen in artikel 22 van de Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990 is voldaan. Zij benadrukte dat 54,86% van de schulden is kwijtgescholden en uiteindelijk 45,14% van de schulden voldaan. Het percentage dat de Belastingdienst zal ontvangen, moet dan minimaal 90,28% van de openstaande schuld zijn. Verzoekster zal dit ook voldoen. Daarmee is dan aan de 50%-eis uit artikel 22 van de Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990 voldaan. Er dient – aldus verzoekster – bij de beoordeling of voldaan is aan deze eis gekeken te worden naar het gemiddelde van het percentage dat de concurrente schuldeisers op hun vordering ontvangen.

De initiële belastingschuld is grotendeels betaald

Van de oorspronkelijke belastingschuld van € 2.535.000 die bestond toen verzoekster zich in 2011 tot de ontvanger wendde, is het grootste deel betaald. Verzoekster neemt dit bedrag als uitgangspunt voor schuldsanering. Dat betekent dat een bedrag van maximaal € 246.402 kan worden kwijtgescholden; te weten 9,72% van € 2.535.000 (de Belastingdienst dient minimaal 90,28% van de belastingschuld te ontvangen). Ten tijde van het ingediende verzoek om schuldsanering van 29 oktober 2013 stond nog een bedrag open van € 345.000; € 170.000 aan loonbelasting en € 175.000 aan kosten, rente en boetes. Met terugbetalingen is de loonbelasting teruggebracht tot € 100.000. Dat betekent dat het bedrag dat kan worden kwijtgescholden (€ 246.402) het totaal nog openstaande bedrag (€ 275.000) benadert. De bereidheid bestaat om de enkelvoudige loonbelastingsschuld van € 100.000 te betalen en het 'kwijscheldingsverzoek' te beperken tot het bedrag van € 175.000 aan kosten, rente en boetes. Verzoekster vindt kwijschelding van dat laatste bedrag allesbehalve onredelijk omdat die bedragen zijn ontstaan voordat de heer X bestuurder werd van verzoekster.

Redelijke belangenafweging

De omstandigheid dat enkele (kleinere) schuldeisers een hoger percentage hebben ontvangen is geen redelijke grond om het saneringsvoorstel niet te accepteren. Gewezen wordt op de moeilijke financiële positie van verzoekster en dat de voortzetting van de onderneming voor een groot deel afhankelijk is van de medewerking van de Belastingdienst aan de gevraagde kwijschelding/saneringsregeling. Als de Belastingdienst niet meewerkt, zal een groot deel van het personeel ontslagen moeten

worden. Verzoekster verwijst naar de uitspraak van het Gerechtshof te Amsterdam van 9 april 1987 (zie Achtergrond, onder 5.). Die houdt in dat in een geval als dat van verzoekster bij de beoordeling van een saneringsvoorstel een belangenafweging dient plaats te vinden die voldoet aan het zorgvuldigheidscriterium. Volgens het Hof moet gewicht worden toegekend aan de belangen van andere crediteuren en het personeel van de noodlijdende onderneming. Het niet meewerken van de Belastingdienst zal de kans op een faillissement aanzienlijk vergroten. Dat betekent dan het ontslag van meer dan 100 werknemers. Volgens verzoekster weegt het belang van de Belastingdienst niet op tegen het belang van verzoekster om de onderneming voort te zetten. Ook de Belastingdienst is gebaat bij voortzetting van de onderneming omdat dan de resterende betalingen tijdig aan de Belastingdienst gedaan kunnen worden.

Rechtvaardiging volledige betaling van enkele schuldeisers

Verzoekster wees er op dat de enige substantiële schuldeiser die niet bereid was om aan het saneringsvoorstel mee te werken de heer Y is. Dat is de voormalige financieel directeur en oud bestuurder van verzoekster. Hij is door de heer X en verzoekster aansprakelijk gesteld voor schulden die onder zijn bestuur zijn ontstaan (op grond van onbehoorlijk bestuur). Dat maakt dat de heer Y. niet bereid is mee te werken aan het saneringsvoorstel.

Voor de overige schuldeisers die volledig zijn betaald betreft het een zeer klein deel van de schuld. En bovendien gaat het daarbij om partijen die onmisbaar waren om de onderneming draaiende te kunnen houden. Verzoekster was om die laatste reden gedwongen de schulden te betalen. Als die schuldeisers niet betaald zouden zijn, had verzoekster de onderneming al in een eerder stadium stil moeten leggen.

De conclusie van verzoekster was dat wel degelijk aan de 50-% eis van Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990 is voldaan. Bovendien vindt verzoekster dat afgezet tegen alle belangen die in deze zaak spelen het niet redelijk is dat het niet meewerken van één enkele substantiële schuldeiser leidt tot de afwijzende beslissing van de ontvanger. De uitgebreide uiteenzetting van feiten, omstandigheden en argumenten waaruit het grote belang van kwijtschelding blijkt, wordt zonder inhoudelijke motivering of onderbouwing afgedaan en afgewezen. Er blijkt niet van een deugdelijke belangenafweging en motivering.

BESLISSING OP HET BEROEP

De directeur wees het beroep op 2 maart 2015 af. In zijn beslissing overwoog hij - voor zover hier relevant - het volgende:

U bent al sinds mei 2011 in gesprek met de ontvanger over de liquiditeitsproblemen van (verzoekster; N.o). De schuld was op dat moment ruim € 2.500.000. (...) Dit heeft geleid tot een betalingsregeling in juni 2011 en niet tot een verzoek om sanering van de belastingschulden van (verzoekster; N.o). De regeling is door de ontvanger diverse keren aangepast waarbij de termijn van betaling is verlaagd.

Bij een verzoek om sanering dient te worden uitgegaan van de openstaande belastingschuld van (verzoekster; N.o.) op het moment dat het verzoek binnenkomt. Op 30 oktober 2013 is het eerste schriftelijk verzoek om sanering van (verzoekster; N.o.) bij de ontvanger binnengekomen. De schuld bedroeg toen € 322.253. Omdat (verzoekster; N.o.) is vrijgesteld van omzetbelasting kan er geen aanslag artikel 29, lid 2 van de Wet op de omzetbelasting 1968 worden opgelegd.

Aan ondernemers en zelfstandige beroepsbeoefenaars verleent de Belastingdienst geen eenzijdige kwijtschelding. Kwijtschelding kan alleen worden verleend in een met alle schuldeisers te sluiten akkoord.

Medewerking van de ontvanger aan een akkoord geschiedt slechts indien:

A. Het ontvangen deel van de belastingschuld:

1. ten minste het dubbele percentage bedraagt van wat aan concurrente schuldeisers op hun vorderingen zal worden uitgekeerd.
2. een substantiële omvang heeft, zowel absoluut als in relatie tot de totale schuld.
3. van ten minste dezelfde omvang is als kan worden verkregen door middel van executiemaatregelen.

B. De ontvanger noch in uitkeringspercentage noch in tempo van betaling wordt achtergesteld bij gelijk bevoorrechte schuldeisers.

C. Fiscale verplichtingen die opkomen tijdens de behandeling van het verzoek om kwijtschelding tijdig en volledig worden nagekomen.

D. Bij voortzetting van het bedrijf of zelfstandig beroep van de belastingschuldige na de totstandkoming van het akkoord reële vooruitzichten aanwezig zijn voor de voortzetting van de onderneming.

In uw beroepschrift gaat u uit van een gemiddeld percentage wat u aanbiedt aan concurrente schuldeisers. U bent uitgegaan van de belastingschuld vanaf mei 2011 waardoor u van mening bent dat al is voldaan aan het dubbele percentage dat was aangeboden aan de concurrente schuldeisers.

(Verzoekster; N.o.) voldoet niet aan alle hiervoor beschreven voorwaarden om akkoord te gaan met de sanering. Er moet worden uitgegaan van het dubbele percentage wat aan concurrente schuldeisers is aangeboden en niet het gemiddelde daarvan. Verder geeft u in uw beroepschrift al aan dat (door verzoekster; N.o.) aan meerdere schuldeisers een percentage van 50% of meer is aangeboden. Daarmee dient de belastingschuld voor 100% te worden voldaan en komt (verzoekster; N.o.) niet in aanmerking voor een sanering.

WAT WAS DE AANLEIDING VOOR DE KLACHT BIJ DE NATIONALE OMBUDSMAN

Verzoekster is het niet eens met de afwijzende beslissing van de directeur op het ingediende verzoekschrift. Volgens haar is het beroep op inhoudelijke gronden onterecht

afgewezen. Ook vindt verzoekster dat het ontbreekt aan een duidelijke en degelijke motivering van de beslissing. Op de argumenten in het beroepschrift wordt niet ingegaan. Verzoekster merkt op dat zij steeds een open en transparante houding heeft ingenomen. Er werd herhaald om nadere informatie gevraagd door de ontvanger en dan volgt een ongemotiveerde afwijzing. Het is verzoekster niet duidelijk waarom de directeur (en de ontvanger) geen waarde hecht aan het voortbestaan van de onderneming. Ook vindt zij het onbegrijpelijk dat de relatief kleine vorderingen van onder andere nutsbedrijven, die moesten worden betaald om de onderneming levend te houden, meewegen in de beslissing om het verzoek af te wijzen.

Er heerst bij verzoekster een groot gevoel van onrechtvaardigheid. De kosten die zijn gemaakt en de moeite die verzoekster heeft genomen om een faillissement af te wenden en om aan haar maatschappelijke plicht en die aan de overheid te voldoen, lijken voor niets te zijn geweest. De 'eenvoudige' weg van een faillissement zou verzoekster aanzienlijk minder tijd en moeite hebben gekost.

De gemachtigde van verzoekster merkte nog op de beslissing en houding van de Belastingdienst niet te kunnen plaatsen tegen de achtergrond van zijn andere ervaringen in vergelijkbare situaties. Hij heeft ervaren dat de ontvanger in schrijnende gevallen bereid is om in alle redelijkheid mee te werken aan oplossingen ten behoeve van noodlijdende organisaties waarvan het voortbestaan bedreigd wordt door een opgestapelde belastingschuld. De voortzetting van de onderneming lijkt daarbij van groot belang te zijn. Hetgeen logisch is omdat de overheid altijd is gebaat bij een succesvolle sanering waarbij de onderneming (winstpotentieel en werkgelegenheid) behouden blijft.

HOE REAGEERDE DE DIRECTEUR BELASTINGEN VAN DE BELASTINGDIENST

De directeur wees op de methodiek van het toerekenen van betalingen volgens art. 7 van de Invorderingswet 1990 (zie Achtergrond, onder 1.). Op grond daarvan is de belastingschuld op het moment van het saneringsverzoek gewoon belastingschuld zonder splitsing naar een deel dat slechts is toe te rekenen aan kosten en rente etc.

De term 'tenminste' in artikel 22 van de Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990 betekent dat het minimaal het dubbele percentage moet zijn. In sommige gevallen kan de ontvanger dus, indien daar aanleiding voor is, een hoger percentage vragen. Zie hiervoor artikel 26.3.5 van de Leidraad Invordering 2008 (zie Achtergrond, onder 3.). De Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990 gaat uit van een absoluut percentage en niet van een gemiddeld percentage.

Verzoekster gaat voor het percentage bovendien uit van een onjuist uitgangspunt. Zij gaat namelijk uit van het bedrag van de oorspronkelijke schuld. Dat is onterecht. Uitgegaan moet worden van de belastingschuld ten tijde van het verzoek. Dat bedrag moet als uitgangspunt worden genomen. Op dit bedrag is het dubbele percentage van toepassing. Dat dubbele percentage is door verzoekster echter niet aangeboden.

De Belastingdienst is niet de enige schuldeiser die niet akkoord is gegaan. De heer Y, ook een substantiële schuldeiser (€ 330.000), is ook niet akkoord gegaan met de sanering. Een nadrukkelijke voorwaarde is dat alle schuldeisers akkoord gaan. Dat is nu niet het geval.

De uitspraak van het Gerechtshof Amsterdam van 9 april 1987 (zie Achtergrond, onder 5.) gaat primair over de vraag of de Bedrijfsvereniging het standpunt mag innemen om nooit kwijtschelding te verlenen. De Belastingdienst verleent wel degelijk kwijtschelding en is onder strikte voorwaarden wel degelijk bereid om deel te nemen aan een saneringsakkoord. Met de invoering van de Invorderingswet 1990 zijn de voorwaarden waaronder kwijtschelding wordt verleend en waaronder wordt deelgenomen in een akkoord helder en transparant verwoord in de Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990 en de Leidraad Invordering (tegenwoordig de Leidraad Invordering 2008). Over deze voorwaarden kan dus geen misverstand bestaan.

De directeur geeft aan er van uit te gaan dat de uitspraak van het Gerechtshof Amsterdam in het beroep is aangevoerd om de directeur te wijzen op de eis van een zorgvuldige belangenafweging. Het handelen van zowel de ontvanger als de directeur is gebonden aan de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Daar zijn de toepasselijke beleidsregels ook op ingericht. De ontvanger en de directeur moeten zoveel mogelijk handelen overeenkomstig art. 1.1.5. van de Leidraad Invordering 2008. Het beginsel van een zorgvuldige belangenafweging is daarmee verankerd in het handelen van ontvanger en directeur. Dus ook bij een beslissing als de onderhavige is de directeur gehouden genoemd beginsel te respecteren. Naar mijn mening is dat ook hier gebeurd.

De beslissing van de directeur op het beroepschrift is inmiddels geruime tijd geleden genomen. De directeur meent dat zijn beslissing voldoende is gemotiveerd als het gaat om de toetsing aan het saneringsbeleid van de Belastingdienst. Alle aspecten van dit beleid zijn in de beslissing behandeld. Het was inderdaad beter geweest als in de beslissing een reactie was opgenomen naar aanleiding van de door verzoekster genoemde uitspraak van het Gerechtshof Amsterdam van 9 april 1987.

De directeur concludeert dat de beslissing terecht is genomen. Verzoekster heeft niet tenminste het dubbele percentage aangeboden en bovendien hebben niet alle schuldeisers ingestemd met het akkoord.

WAT IS HET OORDEEL VAN DE NATIONALE OMBUDSMAN?

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 heeft afwijzend beslist op het beroep van verzoekster tegen de afwijzing door de ontvanger van het verzoek om schuldsanering/een akkoord. De beslissing van de directeur is gegrond op de omstandigheid dat niet wordt voldaan aan de eis van artikel 22, onderdeel a, onder 1, van de Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990. Die eis houdt in dat alleen medewerking wordt verleend aan een akkoord als het te ontvangen deel van de belastingschuld tenminste het dubbele percentage bedraagt van hetgeen aan concurrente schuldeisers op hun vorderingen zal worden uitgekeerd (zie Achtergrond, onder 2.). Volgens verzoekster is wel degelijk aan de bewuste voorwaarde voldaan. Verzoekster stelt dat bij de beoordeling of aan de gestelde eis wordt voldaan, gekeken moet worden naar het gemiddelde van het percentage dat de concurrente schuldeisers op hun vordering ontvangen. Bij die benadering wordt volgens verzoekster wel aan de gestelde eis voldaan. Volgens verzoekster gaat de directeur ten onrechte uit van een absoluut percentage.

Naar het oordeel van de Nationale ombudsman kan verzoekster niet worden gevolgd in haar standpunt dat bij de beoordeling of aan genoemde eis wordt voldaan moet worden uitgegaan van een gemiddeld percentage. De toepasselijke regelgeving geeft daarvoor geen aanknopingspunten. Integendeel, de achtergrond van deze eis is de hoog bevoorrechte positie van de belastingschulden. Daarmee ligt de uitleg van verzoekster, waarbij dan feitelijk voor één of meer schuldeisers niet hoeft te gelden dat de Belastingdienst tenminste een dubbel percentage ontvangt, niet in de rede. Ook de omstandigheid dat artikel 21 van de Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990 bepaalt dat alle schuldeisers moeten meedoen aan het akkoord geeft een aanwijzing dat bij de voorwaarde dat de Belastingdienst tenminste een dubbel percentage ontvangt, moet worden gedacht aan een absoluut percentage. Dat betekent dat de directeur in redelijkheid kan worden gevolgd in de uitleg die hij geeft aan de eis van artikel 22, onderdeel a, onder 1, van de Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990.

Uit het door verzoekster bij de directeur ingediende beroepschrift volgt dat oud bestuurder de heer Y niet bereid is mee te werken aan het saneringsvoorstel en volledig is/wordt betaald. Het gaat om een vordering/bedrag van € 330.000. Met inachtneming van hetgeen hierboven is overwogen, is het daarmee evident dat – voor deze schuldeiser – verzoekster niet voldoet aan de voorwaarde dat de Belastingdienst tenminste een dubbel percentage ontvangt. Dit wordt, uitgaande van een absoluut percentage, door verzoekster ook niet weersproken. Gelet op de bevoorrechte positie van de Belastingdienst, de aard van de onderhavige vordering³ en de hoogte van de vordering/het bedrag (ook in relatie tot het bedrag van de belastingschuld), valt niet in te zien dat ten onrechte op grond van meergenoemde eis van het dubbele percentage afwijzend is beslist op het verzoek om schuldsanering/een akkoord. Hierbij wordt in aanmerking genomen het doel van artikel 22 van de Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990 om strikte voorwaarden weer te geven voor medewerking van de ontvanger aan een akkoord. Dit om gelijke behandeling van belastingschuldigen te bevorderen en

³ Het gaat niet om een zogenaamde dwangcrediteur als bedoeld in artikel 26.3.8. van de Leidraad Invordering 2008 (zie Achtergrond, onder 3.)

concurrentievervalsing te voorkomen. Afgezet tegen het vorenstaande ziet de Nationale ombudsman geen zodanig bijzondere omstandigheden die maken dat op grond van de uitspraak van het Gerechtshof Amsterdam c.q. een belangenafweging een andere beslissing had moeten worden genomen. De conclusie van de Nationale ombudsman is dan ook dat de directeur in redelijkheid kon komen tot zijn afwijzende beslissing op het beroep tegen de beslissing van de ontvanger. Overigens wordt nog opgemerkt dat ook artikel 21 van de Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990 grond geeft om het verzoek om schuldsanering/een akkoord af te wijzen. Daarin is immers bepaald dat kwijtschelding uitsluitend wordt verleend indien dit geschiedt in het kader van een akkoord met alle schuldeisers.

Het bovenstaande maakt dat de vraag of bij een benadering vanuit een gemiddeld percentage zou zijn voldaan aan de eis dat de Belastingdienst een dubbel percentage ontvangt verder onbeantwoord kan blijven. Overigens merkt de Nationale ombudsman nog op dat naar zijn mening de directeur kan worden gevolgd in zijn standpunt dat daarbij zou moeten worden uitgegaan van de belastingschuld op het moment van het verzoek om schuldsanering, te weten 29 oktober 2013.

In zoverre is de onderzochte gedraging behoorlijk.

De directeur heeft in zijn beslissing op het beroep van verzoekster duidelijk aangegeven wat de voorwaarden zijn om akkoord te gaan met de door verzoekster gevraagde schuldsanering/het akkoord. Voorts is aangegeven dat en waarom verzoekster niet aan al die voorwaarden voldoet waarbij wordt toegespitst op de voorwaarde dat de Belastingdienst tenminste een dubbel percentage ontvangt. In principe kan die motivering de genomen beslissing dragen. Dat neemt niet weg dat de Nationale ombudsman vindt dat de directeur meer woorden had moeten wijden aan zijn reactie op de uitvoerig onderbouwde stelling van verzoekster waarom naar haar mening van een gemiddeld percentage moest worden uitgegaan. Ook geldt, zoals de directeur in zijn reactie op de klacht al beaamt, dat in de beslissing ingegaan had moeten worden op de in het beroepschrift door verzoekster genoemde uitspraak van het Gerechtshof Amsterdam van 9 april 1987. Dit laatste te meer nu verzoekster die uitspraak in haar beroepschrift expliciet heeft gekoppeld aan een belangenafweging. Op deze laatste twee punten schiet de motivering van de beslissing van de directeur tekort en is de onderzochte gedraging niet behoorlijk.

CONCLUSIE

De klacht over de onderzochte gedraging van de directeur Belastingen van de Belastingdienst is gegrond waar het gaat om de beperkte reactie op verzoeksters stelling

dat uitgegaan moet worden van een gemiddeld percentage en het niet ingaan op de door verzoekster aangevoerde uitspraak van het Gerechtshof Amsterdam. Voor het overige is de klacht niet gegrond.

De Nationale ombudsman,

Reinier van Zutphen

ACHTERGROND

1. Artikel 7 van de Invorderingswet 1990 luidt:

1 In afwijking van artikel 4:92, eerste lid, van de Algemene wet bestuursrecht geschiedt de toerekening van de betalingen achtereenvolgens aan:

- a. de kosten;
- b. de betalingskorting;
- c. de rente;
- d. de belastingaanslag.

(...)

2. Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990

Artikel 21:

Kwijtschelding wordt uitsluitend verleend indien dit geschiedt in het kader van een akkoord met alle schuldeisers en er geen redelijke mogelijkheid aanwezig is om een derde aansprakelijk te stellen.

Artikel 22:

Medewerking van de ontvanger aan een akkoord geschiedt slechts indien:

- a. het te ontvangen deel van de belastingschuld:
 - 1°. ten minste het dubbele percentage bedraagt van hetgeen aan concurrente schuldeisers op hun vorderingen zal worden uitgekeerd;
 - 2°. een substantiële omvang heeft, zowel absoluut als in relatie tot de totale belastingschuld;
 - 3°. van ten minste dezelfde omvang is als kan worden verkregen door middel van executiemaatregelen;
- b. de ontvanger noch in uitkeringspercentage noch in tempo van betaling wordt achtergesteld bij gelijkbevoorrechte schuldeisers;
- c. fiscale verplichtingen die opkomen tijdens de behandeling van het verzoek om kwijtschelding tijdig en volledig worden nagekomen;
- d. bij voortzetting van het bedrijf of zelfstandig beroep van de belastingschuldige na de totstandkoming van het akkoord reële vooruitzichten aanwezig zijn voor de voortzetting van de onderneming.

In de Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Invorderingswet is over artikel 22 van de Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990 onder meer het volgende opgenomen:

Aant. 1.4 Doel en strekking

Het doel van artikel 22 van de Uitvoeringsregeling IW 1990 is de strikte voorwaarden weer te geven voor medewerking van de ontvanger aan een akkoord. Hiermee wordt gelijke behandeling van belastingschuldigen bevorderd en wordt concurrentievervalsing voorkomen.

(...)

Aant. 2.1 Tenminste het dubbel percentage

Het aan de ontvanger uit te keren deel van de fiscale vordering bedraagt op grond van artikel 22, onderdeel a, onder 1°, van de Uitvoeringsregeling IW 1990, ten minste het dubbele percentage van hetgeen aan de concurrente schuldeisers op hun vordering zal worden uitgekeerd. In de praktijk komt het erop neer dat de fiscus verhoudingsgewijs twee maal zoveel krijgt uitgekeerd als de niet preferente crediteuren. (...) Deze voorwaarde is door de wetgever gemotiveerd door te verwijzen naar de hoog bevoorrechte positie van de belastingschulden.

3. Leidraad Invordering 2008

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.

26.3.8. 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:

(...)

– Dwangcrediteuren. Onder 'dwangcrediteuren' worden in dit verband verstaan leveranciers die niet bereid zijn aan een akkoord mee te werken terwijl 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.

4. Instructie Invordering en Belastingdeurwaarders (IIB)

43.4.3 Dubbel percentage fiscus

De ontvanger werkt alleen aan een akkoord als hij ten minste het dubbele percentage krijgt van wat de concurrente schuldeisers op hun vorderingen krijgen.

Hiermee wordt de preferente positie van de ontvanger ten opzichte van andere schuldeisers weergegeven. Voor de berekening van het dubbele percentage dat aan de fiscus moet worden gegeven, trekt de ontvanger op de vorderingen van de concurrente crediteuren eerst de bedragen af die de concurrente crediteuren door zekerheid hebben gedekt.

Voordat de ontvanger het aanbod beoordeelt, kijkt hij of voor het verzoek tot sanering misschien extra aflossingen aan bepaalde andere crediteuren zijn gedaan. Bijvoorbeeld om een faillissementsaanvraag te voorkomen.

Als dit zo is, moet aan de ontvanger een hoger percentage dan het dubbele worden geboden. Dit kan bijvoorbeeld door, behalve het percentage dat aan de ontvanger wordt aangeboden, ook een percentage te eisen van het extra aan de concurrente crediteuren afgeloste bedrag.

5. Het Gerechtshof te Amsterdam overwoog in zijn uitspraak van 9 april 1987, ECLI:NL:GHAMS:1987:AX1113 het volgende:

Onbetwist is aangevoerd dat het aangeboden akkoord door A gefinancierd is door aan hem ter beschikking gestelde kredieten van de gemeente Y en van zijn bankier. Gelet op de omstandigheid dat de gemeente, naar uit de stukken blijkt, de verlening van het krediet afhankelijk heeft gesteld van een akkoord met de fiscus en de (andere) crediteuren en de fiscus zijn medewerking afhankelijk heeft gesteld van instemming van B (de bedrijfsvereniging; N.o.), is voorshands voldoende aannemelijk geworden dat een faillissement van A onvermijdelijk was indien B bij haar weigering volhardde. De gevolgen van een faillissement voor de werknemers van A in aanmerking nemende heeft de president terecht geoordeeld dat in dit geval, B in redelijkheid niet tot haar weigering had kunnen komen. Het beleid van B om in het algemeen geen kwijtschelding (geheel of gedeeltelijk) van een schuld te verlenen berust op goede gronden, doch terecht – en door B overigens niet bestreden – heeft de president overwogen dat B niettemin in elk individueel geval gehouden is te onderzoeken of zij dat standpunt onverkort wenst te handhaven. Waar hier, naar de president eveneens onbestreden heeft overwogen, geen sprake is van een kennelijk marginaal bedrijf, waarvan het einde slechts wat wordt vertraagd als nu met een akkoord wordt ingestemd, heeft de president terecht en op juiste gronden – die het hof overneemt en tot de zijne maakt – de belangen van geïntimeerden in het onderhavige geval zwaarder wegend geacht. Dit zou wellicht anders zijn indien op grond van concrete aanwijzingen te verwachten is dat de gehele schuld op andere wijze binnen redelijke termijn voldaan zou kunnen worden, hetgeen echter niet gesteld of gebleken is.

De redactie van Vakstudie Nieuws schreef in een aantekening op deze uitspraak⁴:

(...) In de hiervoor vermelde procedures maken rechtbank en hof korte metten met het beleid van bedrijfsvereniging B om nooit kwijtschelding te verlenen. Hoewel dit beleid in het algemeen begrijpelijk wordt geacht ontslaat dit de desbetreffende bedrijfsvereniging niet van de plicht om elk haar bereikend verzoek om kwijtschelding te onderzoeken. Daarbij dient zij met name aandacht te besteden aan de vraag of een bepaald geval niet een afwijken van dat beleid rechtvaardigt. Daarbij – zo blijkt uit het voorgaande – dient ook gewicht toegekend te worden aan de positie van andere crediteuren en, zoals in casu, het personeel. Deze belangenafweging dient te voldoen aan het zorgvuldigheidscriterium.

Het eigen belang kan dus moeten wijken voor de belangen van derden. (...)

De vraag die zich naar aanleiding van de hiervoor vermelde uitspraken voordoet is wat een en ander nu betekent voor het fiscale kwijtscheldingsbeleid. Dat kwijtschelden van belasting geen gunst maar een recht is mag als vaststaand aangenomen worden doch de vraag die overblijft is welke criteria de fiscus bij dat kwijtscheldingsbeleid hanteert. In het verleden was de fiscus hierover weinig mededeelzaam. In een brief van de staatssecretaris van Financiën aan de Vaste Commissie voor Financiën uit de Tweede Kamer, gepubliceerd in V-N van 1 februari 1986, nr. 38 wordt iets van dat beleid zichtbaar. Daarna is er in februari 1987 door de belastingdienst een folder uitgebracht met als titel „Kwijtschelding van belasting en ondernemers”. Al met al is uit beide stukken een aardig – zij het oppervlakkig – beeld te destilleren van wat de belastingdienst in haar beschouwingen betreft bij de beoordeling van een saneringsverzoek. Of het thans beslechte geschil ook mogelijkheden biedt om een niet tot kwijtschelding bereid zijnde fiscale instantie tot medewerking te dwingen zal de tijd moeten leren. Enerzijds dient opgemerkt te worden dat de fiscus - dit in tegenstelling tot B - wel degelijk partij wil zijn bij een eventueel akkoord mits aan zekere voorwaarden wordt voldaan, anderzijds kunnen die voorwaarden – althans in materiele zin – tot een weigering tot participatie in een akkoord leiden hetgeen op zich weer tot de vraag zou kunnen leiden of die voorwaarden dan de belangen van de betrokkene en derden niet te zeer frustreren. En ook dan moet de fiscus zich realiseren dat in een proces van belangenafweging het eigen belang niet altijd het zwaarst mag wegen.

⁴ V-N 1988/555.41