



Rapport

Een onderzoek naar de beslissing op een beroepschrift tegen de afwijzing van een verzoek om uitstel van betaling.

Oordeel

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

Datum: 27 maart 2017

Rapportnummer: 2017/043

SAMENVATTING

Verzoeker is het niet eens met de afwijzende beslissing van de directeur belastingen van de Belastingdienst op zijn beroep tegen de beslissing op zijn verzoek om uitstel van betaling. Het gaat er om dat de Belastingdienst tijdens de cassatieprocedure voor de Hoge Raad alleen bereid is voor de betrokken belastingaanslagen uitstel te verlenen onder de voorwaarde dat zekerheid wordt gesteld. De Nationale ombudsman volgt verzoeker niet in zijn stelling dat bij de beslissing een onjuist toetsingskader is gehanteerd. De Belastingdienst kon volgens de Nationale ombudsman komen tot het standpunt dat sprake was van vrees voor onverhaalbaarheid.

WAT IS DE KLACHT

Verzoeker heeft een verzoek ingediend om uitstel van betaling voor een belastingschuld in verband met een ingediend beroep in cassatie tegen de betrokken belastingaanslagen. De ontvanger is alleen bereid uitstel te verlenen onder de voorwaarde dat verzoeker zekerheid stelt. Verzoeker klaagt erover dat de directeur Belastingen van de Belastingdienst afwijzend heeft beslist op zijn beroep tegen die beslissing.

WAT GING ER AAN DE KLACHT VOORAF?

In de periode 2004 tot en met 2009 zijn aan verzoeker aanslagen inkomstenbelasting (hierna: ib) opgelegd over de jaren 1996, 1999, 2001 en 2003 tot en met 2006. Het op de aanslagen openstaande bedrag is ruim 4 miljoen euro.

Verzoeker is het met de opgelegde aanslagen niet eens. Het geschil met de Belastingdienst ziet op de vraag of verzoeker, die in België woont, in de Nederlandse inkomstenbelasting moet worden betrokken. Verzoeker betwist dit.

Verzoeker maakte bezwaar tegen de opgelegde aanslagen ib. Die bezwaarschriften werden allemaal afgewezen. Verzoeker stelde bij de Rechtbank Den Haag beroep in. De Rechtbank besliste voor alle aanslagen dat deze ten onrechte waren opgelegd. Verzoeker vroeg voor alle aanslagen om uitstel van betaling gedurende de bezwaarprocedure. Voor de aanslagen ib 1996, 1999, 2001 en 2003 tot en met 2005 geldt dat de ontvanger van de Belastingdienst alleen bereid was uitstel van betaling te verlenen indien zekerheid werd gesteld. Omdat verzoeker dat niet deed, werd geen uitstel verleend. Nadat de Rechtbank op 13 mei 2009 voor het jaar 1999 besliste dat de aanslag onterecht was opgelegd, werd voor genoemde aanslagen ib door de ontvanger aan verzoeker alsnog ongeclausuleerd uitstel van betaling verleend. Voor de aanslag ib 2006, die werd opgelegd na de uitspraak van de rechtbank van 13 mei 2009, werd na het maken van bezwaar direct ongeclausuleerd uitstel van betaling verleend.

De Belastingdienst stelde tegen de beslissingen van de Rechtbank bij het Gerechtshof Den Haag hoger beroep in. Op 1 april 2015 vernietigde het Gerechtshof de uitspraken van de Rechtbank en oordeelde dat de aanslagen terecht waren opgelegd. Gedurende de procedure voor het Gerechtshof was aan verzoeker uitstel van betaling verleend zonder dat om zekerheid werd gevraagd.

Verzoeker ging op 13 mei 2015 in cassatie bij de Hoge Raad tegen de beslissing van het Gerechtshof. Nadat de Belastingdienst op 23 juni 2015 aan verzoeker had laten weten dat het uitstel van betaling met de uitspraak van het Gerechtshof was komen te vervallen, vroeg verzoeker de ontvanger op 1 juli 2015 om gedurende de cassatieprocedure uitstel van betaling te verlenen.

Beslissing ontvanger

De ontvanger liet verzoeker op 17 juli 2015 weten alleen uitstel van betaling te willen verlenen onder de voorwaarde dat zekerheid werd gesteld. Omdat verzoeker dat niet deed, werd het verzoek om uitstel van betaling afgewezen. De ontvanger verwees in zijn beslissing naar zijn eerdere brief aan verzoeker. Hierin merkte hij op dat artikel 25 van de Invorderingswet 1990 bepaalt dat de ontvanger voorwaarden kan stellen bij het verlenen van uitstel van betaling en dat die voorwaarden het belang van de invordering moeten dienen. Hij wees erop dat de wetgever bij de parlementaire behandeling heeft aangegeven dat de ontvanger bij elk verzoek om uitstel een risicoafweging moet maken. Het risico dat ontstaat als de betalingstermijn met de periode van uitstel wordt verlengd kan worden beperkt door daaraan te stellen voorwaarden. Met betrekking tot de eis om zekerheid te stellen, noemt de wetgever de omstandigheid: "(...) uitstel van betaling voor een belastingaanslag waarvan de hoogte wordt betwist, maar waarvan voor de eventuele verhaalbaarheid wordt gevreesd¹".

Naar het oordeel van de ontvanger was van die laatste situatie sprake. De schuld, en dus het bedrag waarvoor risico wordt gelopen, bedraagt (bij handhaving) ruim 4 miljoen euro. En er zijn de ontvanger nagenoeg geen verhaalsmogelijkheden bekend.

De ontvanger overwoog verder dat bij elk verzoek om uitstel van betaling een nieuwe afweging moet worden gemaakt van de op dat moment bekende feiten en omstandigheden. Na de uitspraak van het Gerechtshof is er meer aanleiding om te veronderstellen dat de openstaande belastingschuld uiteindelijk in stand zal blijven en dat kan mede aanleiding zijn om alsnog zekerheid te vragen.

Beroepschrift verzoeker

Verzoeker diende op 1 oktober 2015 bij de directeur Belastingen van de Belastingdienst (hierna: de directeur) een beroepschrift in tegen de beslissing van de ontvanger. Verzoeker voerde aan dat – in weerwil tot wat de ontvanger stelt – de hoogte en inbaarheid van de schuld geen rol hebben gespeeld bij de beslissing om de voorwaarde van zekerheid te stellen. Aan de beslissing van de ontvanger ligt de uitspraak van het Gerechtshof Den Haag ten grondslag. Dat betekent dat de ontvanger op onjuiste gronden

¹ MvA, Kamerstukken II 1988/89, 20 588, nr. 6, p. 16.

zekerheid verlangt en dus ook op onjuiste gronden het uitstel van betaling weigert. Verzoeker wees erop dat voor een aantal van de aanslagen aanvankelijk uitstel van betaling zonder het stellen van zekerheid was geweigerd. Maar dat nadat de Rechtbank Den Haag hem in het gelijk stelde door de ontvanger uitstel van betaling werd verleend zonder dat de voorwaarde van zekerheid werd gesteld.

Na de uitspraak van het Gerechtshof Den Haag, die de Belastingdienst in het gelijk stelde, wordt opeens weer de voorwaarde van zekerheid gesteld terwijl de hoogte van de belastingschuld niet is veranderd en de inbaarheid zelfs is toegenomen.

Dit laatste nu uit de uitspraak van het Gerechtshof volgt dat verzoeker voor 50% de (economische) mede eigenaar is van een in Nederland gelegen pand dat aan een bedrijf wordt verhuurd. Volgens verzoeker heeft het pand een waarde tussen de 15 en 20 miljoen euro voor iedere belegger. Dat betekent dat voor de belastingschuld een verhaalsmogelijkheid van 7,5 à 10 miljoen bestaat. Dat dekt de belastingschuld ruimschoots. Hierop is door de ontvanger niet ingegaan.

Beslissing directeur

De directeur besliste afwijzend op het beroepschrift. Hij overwoog dat de omstandigheid dat de aanslag in de procedure bij het Gerechtshof in stand is gebleven een plausibele reden is om de tot dan toe gevolgde gedragslijn voor de procedure in cassatie te doorbreken en daarom nu wel zekerheid te verlangen. Hij merkte op dat ieder verzoek om uitstel, nadat het eerder verleende uitstel is komen te vervallen, een nieuw toetsmoment voor de ontvanger is waarbij nieuwe voorwaarden kunnen worden gesteld om uitstel te verlenen.

De directeur wees erop dat verzoeker had aangegeven dat bij hem geen verhaalsmogelijkheden binnen Nederland bestaan behoudens een economisch eigendom van 50% van een in Nederland gelegen pand. Economisch eigendom is meer een gebruiksrecht. De economische eigenaar, in dit geval verzoeker, kan geen hypotheek vestigen ten gunste van de ontvanger waardoor het verstrekken van zekerheid met betrekking tot het pand niet mogelijk is. Hierdoor zal een eventuele overwaarde niet als verhaalsmogelijkheid kunnen dienen. Uit de laatste aangifte ib over 2014 van verzoeker, binnengekomen op 14 juli 2015 bij de Belastingdienst, blijkt de genoemde verhaalsmogelijkheid ook niet. Dit betekent dat er geen verhaalsmogelijkheden bij de ontvanger bekend zijn en geen zekerheid is verstrekt waardoor niet aan het beroep tegemoet kan worden gekomen.

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

Verzoeker is het niet eens met de beslissing van de directeur op het beroep tegen de beslissing van de ontvanger. Hij wees erop dat op grond van het geldende invorderingsbeleid (zie Achtergrond, onder 1.) de ontvanger alleen om zekerheid als voorwaarde voor uitstel van betaling kan vragen indien de aard en omvang van de belastingschuld in relatie tot de verhaalsmogelijkheden die bij de ontvanger bekend zijn daartoe aanleiding geven. Kort gezegd komt dit erop neer dat slechts de hoogte in

verhouding tot de inbaarheid van de desbetreffende aanslagen een rol kan spelen bij het opleggen van de voorwaarde van zekerheid.

Volgens verzoeker hebben in dit geval noch de hoogte noch de inbaarheid een rol gespeeld bij het verlangen van zekerheid als voorwaarde voor het verlenen van uitstel van betaling in de beslissing van de ontvanger. Het enige dat in deze een rol heeft gespeeld is dat de ontvanger thans van mening is dat de aanslagen terecht zijn opgelegd.

Verzoeker wees op de gang van zaken aangaande de verzoeken om uitstel van betaling in de verschillende stadia van de procedures zoals ook aangegeven in zijn beroepschrift bij de directeur. Volgens verzoeker blijkt hieruit dat noch de hoogte noch de inbaarheid van de belastingschuld een rol heeft gespeeld om in de cassatieprocedure opeens weer zekerheid te verlangen als voorwaarde van het uitstel van betaling.

Ook voerde verzoeker aan dat hij voor 50% de (economisch) mede eigenaar is van het in Nederland gelegen pand dat wordt verhuurd aan een bedrijf. Volgens hem vormt dit een verhaalsmogelijkheid in Nederland van 7,5 a 10 miljoen euro hetgeen ruimschoots het door de Belastingdienst opgevoerde bedrag van 4 miljoen dekt. De stelling van de ontvanger dat het gebrek aan verhaalsmogelijkheden de reden is om onvoorwaardelijk uitstel van betaling te weigeren is hiermee volgens verzoeker aantoonbaar onjuist.

In strijd met het beleid maakt de ontvanger het al dan niet stellen van zekerheid afhankelijk van de vraag of de aanslagen terecht zijn opgelegd. Of de aanslagen al dan niet terecht zijn opgelegd is echter niet een vraag waarin de ontvanger dient te treden maar de rechter en in casu zelfs de Hoge Raad. Juist de omstandigheid dat de twee lagere rechtscolleges recht tegenover elkaar staande uitspraken hebben gewezen, geeft des te meer aan dat de kwestie of de aanslagen terecht zijn opgelegd zeer zeker geen rol mag spelen bij het al dan niet verlenen van uitstel, nog afgezien van het feit dat dit in strijd is met het beleid.

In zijn uitspraak in beroep geeft de directeur toe dat de reden voor het verlangen van zekerheid niet is ingegeven door de hoogte en de inbaarheid van de belastingschulden maar door de omstandigheid dat de aanslagen in de hofprocedure in stand zijn gebleven.

De stelling van de directeur dat ieder verzoek om uitstel een nieuw toetsmoment met zich meebrengt, kan de directeur niet baten. De hele kwestie draait er immers om dat bij dit nieuwe toetsmoment een onjuiste maatstaf is aangelegd. Als bij dit nieuwe toetsmoment de juiste maatstaf was aangelegd - namelijk omvang en inbaarheid van de belastingschulden - dan had er juist geen zekerheid gevraagd mogen worden omdat sinds het vorige toetsmoment, de inbaarheid van de belastingschulden alleen maar is toegenomen.

HOE REAGEERDE DE DIRECTEUR BELASTINGEN VAN DE BELASTINGDIENST?

Eigendom bestaat uit juridisch- en economisch eigendom. Economisch eigendom is een beperkt recht op een goed. Meestal bevinden het economisch eigendom en het juridisch eigendom zich in één hand. Heeft iemand slechts het economisch eigendom, dan ligt het juridisch eigendom bij een ander. De economisch eigenaar kan zijn rechten niet leveren omdat hij niet beschikkingsbevoegd is (de beschikkingsbevoegdheid ligt immers bij de juridisch eigenaar). Schuldeisers kunnen zich verhalen op goederen die juridisch eigendom zijn, niet op goederen die economisch eigendom zijn. Ook de ontvanger kan zich niet verhalen op een economisch eigendom. Een schuldeiser kan zich slechts verhalen op goederen die aan de schuldenaar toebehoren. Verwezen wordt naar artikel 3:276 van het Burgerlijke Wetboek (zie Achtergrond, onder 3.).

De directeur wees nog op de Leidraad Invordering 2008 en de Instructie Invordering en Belastingdeurwaarders (zie Achtergrond, onder 1. en 2.). Economisch eigendom van een pand leent zich niet voor zekerheid als bedoeld in artikel 25.2.5 juncto artikel 25.1.13 van de Leidraad Invordering 2008. Een dergelijk economisch eigendom is, onafhankelijk van de juridische eigenaar, immers niet uit te winnen. De waarde van een dergelijk eigendom is voor een schuldeiser daarom nihil.

Nu de belastingschuld door zowel de Rechtbank als het Gerechtshof is getoetst en daarbij de belastingschuld in stand is gebleven, is de eis voor het verstrekken van zekerheid gerechtvaardigd.

HOE REAGEERDE VERZOEKER

Het gaat erom dat verzoeker op dit moment gerechtigd is tot de helft van de economische eigendom van het pand, welk economisch eigendom aldus 50% van gerechtigdheid tot de vruchten en opbrengsten van het pand vertegenwoordigt. Deze gerechtigdheid heeft een bepaalde waarde welke vanzelfsprekend kan dienen tot verhaalsmogelijkheid. Het gaat hierbij niet om de vraag of op de economische eigendom hypotheek kan worden gevestigd maar of de economische eigendom verhaalsmogelijkheid biedt. Verzoeker verwees naar een eerder op 3 december 2015 aan de Belastingdienst geschreven brief:

(...) dat de verhaalsmogelijkheden juist besloten liggen in de economische eigendom van het pand daar de economische eigendom zowel betrekking heeft op de vruchten als op waardeveranderingen (waardestijgingen) van het pand. Zoals ik reeds uitlegde in de bespreking biedt bij splitsing van de economische en de juridische eigendom van een goed, juist de economische eigendom de mogelijkheden tot verhaal terwijl de juridische eigendom per definitie geen enkel verhaal biedt. Dat de juridische eigendom van (...) dus een obstakel zou vormen om verhaal te vormen voor de belastingschulden van (verzoeker; N.o.) is pertinent onjuist. (Verzoeker; N.o.) is immers - blijkens de uitspraak

van het Hof - ook zonder dat hij de juridische eigendom van het Pand (...) heeft, gerechtigd tot 50% van de vruchten en opbrengsten van het Pand (...) en er is geen enkele reden waarom dit "recht" van (verzoeker; N.o.) niet zou kunnen overgaan naar de belastingdienst en alsdan zou kunnen dienen tot verhaal van de "belastingsschulden" van (verzoeker; N.o.).

WAT IS HET OORDEEL VAN DE NATIONALE OMBUDSMAN?

Het redelijkheidsvereiste houdt in dat overheidsinstanties de verschillende belangen tegen elkaar afwegen en dat de uitkomst hiervan niet onredelijk is.

Verzoeker is het er niet mee eens dat de directeur de ontvanger volgt in zijn beslissing om tijdens de cassatieprocedure bij de Hoge Raad voor de openstaande belastingaanslagen (schuld) alleen uitstel van betaling te verlenen onder de voorwaarde dat verzoeker zekerheid stelt.

Voorop staat dat de ontvanger als voorwaarde voor het verlenen van uitstel van betaling zekerheid mag verlangen voor de bestreden schuld. In beginsel vraagt de ontvanger alleen zekerheid, als de aard en omvang van de belastingsschuld in relatie tot de verhaalsmogelijkheden die bij de ontvanger bekend zijn daartoe aanleiding geven. Bij zijn beslissing houdt de ontvanger ook rekening met het aangifte- en betalingsgedrag in het verleden (zie Achtergrond, onder 1.).

Verzoeker stelt dat de beslissing van de ontvanger niet in overeenstemming is met het geldende invorderingsbeleid. Het beleid schrijft voor dat de hoogte van de belastingsschuld en de verhaalsmogelijkheden beslissend zijn voor de vraag of zekerheid moet worden gevraagd. In dit geval is volgens verzoeker de beslissing niet hierop gebaseerd maar op de omstandigheid dat het Gerechtshof de Belastingdienst in het gelijk heeft gesteld. Daarmee is volgens verzoeker het al dan niet vragen om zekerheid ten onrechte afhankelijk gemaakt van de vraag of de aanslagen terecht zijn opgelegd.

De Nationale ombudsman volgt verzoeker niet in zijn standpunt. In zijn beslissing heeft de ontvanger duidelijk aangegeven dat de reden voor het vragen van zekerheid is dat voor de verhaalbaarheid wordt gevreesd. De ontvanger wijst ook op de parlementaire behandeling van artikel 25 van de Invorderingswet 1990. De motivering is dat het gaat om een bedrag van ruim 4 miljoen euro en de constatering dat de ontvanger geen verhaalsmogelijkheden bekend zijn. Over de uitspraak van het Gerechtshof geeft de ontvanger aan dat dit mede aanleiding kan zijn om alsnog zekerheid te vragen. Dit betekent dat niet kan worden gezegd dat de ontvanger aan zijn beslissing een onjuist toetsingskader ten grondslag heeft gelegd. Kern voor de beslissing was immers de vrees voor onverhaalbaarheid. Voorts kon de ontvanger naar het oordeel van de Nationale ombudsman in redelijkheid komen tot zijn standpunt dat sprake was van vrees voor onverhaalbaarheid. Het gaat immers om een hoog bedrag van 4 miljoen euro aan al oudere openstaande aanslagen inkomstenbelasting terwijl de ontvanger nagenoeg geen verhaalsmogelijkheden bekend waren. Het mag zo zijn dat de ontvanger niet is ingegaan

op de door verzoeker gestelde verhaalsmogelijkheden in de vorm van economisch eigendom van 50% van een in Nederland gelegen pand. In de beslissing van de directeur op het beroep tegen de beslissing van de ontvanger wordt uiteengezet dat en waarom dit niet toereikend is als verhaalsmogelijkheid c.q. zekerheid. In zijn reactie op de klacht heeft de directeur de beslissing op dit punt nader toegelicht. Met name dat een economisch eigendom, onafhankelijk van de juridische eigenaar, niet is uit te winnen. Naar het oordeel van de Nationale ombudsman kan de directeur in redelijkheid worden gevolgd in zijn uitleg en standpunt dat bedoeld economisch eigendom niet toereikend is als verhaalsmogelijkheid. Weliswaar heeft de economische eigendom van het pand een zekere waarde. Echter, op economische eigendom kan de Belastingdienst geen beslag leggen en op die manier verhaal halen. Voorts valt niet in te zien dat de omstandigheid dat het Gerechtshof uitspraak heeft gedaan in het voordeel van de Belastingdienst niet in de beslissing zou mogen worden meegewogen. Een en ander betekent tevens dat de directeur in redelijkheid de beslissing van de ontvanger kon volgen.

Voor zover verzoeker aanvoert dat de ontvanger na de uitspraak van de Rechtbank, die hem in het gelijk stelde, wel ongeclausuleerd uitstel van betaling verleende in de procedure voor het Gerechtshof en dat gegeven de ongewijzigde belastingschuld en (gestegen) verhaalsmogelijkheden verwacht mag worden dat dat ook in cassatie bij de Hoge Raad zou moeten gelden, wordt het volgende opgemerkt. De ontvanger en de directeur kunnen worden gevolgd in hun standpunt dat ieder nieuw verzoek om uitstel een nieuw toetsmoment geeft waarbij de op dat dat moment van belang zijnde feiten en omstandigheden beslissend zijn. Op grond van hetgeen hierboven is overwogen, is de Nationale ombudsman van oordeel dat de omstandigheden op het moment van het indienen van het cassatieberoep in redelijkheid rechtvaardigen dat de ontvanger aan het verlenen van uitstel de voorwaarde van het stellen van zekerheid verbond. De omstandigheid dat de ontvanger tijdens de procedure voor het Gerechtshof wel ongeclausuleerd uitstel heeft verleend maakt dat niet anders.

CONCLUSIE

De klacht over de onderzochte gedraging van de directeur Belastingen van de Belastingdienst is niet gegrond.

De Nationale ombudsman,

Reinier van Zutphen

ACHTERGROND/BIJLAGEN

1. Leidraad Invordering 2008

Artikel 25.1.13

Zekerheid bij uitstel

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

(...)

Artikel 25.2.3:

De beslissing op het verzoek om uitstel van betaling

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

Artikel 25.2.5:

Zekerheid bij uitstel in verband met bezwaar

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

2. Instructie Invordering en belastingdeurwaarders

40. Zekerheid

Om te voorkomen dat belastingschuld onverhaalbaar wordt, vraagt de ontvanger zekerheid. De zekerheid moet in beginsel eenvoudig zijn te stellen, te bewaken en uit te winnen. In bepaalde gevallen moet de ontvanger onderzoeken of zekerheid gesteld moet worden.

De ontvanger kan de volgende vormen van zekerheid aanvaarden:

- borgstelling
- bankgarantie
- hypotheekrecht
- pandrecht

| - geld
| (...)
| De ontvanger moet de zekerheid in Nederland te gelde kunnen maken.

3. Artikel 3:276 van het Burgerlijk Wetboek

| Tenzij de wet of een overeenkomst anders bepaalt, kan een schuldeiser zijn vordering
| op alle goederen van zijn schuldenaar verhalen.