

# Rapport

Een onderzoek naar de beslissing van de directeur Belastingen van de Belastingdienst op een beroepschrift tegen de beslissing op 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 deels gegrond.

**Datum: 12 oktober 2017**

**Rapportnummer: 2017/116**

## **SAMENVATTING**

Verzoeker is het niet eens met de beslissing van de directeur Belastingen van de Belastingdienst op zijn beroep tegen de beslissing op zijn verzoek om uitstel van betaling. Naar het oordeel van de Nationale ombudsman kan niet gezegd worden dat uitstel had moeten worden verleend op de door verzoeker gestelde omstandigheid dat het gaat om 'tot behoud van rechten' opgelegde aanslagen. Omdat het gaat om navorderingsaanslagen die nog niet onherroepelijk vaststaan, is de op grond van artikel 1.1.5 van de Leidraad Invordering 2008 geregelde toets op de materiële verschuldigdheid niet aan de orde. Ook de uitspraak van Hof 's-Hertogenbosch van 5 februari 1990 noopt de ontvanger c.q. de directeur daar niet toe.

De Nationale ombudsman vindt het te billijken dat zekerheid is gevraagd en evenzeer dat dit is beperkt tot een percentage van 80%. De Nationale ombudsman volgt verzoeker niet in zijn stelling dat voor de opgelegde boetes geen zekerheid mocht worden gevraagd. Ten slotte gaat de Nationale ombudsman nog in op de omstandigheid dat in de navorderingsaanslagen bedragen zijn begrepen waarvan de Belastingdienst erkent dat die onterecht zijn. Hoewel de Nationale ombudsman de argumentatie van de Belastingdienst omtrent de verwachtingen en mogelijkheden van interne compensatie begrijpt, vindt hij toch dat de vaststelling dat de navorderingsaanslagen zoals die zijn opgelegd te hoog zijn, moet leiden tot een daarmee corresponderende matiging van de gevraagde zekerheid. Of, en zo ja in hoeverre, interne compensatie zal gaan plaatsvinden, is naar het oordeel van de Nationale ombudsman te weinig concreet om daar bij het vragen van zekerheid al rekening mee te houden. Dit oordeel geeft aanleiding tot het doen van een aanbeveling.

## **WAT IS DE KLACHT?**

Verzoeker heeft een verzoek ingediend om uitstel van betaling voor een belastingschuld (navorderingsaanslagen met boetes). De ontvanger is alleen bereid uitstel van betaling 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?**

Naar aanleiding van een door de Belastingdienst gehouden boekenonderzoek<sup>1</sup> zijn aan verzoeker navorderingsaanslagen inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen (ib/pvv)

---

<sup>1</sup> Het gaat om een (deel)onderzoek naar de aanvaardbaarheid van de aangiften vennootschapsbelasting van K BV over de jaren 2000 tot en met 2009. De bevindingen uit het onderzoek hebben ook gevolgen voor de inkomstenbelasting van (onder meer) verzoeker als aandeelhouder.

met 100% boetes opgelegd over – voor zover hier relevant - de jaren 2002 en 2003. Deze aanslagen ten bedrage van € 624.393 respectievelijk € 519.608 zijn ter behoud van rechten opgelegd. Op het moment dat de navorderingsaanslagen werden opgelegd, 30 november 2015 (2002) respectievelijk 23 december 2015 (2003), was nog geen rapport boekenonderzoek uitgebracht.

Verzoeker heeft tegen de navorderingsaanslagen en boetes bij de Belastingdienst bezwaar gemaakt. De Belastingdienst (de ontvanger) verleende verzoeker op 1 maart 2016 uitstel van betaling voor het gehele bedrag van de navorderingsaanslagen (inclusief boetes) tot aan het moment dat (door de inspecteur) aan verzoeker het controlerapport zou worden uitgebracht.

Op 8 december 2016 werd door de Belastingdienst het rapport boekenonderzoek aan verzoeker gezonden. De inhoud van het rapport op het punt van de gevolgen voor de inkomstenbelasting is opgenomen onder Bijlage, onder 1.

De Belastingdienst liet verzoeker op 9 december 2017 weten dat het uitstel werd beëindigd omdat het controlerapport aan hem was verzonden. Hierop vroeg verzoeker de Belastingdienst op 13 december 2016 om het uitstel van betaling te continueren vanwege het ingediende bezwaar tegen de navorderingsaanslagen en boetes dat nog in behandeling was. De Belastingdienst liet verzoeker op 22 december 2016 weten alleen uitstel te willen verlenen als volledige zekerheid wordt verstrekt:

(...) vraag ik in dit geval zekerheid, omdat de aard en de omvang van de belastingschuld in relatie tot de verhaalsmogelijkheden die bij mij bekend zijn daartoe aanleiding geven:

- de aard van de aanslag is een navorderingsaanslag inkomstenbelasting (tijdvak 2002 en 2003) (...) opgelegd naar aanleiding van een boekenonderzoek en de omvang van het bedrag van de te betalen aanslag van € 1.144.001 is substantieel;
- er zijn mij onvoldoende verhaalsmogelijkheden van (verzoeker; N.o.) bekend. Volgens mij bestaat er een risico dat (verzoeker; N.o.) na afloop van de uitstelperiode niet (geheel) in staat zal blijken te zijn om aan zijn betalingsverplichting te voldoen. Mocht het voorgaande onjuist zijn, dan verzoek ik u mij uiterlijk 6 januari 2017 informatie te verstrekken waaruit dat blijkt;
- gezien de lange periode die altijd tussen de aanvang en beëindiging van een gerechtelijke procedure (ligt; N.o.) is het niet ondenkbaar dat de verhaalsmogelijkheden op het moment van beëindiging van de procedure(s) onvoldoende of niet meer aanwezig zijn om de onderhavige aanslag te voldoen.

Op 27 december 2016 diende verzoeker bij de directeur Belastingen van de Belastingdienst (hierna: de directeur) een beroepschrift in tegen de beslissing van 22 december 2016. Volgens verzoeker kon de beslissing niet in stand blijven omdat (I) uit het controlerapport volgt dat het gaat om zogenaamde 'aanslagen ter behoud van rechten', (II) uit het controlerapport volgt dat de Belastingdienst zelf tot de conclusie is

gekomen dat de onderhavige aanslagen onjuist en tot te hoge bedragen zijn vastgesteld, (III) het recht tot het opleggen van de aanslagen is verjaard.

Op 5 april 2017 heeft naar aanleiding van het ingediende beroepschrift een hoorgesprek plaatsgevonden. In het verslag daarvan is (onder meer) opgenomen:

In het gesprek is aangegeven dat na overleg met de inspecteur de aanslagen voor ongeveer 80% aan (verzoeker; N.o.) (kunnen; N.o.) worden toegerekend. U kan zich hier niet in vinden. U begrijpt ook niet waarop dit percentage is gebaseerd. Verder gaf u aan dat 100% boete is opgelegd. Het is naar uw mening niet reëel om hiervoor zekerheid te eisen. Het gaat alleen om de enkelvoudige belasting.

Ook blijft u bij uw standpunt dat (verzoeker; N.o.) niets is verschuldigd. U stuurt daarbij aan op de marginale toetsing van de aanslag. Hierbij is uitgelegd dat de navorderingsaanslagen nog niet onherroepelijk vaststaan en dat een marginale toetsing door de ontvanger niet aan de orde is.

Voorts gaf u aan dat de aanslagen niet binnen een redelijke termijn zijn opgelegd en de ontvanger onvoldoende heeft gemotiveerd waarom er zekerheid wordt verlangd. Daarbij is gevraagd of (verzoeker; N.o.) wel zekerheid kan stellen. Dit zou nog afgestemd moeten worden met (verzoeker; N.o.).

Verzoeker reageerde op 25 april 2017 op het hoorverslag. Hij benadrukte dat het beleid is dat de ontvanger voordat hij tot invorderingsmaatregelen voor nog niet onherroepelijke aanslagen overgaat, de juistheid van de aanslagen marginaal toetst. Verzoeker verwees naar de uitspraak van Hof 's-Hertogenbosch van 5 februari 1990, ECLI:NL:GHSHE:1990:AW6843 (zie Achtergrond, onder 4.). Dit zeker in het geval de belastingplichtige aannemelijk maakt dat de materiële verschuldigdheid van die aanslagen wordt betwijfeld. Omdat de ontvanger dit niet heeft gedaan, ligt het volgens verzoeker op de weg van de directeur om, in administratief beroep, het handelen van de ontvanger nauwgezet en onpartijdig te toetsen. Daarbij is het – aldus verzoeker - van belang dat uit de beslissing van de ontvanger evenmin blijkt dat een belangenafweging is gemaakt met betrekking tot de in het geding zijnde bestuurlijke boetes die tegelijkertijd met de navorderingsaanslagen zijn opgelegd. Er is slechts gekeken naar het totaal te betalen bedrag op de aanslagen. Uit de Instructie Invordering en Belastingdeurwaarders volgt dat de Ontvanger altijd uitstel van betaling verleent als er bezwaar, beroep, hoger beroep of beroep in cassatie is ingediend tegen de bestuurlijke boete. Verzoeker verwees naar hoofdstuk 35 Instructie Invordering en Belastingdeurwaarders (zie Achtergrond, onder 2.). Ook vindt verzoeker dat de ontvanger onvoldoende heeft gemotiveerd wat de reden is om volledige zekerheid te verlangen.

Op 11 mei 2017 besliste de directeur afwijzend op het beroepschrift:

(...) dat de aanslagen zijn opgelegd ter behoud van rechten. Die mening deel ik niet. Op 8 december 2016 is het controlerapport aan (verzoeker; N.o.) uitgereikt. Hiermee zijn de

precieze elementen van de aanslag bekend gemaakt. In een dergelijke situatie is geen sprake meer van een aanslag ter behoud van rechten.

(...) Het verlangen van zekerheid wordt gerechtvaardigd door de aard van de belastingaanslag. Het betreft hier navorderingsaanslagen met 100% vergrijpboete naar aanleiding van een boekenonderzoek. Hierdoor zijn aanslagen vastgesteld tot een te betalen bedrag van € 1.144.001. Daarmee is ook de omvang verklaard om zekerheid te verlangen. Overigens is de totale openstaande belastingschuld van (verzoeker; N.o.) aanzienlijk hoger. Gezien de aard en omvang van de belastingschuld in relatie tot de verhaalsmogelijkheden merk ik het volgende op. Er zijn onvoldoende verhaalsmogelijkheden bekend bij de ontvanger. De correctie geeft tevens het aangiftegedrag van (verzoeker; N.o.) aan, evenals de boete die de inspecteur heeft opgelegd.

(...) Ik zie daarom geen reden om aan uw beroep tegemoet te komen.

Wel is de directeur van oordeel dat het verlangen van zekerheid voor een bedrag van € 1.144.001 niet gerechtvaardigd is. De inspecteur deelde desgevraagd mee dat een deel van de aanslagen mogelijk (is; N.o.) toe te rekenen aan de fam. X. Bij navraag bij de ontvanger dan wel de inspecteur is het verlangen van zekerheid daarom voor 80% van de aanslag acceptabel.

Voor wat betreft het marginaal toetsen nog het volgende. Op grond van artikel 1.1.5 van de Leidraad Invordering 2008 dient de ontvanger desgevraagd een belastingaanslag marginaal te toetsen als de belastingschuldige aannemelijk maakt dat er gegronde twijfels zijn bij de verschuldigdheid van een onherroepelijk geworden belastingaanslag. Aangezien de navorderingsaanslagen nog niet onherroepelijk vaststaan is marginale toetsing door de ontvanger dan wel de directeur niet aan de orde. (...) U verwijst hierbij naar de uitspraak van het Hof 's-Hertogenbosch van 5 februari 1990. Deze uitspraak ziet echter op de marginale toets die de ontvanger moet maken ingeval van de versnelde invordering ingevolge art. 10 en 15 van de Invorderingswet 1990. (destijds artikel 9 en 14 bis van de Invorderingswet). In dergelijke gevallen moet de ontvanger, alvorens dwanginvordering door middel van beslaglegging toe te passen, de materiële juistheid van de aanslagen marginaal toetsen. Hoewel deze eis niet is opgenomen in de Leidraad Invordering is dit wel de beleidslijn zoals u die noemt. Deze beleidslijn blijkt uit de parlementaire geschiedenis van art. 10 Invorderingswet 1990. (vakstudie Invorderingswet, art. 10 Invorderingswet, aant. 7 .1). In de onderhavige zaak gaat het om de vraag of de verplichting tot marginale toetsing ook van toepassing is bij de criteria van artikel 25.2.5 van de Leidraad Invordering 2008. Hierbij gaat om het verlenen van uitstel en het beperken van het risico tot onverhaalbaarheid. Ik ben van mening dat het hier om een compleet andere marginale (toetsing; N.o.) gaat, dan wel dat deze marginale toetsing in een ander context dient plaats te vinden. Het gaat immers niet om dwanginvordering waartegen nog geen bezwaar of beroepsmogelijkheid is geboden zoals bij versnelde invordering van nieuw opgelegde aanslagen maar om de vraag of er ongeclausuleerd uitstel verleend moet worden. Zoals hierboven al opgemerkt bestaat deze verplichting alleen als de aanslagen onherroepelijk vast staan en er geen bezwaar of beroepsmogelijkheid meer aanwezig is en er ook geen mogelijkheid is om in verband

met termijnoverschrijding ambtshalve een verzoek in behandeling te nemen. Dit is in deze zaak niet het geval. Alle bezwaar en beroepsmogelijkheden tegen de hoogte van de aanslagen staan nog open. Het is dan niet aan de ontvanger, of de directeur, om de juistheid van de aanslagen te beoordelen.

Dan over uw verwijzing naar onderdeel 35 van de instructie invordering. Zoals ook aangegeven in artikel 25.1.11 van de Leidraad Invordering 2008 kan de ontvanger voorwaarden verbinden die ertoe strekken de belangen van de Staat veilig te stellen. Hieruit blijkt dat ook voor boete zekerheid gevraagd kan worden.

Tenslotte merk ik op dat de ontvanger niet ongenegen is uitstel van betaling te verlenen (zowel voor de belasting als de boete) maar, beoordeeld naar alle omstandigheden, hierbij terecht zekerheid eist.

### **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 op het verzoek om uitstel van betaling. De omstandigheid dat de directeur van oordeel is dat het verlangen van 100% zekerheid niet gerechtvaardigd is, had tot gevolg dienen te hebben dat hij het beroep van verzoeker gegrond had verklaard en de Ontvanger de opdracht had gegeven opnieuw een beslissing te nemen op het verzoek. Dat betekent dat de directeur het beroepschrift ten onrechte ongegrond heeft verklaard.

Verzoeker voert aan dat het gestelde percentage van 80% dat aan hem zou kunnen worden toegerekend is gebaseerd op een niet onderbouwde mededeling van de inspecteur dan wel de ontvanger. Het is voor verzoeker niet duidelijk op basis van welke gegevens dit percentage tot stand is gekomen. Het standpunt dat de bedragen waarop de aanslagen zijn vastgesteld niet volledig aan verzoeker kunnen worden toegerekend, bevestigt de mededeling in het rapport boekenonderzoek dat de aanslagen ter behoud van rechten zijn opgelegd, alsmede tot onjuiste en te hoge bedragen. De conclusie dat sprake is van een gemeenschappelijk inkomensbestanddeel voor de Wet IB en dat 50% van de bedragen dient te worden gecorrigeerd op het inkomen van de fiscale partner van verzoeker betekent dat de onderhavige navorderingsaanslagen ten minste tot 50% te hoog zijn vastgesteld. Verzoeker kan zich dan ook niet verenigen met de overweging van de directeur dat met het uitreiken van het controlerapport van 8 december 2016 de precieze elementen van de aanslagen bekend zijn gemaakt. Er bestaat nog immer onduidelijkheid over de precieze elementen van de aanslagen. Dat maakt – aldus verzoeker - dat de ontvanger op grond van artikel 25.1.10 van de Leidraad Invordering 2008 ambtshalve uitstel van betaling had dienen te verlenen voor de onderhavige aanslagen (zie Achtergrond, onder 1.).

Verzoeker wijst er op dat de Belastingdienst zelf heeft bevestigd dat de aanslagen zijn vastgesteld tot onjuiste en te hoge bedragen. Dat betekent dat reeds nu vaststaat dat de navorderingsaanslagen (en boetes) niet geheel verschuldigd zijn. Daarnaast is in de

bezwaarschriften tegen de navorderingsaanslagen uitvoerig uiteengezet dat de inspecteur in strijd heeft gehandeld met de eis van voortvarendheid en de navorderingsaanslagen niet met toepassing van art. 16, lid 4 AWR opgelegd hadden mogen worden en dus vernietigd dienen te worden. Onder die omstandigheden had het op de weg van de ontvanger en de directeur gelegen om de materiële verschuldigdheid van de aanslagen marginaal te toetsen. De vraag die zij dienen te beantwoorden is of er reden bestaat tot dermate grote twijfel aan de materiële verschuldigdheid, dat de ontvanger in redelijkheid niet tot invordering kan overgaan. Verzoeker meent dat de ontvanger een (navorderings)aanslag te allen tijde voorafgaand aan het treffen van invorderingsmaatregelen aan een marginale toetsing dient te onderwerpen.

De enkele opmerking van de directeur dat op grond van art. 25.1.11 van de Leidraad Invordering 2008 ook zekerheid gevraagd kan worden voor een bestuurlijke boete geeft geen blijk van de vereiste belangenafweging en is tevens in strijd met het eigen beleid van de Belastingdienst. Immers, uit de Instructie Invordering en Belastingdeurwaarders volgt dat de Ontvanger altijd uitstel van betaling verleent als er bezwaar, beroep, hoger beroep of beroep in cassatie is ingediend tegen de bestuurlijke boete. Ook op de website van de Belastingdienst staat dat vermeld:

U krijgt altijd uitstel van betaling in verband met bezwaar, beroep of hoger beroep tegen een bestuurlijke boete. U krijgt ook altijd uitstel van betaling voor de bestuurlijke boete bij een belastingaanslag.

Van belang is dat een (fiscale) bestuurlijke boete dient te worden aangemerkt als strafvervolgning in de zin van art. 6 Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens (EVRM). In een recente uitspraak van de voorzieningenrechter van de Rechtbank Amsterdam (zie Achtergrond, onder 5.) is in het kader van de invordering van een bestuurlijke boete die nog niet onherroepelijk vaststond geoordeeld dat:

(...) in een situatie waarin nog niet vaststaat of de bestuurlijke boete, ook gelet op de evenredigheid, terecht is opgelegd, terwijl invordering van een boete tot onomkeerbare gevolgen voor de uitoefening van de onderneming van verzoeker zou kunnen leiden, verweerder een zwaarwegend belang dient te hebben om - hangende de bezwaarprocedure - tot invordering van de boete over te gaan. Daarbij zal verweerder moeten onderbouwen dat van hem niet kan worden gevergd de bezwaarprocedure af te wachten.

Zolang een bestuurlijke boete niet onherroepelijk vaststaat, dienen er in beginsel dus geen uitvoeringsmaatregelen ten aanzien van die boete genomen te worden. Ook om die reden kan de beslissing van de directeur niet in stand blijven.

Volgens verzoeker hebben de ontvanger en de directeur onvoldoende gemotiveerd wat de reden is om zekerheid te verlangen voor het gehele bedrag, dan wel 80% van de navorderingsaanslagen inclusief boetes.

## HOE REAGEERDE DE DIRECTEUR BELASTINGEN VAN DE BELASTINGDIENST?

Het bedrag van in totaal € 1.144.001 is het niet verminderde bedrag van de ter behoud van rechten opgelegde aanslagen. In het door de controlemedewerkers uitgebrachte controlerapport onder punt 3.2 wordt aangegeven dat uitgangspunten bij de eerder opgelegde aanslagen 2002 en 2003 niet juist blijken te zijn geweest. Dit betreft de brutering van het dividend en de wettelijke verdeling van de gemeenschappelijke inkomensbestanddelen. In het rapport is aangegeven dat daarmee rekening zal worden gehouden bij afwerking van de bezwaarschriften. De directeur verstrekke een overzicht van de bedragen na verwerking van de onjuistheden dat is opgenomen in de Bijlage, onder 2.

Gezien het feit dat belastingplichtigen geen openheid van zaken wensen te geven over de geldstromen en de bankafschriften over oude jaren niet wensen te verstrekken, is de kans aanwezig dat onze berekeningen te laag zijn. Zo is nog geen rekening gehouden met een derde bankrekening waartoe verzoeker gerechtigd was. Mocht uiteindelijk blijken dat de door ons geschatte bedragen aan ontvangen dividend te laag zijn geweest, dan kan door interne compensatie rekening worden gehouden met de werkelijk ontvangen bedragen aan dividend. De afhandeling van de bezwaarschriften loopt nog steeds. Dit geldt ook voor de opgelegde aanslagen voor de jaren 2004 tot en met 2008.

Onduidelijk is nog steeds wie over welk deel van de gelden van de Zwitserse bankrekeningen heeft kunnen beschikken. Verzoeker was 80% aandeelhouder en zijn schoonzoon voor 20%. Een Zwitserse bankrekening stond op naam van verzoeker. Een tweede Zwitserse bankrekening stond op naam van verzoeker en zijn schoonzoon. Deze bankrekening is niet eerder geopend dan (vermoedelijk) 8 september 2003. Het vermoeden bestaat dat verzoeker eerder al een Zwitserse bankrekening had.

Omdat onduidelijk is wie over welk deel van de gelden heeft kunnen beschikken zijn aan zowel verzoeker als aan zijn schoonzoon aanslagen voor 100% van de te corrigeren bedragen opgelegd. Alle bezwaren lopen nog omdat de adviseur alleen formele bezwaren tegen de aanslagen naar voren brengt, maar inhoudelijk nog geen enkele reactie heeft gegeven.

Omdat onduidelijk is wie over welk deel van de gelden van de Zwitserse bankrekening heeft kunnen beschikken, is in het bedrag van € 1.144.001 de correctie dus nog niet verwerkt. In zijn afwijzende uitstelbeschikking heeft de ontvanger volledige zekerheid gevraagd voor het gehele bedrag van de aanslagen (geen rekening houdend met de aandeelhoudersverhouding 80%/20%). Rekening houdend met de verdeling van het aandelenkapitaal, schat de inspecteur in dat zeker 80% van de aanslag gehandhaafd zal blijven (voor de fiscale partners verzoeker en mevr. Y gezamenlijk). Met dit gegeven heeft de directeur enigszins aan het beroep tegemoet willen komen door in zijn uitspraak de 100% zekerheidseis te matigen tot 80%.



Wellicht was het formeel juist geweest om het beroep voor 20% gegrond en voor 80% ongegrond te verklaren. De strekking van de uitspraak is duidelijk en niet voor tweeërlei uitleg vatbaar. Verzoeker stelt dat het gehele beroepschrift dan gegrond moet worden verklaard. De ontvanger zou dan het gehele verzoek opnieuw moeten beoordelen. Nu in de uitspraak van de directeur al is toegezegd dat volstaan kan worden met 80% zekerheid lijkt dit onnodig en vertragend werken bij de behandeling van het beroepschrift.

Voor de inhoudelijke informatie is de directeur uitgegaan van wat de ontvanger hem heeft meegedeeld. De ontvanger heeft op zijn beurt weer navraag gedaan bij de inspecteur. De directeur heeft dit niet zelf getoetst. Het is niet aan de ontvanger of de directeur om inhoudelijk het bezwaarschrift te beoordelen. Ik benadruk dat de ontvanger en de directeur in deze fase van de procedure geen plicht hebben om de aanslag marginaal te toetsen. Toch heeft de directeur nagevraagd hoe de inspecteur de kansen inschat van de beroepsprocedure bij de belastingrechter en dit meegewogen in zijn uitspraak.

Verzoeker is op 17 maart 2015 door de Belastingdienst geconfronteerd met de uit Zwitserland ontvangen bankgegevens (gegevens vanaf maart 2010). Vanaf dat moment is de Belastingdienst bezig om de ontbrekende bankafschriften bij verzoeker op te vragen, zodat er aanslagen tot de juiste bedragen kunnen worden opgelegd. Tot op heden weigert verzoeker deze stukken te overleggen. De directeur verstrekte een overzicht van het contact dat met verzoeker en zijn adviseur is geweest om te schetsen in hoeverre kan worden gezegd dat inzicht is gegeven in de precieze elementen van de aanslag. Dit overzicht is opgenomen in de Bijlage, onder 3.

In het rapport van het boekenonderzoek inzake de inkomstenbelasting d.d. 8 december 2016 is inzicht gegeven in de precieze elementen van de opgelegde, vermoedelijk dus te hoge opgelegde aanslagen 2002 en 2003, en de (nog op te leggen) aanslagen over de jaren 2004 tot en met 2008. Tevens beschikt de gemachtigde van verzoeker over het rapport voor de vennootschapsbelasting.

De stelling van verzoeker "dat nog steeds moet worden uitgegaan van aanslagen opgelegd ter behoud van rechten omdat nog steeds onduidelijkheid bestaat over de precieze elementen van de aanslag" is onjuist. Verzoeker is bekend met de precieze elementen van de aanslag door middel van toezending van het controlerapport en de communicatie met verzoeker. Weliswaar zijn blijkens het controlerapport de aanslagen op te hoge bedragen vastgesteld, maar de precieze elementen van de aanslagen zijn kenbaar gemaakt.

Nu verzoeker geen inzicht geeft in wie gerechtigd was tot de Zwitserse bankrekening is alleen verschil van inzicht/discussie tussen verzoeker en de inspecteur ontstaan over het percentage van 80%. Voor zover daarover onduidelijkheid bestaat bij verzoeker, dient dit voor zijn rekening te komen. Het ligt op de weg van verzoeker om inzicht te geven in waarom het gehanteerde percentage van 80% onjuist zou zijn. Tot op heden heeft verzoeker dat nagelaten. Mogelijk dat dit nog in de bezwaar- en beroepsprocedures zal volgen.

Artikel 25.1.10. van de Leidraad Invordering 2008 geeft enkel aan dat de precieze elementen van de aanslag bekend moeten zijn gemaakt. Conform het beleid is het uitstel verleend voor het gehele bedrag van de aanslag tot het moment waarop de precieze elementen van de aanslag zijn meegedeeld aan reclamant. Dat er discussie is tussen verzoeker en de inspecteur over één van de elementen (wel of geen 80%), laat onverlet dat de precieze elementen van die aanslag wel bekend zijn gemaakt. De discussie over het specifieke element van de aandeelhoudersverhouding dient in de fiscale bezwaar- en beroepsprocedures plaats te vinden. Hiervoor geldt het uitstelbeleid voor bezwaar uit artikel 25.2. van de Leidraad Invordering 2008.

Artikel 25.1.11 van de Leidraad Invordering 2008 schrijft het beleid voor ten aanzien van uitstel van bestuurlijke boeten. Er van uitgaande dat de boete ook bestreden wordt als onderdeel van de aanslag moet de ontvanger uitstel van betaling verlenen. Om de belangen van de Staat veilig te stellen kan de ontvanger hier voorwaarden aan verbinden. Gelet op de hoogte en het ontstaan van de aanslagen heeft de ontvanger, analoog aan art. 25.2.5 van de Leidraad Invordering 2008, integrale zekerheid geëist voor zowel de aanslagen als de boeten. Dit is geheel conform beleid.

De uitspraak van de Rechtbank Amsterdam waar naar verwezen wordt, ziet op onomkeerbare gevolgen voor de uitoefening van de onderneming door het voortzetten van de invordering. Dit speelt hier niet. Er is (nog) geen sprake van invorderingsmaatregelen maar het gaat “slechts” om de voorwaarden waaronder uitstel verleend kan worden. Het eisen van zekerheid kan niet aangemerkt worden als onherroepelijke invorderingsmaatregel. Artikel 25.2.6 van de Leidraad Invordering 2008 stelt dat de ontvanger geen onherroepelijke invorderingsmaatregelen mag treffen gedurende de behandeling van een bezwaar/beroepschrift tenzij de belangen van de Staat geschaad worden. Dit is een andere overweging dan het eisen van zekerheid.

### **HOE REAGEERDE VERZOEKER?**

Verzoeker benadrukte dat het gaat om de vraag of de ontvanger volledige zekerheid kan vragen voor aanslagen inclusief boetes waarvan de inspecteur zelf van mening is dat deze op een te hoog bedrag zijn vastgesteld.

Volgens verzoeker ligt het op de weg van de Belastingdienst om op basis van de normale regels van stelplicht en bewijslast de correcties aannemelijk te maken. Als de Belastingdienst daarin niet slaagt, mag dat niet betekenen dat voor het volledige bedrag van de geschatte aanslagen (inclusief boetes) zekerheid wordt gevraagd. Zeker niet nu er een aanzienlijk verschil zit tussen de opgelegde aanslagen en het bedrag dat het volgens de Belastingdienst blijktens de herrekening zou moeten zijn.

### **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 bezwaarprocedure tegen de opgelegde navorderingsaanslagen met boetes alleen uitstel van betaling te willen verlenen onder de voorwaarde dat verzoeker zekerheid stelt.

#### *Algemeen*

Voorop staat dat de ontvanger als voorwaarde voor het verlenen van uitstel van betaling in verband met een ingediend bezwaarschrift zekerheid mag verlangen voor de bestreden schuld. 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 (zie Achtergrond, onder 1.).

Voor zover verzoeker stelt dat in het geval van bezwaar tegen een opgelegde boete altijd ongeclausuleerd uitstel van betaling moet worden verleend kan hij daarin naar het oordeel van de Nationale ombudsman niet worden gevolgd. Weliswaar is in de Instructie Invordering en Belastingdeurwaarders voorgeschreven dat de ontvanger altijd uitstel van betaling verleent als er bezwaar is gemaakt tegen de bestuurlijke boete. Echter, uit artikel 25.1.11 van de Leidraad Invordering 2008 en artikel 35.3. van de Instructie Invordering en Belastingdeurwaarders volgt dat ook bij een boete de ontvanger aan het verlenen van uitstel van betaling voorwaarden kan verbinden om de belangen van de Staat veilig te stellen (zie Achtergrond, onder 1 en 2). Het kan daarbij ook gaan om het vragen van zekerheid.

Voor zover verzoeker voor de opgelegde boetes wijst op de uitspraak van de Rechtbank Amsterdam van 21 december 2016 wordt het volgende opgemerkt. In die uitspraak oordeelt de voorzieningenrechter dat in een situatie waarin nog niet vaststaat of de bestuurlijke boete - een punitieve sanctie - terecht is opgelegd, terwijl invordering van een boete tot onomkeerbare gevolgen voor de uitoefening van de onderneming van verzoeker zou kunnen leiden, de schuldeiser een zwaarwegend belang dient te hebben om - hangende de bezwaarprocedure - tot invordering van de boete over te gaan. Naar het oordeel van de Nationale ombudsman kan uit deze uitspraak niet worden afgeleid dat de Belastingdienst aan het verlenen van uitstel van betaling voor boetes de voorwaarde van zekerheid niet mag verbinden. Het aan het verlenen van uitstel van betaling stellen van de voorwaarde van zekerheid is niet op één lijn te stellen met de vraag of een zwaarwegend belang bestaat om over te gaan tot invordering. Dit temeer nu het invorderingsbeleid van de Belastingdienst voorschrijft dat geen onherroepelijke invorderingsmaatregelen worden getroffen gedurende de behandeling van een bezwaar-/beroepschrift, tenzij de belangen van de Staat geschaad worden (zie Achtergrond, onder 2).

In zoverre is de onderzochte gedraging behoorlijk.

*Aanslagen ter behoud van rechten*

Verzoeker stelt dat de aan hem opgelegde navorderingsaanslagen met boetes nog steeds moeten worden beoordeeld als opgelegd ter behoud van rechten. Voor dergelijke aanslagen wordt uitstel verleend voor het gehele bedrag daarvan tot het moment waarop de inspecteur de belastingplichtige de precieze elementen van de aanslag heeft meegedeeld (zie Achtergrond, onder 1).

In dit geval zijn de navorderingsaanslagen met boetes aanvankelijk 'ter behoud van rechten' opgelegd. Op grond daarvan is in eerste instantie aan verzoeker uitstel van betaling verleend. Dit uitstel is verleend tot aan het moment dat aan verzoeker het controlerapport (rapport boekenonderzoek) zou worden verstrekt. De Nationale ombudsman begrijpt hiermee dat de Belastingdienst het standpunt inneemt dat met het controlerapport de situatie ontstaat dat de precieze elementen van de aanslag zijn meegedeeld. Dan komt de grond voor het verlenen van uitstel van betaling als hier bedoeld te vervallen.

De vraag die moet worden beantwoord is of in dit geval, zoals de Belastingdienst stelt, de precieze elementen van de aanslag zijn meegedeeld. De Nationale ombudsman beantwoordt de voorliggende vraag vanuit de behoorlijkheid. Hij kijkt of verzoeker met het controlerapport (zie bijlage, onder 2) op een toereikende wijze duidelijkheid is verstrekt over de gronden waarop de navorderingsaanslagen met boetes zijn gebaseerd. Die vraag wordt bevestigend beantwoord. Uit het controlerapport wordt duidelijk dat aanleiding voor de navorderingsaanslagen is dat verzoeker (mede)gerechtigd is geweest tot Zwitserse bankrekeningen en wat daarvan de cijfermatige gevolgen zijn voor de inkomstenbelasting. Daarbij weegt de Nationale ombudsman mee dat in het controle-rapport al wordt erkend dat bij de opgelegde navorderingsaanslagen sprake is geweest van onjuistheden, en dat deze worden hersteld. Ook hierover bestaat dus geen onduidelijkheid. De enkele omstandigheid dat onduidelijkheid bestaat over de mate van toerekening aan verzoeker is onderkend in het controlerapport en weegt naar het oordeel van de Nationale ombudsman niet zo zwaar dat moet worden gezegd dat daarmee de onderbouwing van de navorderingsaanslagen onvoldoende duidelijk zou zijn. Bij dit laatste neemt de Nationale ombudsman in aanmerking dat verzoeker en zijn gemachtigde de hierover door de Belastingdienst gevraagde informatie niet hebben verstrekt.

Dit betekent dat niet gezegd kan worden dat uitstel had moeten worden verleend op de door verzoeker gestelde omstandigheid dat het gaat om 'tot behoud van rechten' opgelegde aanslagen.

Op dit punt is de onderzochte gedraging behoorlijk.

*Marginale toetsing*

Volgens verzoeker heeft de directeur – bij gebreke daarvan door de ontvanger – ten onrechte verzuimd om een marginale toets te doen op de materiële verschuldigheid van de navorderingsaanslagen met boetes. De Nationale ombudsman volgt verzoeker niet in dit standpunt. Allereerst geldt dat het hier gaat om navorderingsaanslagen die nog niet

onherroepelijk vaststaan. Dan is de in artikel 1.1.5 van de Leidraad Invordering 2008 geregelde toets op de materiële verschuldigdheid niet aan de orde (zie Achtergrond, onder 3).

Naar het oordeel van de Nationale ombudsman noopt ook de uitspraak van Hof 's-Hertogenbosch van 5 februari 1990 (zie Achtergrond, onder 4.) de ontvanger c.q. de directeur niet tot het doen van een marginale toets op de materiële verschuldigdheid van de belastingschuld. Die uitspraak ziet op een specifieke situatie, te weten versnelde invordering ingevolge artikel 10 en 15 van de Invorderingswet<sup>2</sup>. Dat is een situatie waarin dwanginvordering plaatsvindt. Dat is een wezenlijk andere situatie dan die hier speelt. Hier gaat het immers niet om dwanginvordering maar de beoordeling of uitstel van betaling kan worden verleend. Dit klemt te meer nu – zoals eerder aangegeven – het invorderingsbeleid van de Belastingdienst voorschrijft dat geen onherroepelijke invorderingsmaatregelen worden getroffen gedurende de behandeling van een bezwaar-/beroepschrift, tenzij de belangen van de Staat geschaad worden.

Dit betekent dat niet kan worden gezegd dat de directeur is tekortgeschoten door het achterwege laten van de marginale toets op de materiële verschuldigdheid van de belastingschuld. Ten overvloede wijst de Nationale ombudsman er nog op dat feitelijk bij de behandeling van het beroepschrift informatie over de aanslagregeling is opgevraagd bij de inspecteur.

Voor zover verzoeker – al dan niet in dit verband – opmerkt dat de aanslagen onjuist en tot te hoge bedragen zijn vastgesteld c.q. dat deze zijn verjaard, geldt dat dat punten zijn die in de bestuursrechtelijke procedure aan de orde gesteld kunnen worden.

Op dit punt is de onderzochte gedraging behoorlijk.

#### *Het daadwerkelijk vragen om zekerheid*

Naar het oordeel van de Nationale ombudsman kan de directeur worden gevolgd in zijn beslissing dat de aard en omvang van de belastingschuld in relatie tot de verhaalsmogelijkheden reden geven om als voorwaarde voor het verlenen van uitstel van betaling zekerheid te vragen. Het gaat om navorderingsaanslagen met een 100% vergrijpboete die zijn opgelegd wegens het niet in de aangiften opnemen van gerechtigdheid tot buitenlandse bankrekeningen. Voorts gaat het om bedragen die zelfs als de correctie van onjuistheden zoals geschetst in het controlerapport worden meegenomen (zie Bijlage, onder 2.) een hoog bedrag belopen. Voorts is onbetwist dat er onvoldoende verhaalsmogelijkheden bekend zijn bij de ontvanger.

Vervolgens heeft de directeur overwogen dat het vragen van 100% zekerheid in dit geval niet gerechtvaardigd is. Dit omdat een deel van de navorderingsaanslagen mogelijk niet

---

<sup>2</sup> In een aantal situaties wenst de ontvanger een geformaliseerde belastingschuld versneld in te vorderen. In dat geval wordt niet de reguliere betalingstermijn van veertien dagen afgewacht. De deurwaarder zal dan na het betekenen van het dwangbevel (deze levert een executoriale titel op) direct overgaan tot het leggen van beslag.

is toe te rekenen aan verzoeker. Op grond daarvan heeft de directeur besloten dat de zekerheid beperkt mag blijven tot 80% van het bedrag van de navorderingsaanslagen. Gegeven de motivering daarvoor, met name dat verzoeker voor een percentage van 80% aandeelhouder was, is het naar het oordeel van de Nationale ombudsman te billijken dat op grond van dit argument de gevraagde zekerheid is beperkt tot het percentage van 80%.

In zoverre is de onderzochte gedraging behoorlijk.

De Nationale ombudsman constateert dat in de navorderingsaanslagen bedragen zijn begrepen waarvan de Belastingdienst erkent dat die onterecht zijn. Het gaat, aldus de directeur, om de brutering van het dividend en wettelijke verdeling van de gemeenschappelijk inkomensbestanddelen. De Belastingdienst heeft toegezegd dit in de bezwaarfase te zullen corrigeren. Hoewel de Nationale ombudsman de argumentatie van de Belastingdienst omtrent de verwachtingen en mogelijkheden van interne compensatie begrijpt, vindt hij toch dat de vaststelling dat de navorderingsaanslagen zoals die zijn opgelegd te hoog zijn, moet leiden tot een daarmee corresponderende matiging van de gevraagde zekerheid. Of, en zo ja in hoeverre, interne compensatie zal gaan plaatsvinden, is naar het oordeel van de Nationale ombudsman te weinig concreet om daar bij het vragen van zekerheid al rekening mee te houden. Dit oordeel geeft aanleiding tot het doen van een aanbeveling.

In zoverre is de onderzochte gedraging niet behoorlijk.

*Oordeel directeur in de beslissing op het beroepschrift.*

Gezien de in de beslissing van de directeur opgenomen overweging over de hoogte van de door de ontvanger gevraagde zekerheid (100% is niet gerechtvaardigd) en de matiging daarvan had het naar het oordeel van de Nationale ombudsman in de rede gelegen dat het beroepschrift op dat punt gegrond was verklaard. Terecht geeft de Belastingdienst zelf al aan dat het formeel juist was geweest als het beroepschrift op dat punt gegrond was verklaard.

In zoverre is de onderzochte gedraging niet behoorlijk.

De conclusie die verzoeker daar aan verbindt dat de directeur de ontvanger had moeten opgedragen een nieuwe beslissing te nemen op het verzoek miskent echter dat de directeur in alle gevallen waarin hij het beroep gegrond oordeelt, de zaak inhoudelijk kan afdoen, hetzij door het verzoek alsnog toe te wijzen, hetzij door het af te wijzen onder verbetering of vervanging van de gronden (zie Achtergrond, onder 1). Niet valt in te zien dat dit anders zou zijn bij een gedeeltelijk gegrond beroep.

Op dit punt is de onderzochte gedraging behoorlijk.

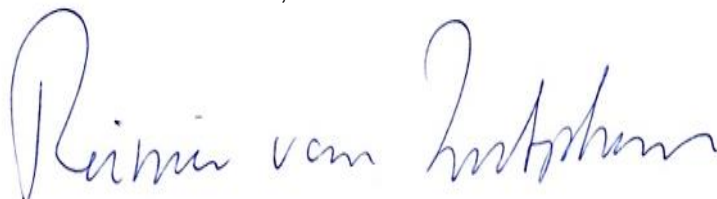
## CONCLUSIE

De klacht over de onderzochte gedraging van de directeur Belastingen van de Belastingdienst is niet gegrond, behoudens voor zover het beroep niet gegrond is verklaard op het punt van het vragen door de ontvanger van 100% zekerheid en op het punt dat de gevraagde zekerheid niet is gematigd met een bedrag dat correspondeert met de door te voeren correcties op de navorderingsaanslagen voor de onjuistheden betreffende de brutering van het dividend en wettelijke verdeling van de gemeenschappelijk inkomensbestanddelen. Op die laatste punten is de klacht gegrond wegens strijd met het redelijkheidsvereiste.

## AANBEVELING

De Minister van Financiën wordt in overweging gegeven te bevorderen dat de directeur Belastingen van de Belastingdienst in dit geval de gevraagde zekerheid als voorwaarde voor uitstel van betaling verder matigt in overeenstemming met de (plaats te vinden) correctie van de onjuistheden in de opgelegde navorderingsaanslagen op de punten van de brutering van het dividend en wettelijke verdeling van de gemeenschappelijk inkomensbestanddelen.

De Nationale ombudsman,



Reinier van Zutphen

## ACHTERGROND

### 1. Leidraad Invordering 2008

#### 25.1.10.

##### **Uitstel voor een aanslag ter behoud van rechten**

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

#### 25.1.11.

##### **Uitstel voor een bestuurlijke boete**

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

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

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

#### 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.

#### **25.7.3. Beslissing directeur op beroepschrift bij uitstel**

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

## 2. Instructie Invordering en Belastingdeurwaarders

### **35.3 Bezwaar bestuurlijke boete**

De ontvanger verleent altijd uitstel van betaling voor een bestuurlijke boete in verband met bezwaar, beroep (in hoger beroep). Dit geldt ook voor de bestuurlijke boete in een belastingaanslag waarvan de bedragen van die belastingaanslag en van de bestuurlijke boete op één aanslagbiljet of beschikking zijn opgenomen. De ontvanger verleent dit uitstel niet als uit het bezwaarschrift blijkt dat het bezwaar niet gaat over die bestuurlijke boete.

Bij het uitstel kan de ontvanger afspreken dat maatregelen worden genomen om de belangen van de Staat veilig te stellen. De ontvanger verleent het uitstel totdat de inspecteur uitspraak op het bezwaarschrift doet.

(...)

### **35.4 Zekerheid voor betwiste schuld**

Voor het verlenen van uitstel van betaling kan de ontvanger zekerheid vragen voor de betwiste belastingschuld. Hij zal dit in principe alleen doen als door de aard en omvang van de schuld, in verhouding tot de bekende verhaalsmogelijkheden daarvoor reden is. Ook het eerder getoonde aangifte- en betalingsgedrag kan reden zijn zekerheid te eisen.

(...)

### **35.5 Onherroepelijke maatregelen voor betwiste belastingschuld**

De ontvanger verleent voor een betwiste belastingschuld geen uitstel van betaling, als de gevraagde zekerheid niet wordt gegeven. Hij neemt in principe voor de betwiste

belastingenschuld geen onherroepelijke invorderingsmaatregelen zolang de belastingaanslag waartegen een bezwaarschrift is ingediend niet onherroepelijk vaststaat.

Als echter blijkt dat de belangen van de Staat of de belangen van de belastingsschuldige hierdoor zouden worden geschaad, kan de ontvanger de onherroepelijke maatregelen wel nemen. Het alleen leggen van beslag dat feitelijk geldt als bewaringsmaatregel, is hier dan geen onherroepelijke invorderingsmaatregel.

3. 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 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. 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.

4. Uitspraak Hof 's-Hertogenbosch van 5 februari 1990, ECLI:NL:GHSHE:1990:AW6843:

4.3. De strekking van de drie andere grieven is bestrijding van het oordeel van de Rechtbank (en de gronden waarop dit oordeel steunt) dat de Ontvanger bij de uitvaardiging van dwangbevelen met toepassing van artikel 9 juncto 14 bis van de Invorderingswet en bij de beslaglegging niet onjuist heeft gehandeld.

Aldus treffen deze grieven doel: bij de op 14 februari 1986 tegen V getroffen maatregelen heeft de Ontvanger bepaald onvoldoende zorgvuldigheid jegens V betracht. Het Hof grondt zijn oordeel op de navolgende feiten:

a. De ontvanger is tot de vervroegde invordering zomede beslaglegging overgegaan in verband met ambtshalve aanslagen welke wat het jaar 1983 betreft met dagtekening van 31 januari 1986 zijn vastgesteld op grond van een reeds van 28 augustus 1985 daterende mededeling van de FIOD aan de inspecteur:

„Tijdens een door de FIOD ingesteld onderzoek tegen het bedrijf A Installatietechniek BV, gevestigd te X is gebleken dat door A aan de hieronder genoemde personen provisiebetalingen zijn gedaan.

1. V, geboren ... oktober 19.., wonende te D, Z-laan 00. Inzake „diverse projecten". d.d. 6 mei 1983 f 30 000 (zie bijlage 1), d.d. 8 juni 1983 f 160 000 (zie bijlage 2)."

Ook over 1984 werden toen ambtshalve aanslagen opgelegd hoewel V een uitstel tot 31 maart 1986 had verkregen voor het doen van aangifte van zijn inkomen over 1984, welk uitstel dus nog niet was verstreken.

b. De beslaglegging vond plaats terzake van 5 belastingaanslagen/premieheffingen over 1983 tot een totaalbedrag van f 343 734 en terzake van 2 belastingaanslagen/premieheffing over 1984 tot een bedrag van f 107 018.

c. Het inkomen over 1983 is thans door de Inspecteur op nihil bepaald, hetgeen betekent, dat het totale bedrag van f 343 734 niet verschuldigd is gebleken.

d. De inspecteur die uiteindelijk geen andere aanleiding had tot de vaststelling van de ambtshalve aanslagen over te gaan dan de reeds maanden oude summier informatie van de FIOD, won geen inlichtingen in bij V (van nadere inlichtingen elders is niets gebleken) over de juistheid van die informatie en de reden waarom V de bedoelde provisies niet had opgegeven als inkomen. - V had de inspecteur dan kunnen mededelen dat hij reeds sinds 1984 procedeerde over de vraag of hij wel recht had op die provisies -.

e. De beleidslijn is, zoals de Ontvanger zelf stelt, dat hij voor hij tot ingrijpende invorderingsmaatregelen voor nog niet onherroepelijke aanslagen overgaat, de juistheid van die aanslagen marginaal toetst. De Ontvanger stelt dit in casu te hebben gedaan door bij de inspecteur naar de juistheid te informeren. V betwist dit. De Ontvanger biedt geen bewijs aan zodat niet mag worden aangenomen dat de Ontvanger deze informatie heeft ingewonnen. De vraag of de Ontvanger op inlichtingen van de inspecteur - aangenomen dat deze ondanks het onder d vermelde positief zouden zijn geweest - mocht vertrouwen komt dus niet aan de orde.

f. De Ontvanger is zonder voorafgaande aanmaning tot deze drastische invorderingsmaatregelen overgegaan op een tijdstip, waarop V met vakantie in het buitenland was, terwijl op dat tijdstip, naar van algemene bekendheid is, vele Nederlanders zeker met maatschappelijke achtergronden als V en van zijn leeftijd met vakantie buitenslands plegen te vertoeven, namelijk gedurende de krokus- ofwel carnavalsvakantie.

4.4.1. Gelet op het vorenstaande is het Hof van oordeel, dat de Ontvanger onrechtmatig gehandeld heeft terzake van de litigieuze invorderingsmaatregelen (...)

5. Uitspraak Rechtbank Amsterdam van 21 december 2016, ECLI:NL:RBAMS:2016:9126:

5.2. De voorzieningenrechter stelt vervolgens voorop dat het uitgangspunt is dat het bezwaar geen schorsende werking heeft. Dat betekent dat verweerder hangende het bezwaar tot invordering van de boete mag overgaan, tenzij naar voorlopig oordeel het bestreden besluit onrechtmatig is dan wel na afweging van de betrokken belangen het belang van verzoeker om vooralsnog niet tot invordering over te gaan dient te prevaleren.

5.3 Uit het advies van de Raad van State van 13 juli 2015 (W03.15.0138/II) volgt dat in het strafrecht wel schorsende werking verbonden is aan het instellen van rechtsmiddelen, maar in het bestuursrecht niet. Hierdoor hangt het van het handhavingssysteem dat door de overheid gebruik wordt af, of het aanwenden van een rechtsmiddel schorsing van de sanctieoplegging met zich brengt. De Afdeling overweegt vervolgens:

*De Afdeling merkt op dat bij de parlementaire behandeling van de Vierde tranche van de Awb in 2004 de regering reeds is ingegaan op de kwestie van de schorsende werking van rechtsmiddelen in het bestuursrecht. De wetgever achtte de schorsende werking niet gewenst, omdat daarmee de slagvaardigheid van het bestuursrecht in gevaar zou komen. Omdat de wetgever beseftte dat reeds op dat moment zeer hoge boetes met onevenredige financiële lasten voor de justitiabele in geval van de verplichting tot onmiddellijke betaling, bijvoorbeeld op het gebied van mededinging, konden worden opgelegd, koos hij ervoor alleen bij wijze van uitzondering de schorsende werking aan rechtsmiddelen in enkele bijzondere wetten te verlenen. Bovendien zou het ontbreken van de schorsende werking in het bestuursrecht niet problematisch zijn nu de justitiabele altijd om opschorting van de tenuitvoerlegging van de boete kan vragen in de voorlopige voorzienig procedure ex art. 8:81 Awb.*

*Sinds de Vierde tranche van 2004 zijn er aanzienlijk meer hoge bestuurlijke boetes. Anders dan in toen werd verondersteld gaat het hier niet alleen om miljoenenboetes voor grote bedrijven, maar ook om zware boetes voor kleine ondernemingen en zelfs particulieren. Boetes in dit soort gevallen kunnen een ingrijpend karakter hebben en tot een onevenredige financiële last leiden. Het is de vraag in hoeverre de mogelijkheid van het aanvragen van de voorlopige voorziening bij de bestuursrechter in dit soort gevallen soelaas kan bieden. Uit de jurisprudentie blijkt dat de bestuursrechter in dergelijke situaties niet gauw spoedeisendheid van het belang aanneemt. Op basis van het voorgaande lijkt er op voorhand geen rechtvaardiging te bestaan voor het verschil tussen het strafrecht en het bestuursrecht en het ontbreken van schorsende werking van rechtsmiddelen voor het bestuursrecht in het licht van de ingrijpend gewijzigde context waarin de bestuurlijke boete tegenwoordig functioneert.*

5.4 De voorzieningenrechter overweegt dat verzoeker de rechtmatigheid van het bestreden besluit bestrijdt. Uit de inmiddels overgelegde stukken blijkt verder dat de financiële situatie van (de onderneming van) verzoeker niet rooskleurig is. De beoordeling van de rechtmatigheid van het bestreden besluit vergt in dit geval een gedegen onderzoek, daaronder begrepen de evenredigheid van de bestuurlijke boete.

Gelet op de gronden die verzoeker heeft aangevoerd, leent de zaak zich naar het oordeel van de voorzieningenrechter niet voor een voorlopig rechtmatigheidsoordeel in deze procedure en zal beslist worden op grond van een belangenafweging

5.5 Bij deze belangenafweging laat de voorzieningenrechter een rol spelen dat het om een punitieve sanctie gaat. Daarnaast speelt het advies van de Raad van State zoals weergegeven onder overweging 5.3 een rol. Daaruit blijkt dat er op voorhand geen rechtvaardiging lijkt te bestaan tussen de keus voor het verschil tussen het strafrecht en het bestuursrecht en het ontbreken van schorsende werking van rechtsmiddelen in het bestuursrecht in het licht van de ingrijpende gewijzigde context waarin de bestuurlijke boete functioneert. De voorzieningenrechter is daarom van oordeel dat in een situatie waarin nog niet vaststaat of de bestuurlijke boete, ook gelet op de evenredigheid, terecht is opgelegd, terwijl invordering van een boete tot onomkeerbare gevolgen voor de uitoefening van de onderneming van verzoeker zou kunnen leiden, verweerder een zwaarwegend belang dient te hebben om - hangende de bezwaarprocedure - tot invordering van de boete over te gaan. Daarbij zal verweerder moeten onderbouwen dat van hem niet kan worden gevergd de bezwaarprocedure af te wachten. En dergelijk belang is niet gesteld door verweerder en ook niet gebleken.

## BIJLAGE

1. In het rapport boekenonderzoek is voor de gevolgen voor de inkomstenbelasting het volgende opgenomen:

### 3 Gevolgen voor de inkomstenbelasting

#### 3.1 Algemeen

Uit de door ons uit Zwitserland ontvangen informatie bleek dat (verzoeker; N.o.) (mede)gerechtigd is geweest tot Zwitserse bankrekeningen.

Ons is niet bekend in welke verhouding bovenstaande gelden ten goede zijn gekomen bij welke aandeelhouder.

Nu (verzoeker; N.o.) door zijn gerechtigheid kon beschikken over de gelden concluderen wij, mede ook ter behoud van rechten, dat (verzoeker; N.o.) voor 100% gerechtigd is geweest in de gelden.

Mocht uiteindelijk blijken dat (verzoeker; N.o.) voor een lager deel gerechtigd is geweest dan zal met de hieruit voortkomende fiscale gevolgen rekening worden gehouden.

Deze bedragen, of een deel hiervan, zijn door (verzoeker; N.o.) niet in zijn aangiften inkomstenbelasting aangegeven. Ook de saldi van de Zwitserse bankrekeningen zijn niet in zijn aangiften opgenomen. Gezien de hoogte van het bedragen, ook ten opzichte van het aangegeven inkomen in box 1, betreft dit absoluut en relatief gezien omvangrijke bedragen. Dit houdt in dat de vereiste aangiften niet zijn gedaan.

Deze gelden zijn als uitdeling en daarom als dividend voor (verzoeker; N.o.) aan te merken. Dividend ontvangen van T BV. (Verzoeker; N.o.) was directeur en (middellijk) 80% aandeelhouder van T BV. Tevens is de andere aandeelhouder familie van hem. (Verzoeker; N.o.) moet zich bewust zijn geweest dat de gelden bestemd waren voor T BV en dat, nu T BV deze bedragen liet storten op een bankrekening waartoe (verzoeker; N.o.) gerechtigd was, er sprake was van een bevoordeling in de aandeelhoudersverhouding.

Als dividend is aan te merken:

2002 € 745.481  
 2003 € 600.246  
 2004 € 452.521  
 2005 € 457.770  
 2006 € 202.000  
 2007 € 79.100  
 2008 € 78.480

**Conclusie/gevolgen box 2**

Het inkomen in box 2 zal worden verhoogd met het dividend.

**Inkomsten box 3**

Ons is niet bekend in hoeverre deze gelden door (verzoeker; N.o.) daadwerkelijk zijn opgenomen. Ook is dus niet bekend wat de saldi van de bankrekening op 1 januari 2002 tot en met 1 januari 2009 zijn.

De meer verschuldigde belasting in box 3 bedraagt 30% van 4% = 1,2% van het gemiddelde vermogen.

Een redelijke schatting in het voordeel van (verzoeker; N.o.) is dat het saldo per 1 januari 2002 nihil is en per 1 januari 2003 € 745.481. Dit heeft een gemiddeld vermogen tot gevolg van € 372.774.

Een redelijke schatting is dat het saldo per 1 januari 2003 € 745.481 bedraagt (netto dividend over 2002) en per 1 januari 2004 € 1.345.727 (saldo 1 januari plus netto dividend). Dit heeft een gemiddeld vermogen tot gevolg van € 1.045.604.

Voor de jaren daarna is het saldo per 1 januari verhoogd met het jaarlijks ontvangen dividend, maar verminderd met een geschat bedrag aan opgenomen gelden. Door ons is aangenomen dat jaarlijks, vanaf 2004, een bedrag van (afgerond) ruim € 100.000 van de rekening is opgenomen.

**Conclusie/gevolgen box 3**

2002 Hoger vermogen € 372.774

2003 Hoger vermogen € 1.045.604

2004 Hoger vermogen € 1.470.000

2005 Hoger vermogen € 1.825.000

2006 Hoger vermogen € 2.050.000

2007 Hoger vermogen € 2.090.000

2008 Hoger vermogen € 2.065.000

**3.2 Onjuistheid in eerdere correspondentie en navorderingen****3.2.1 Eerdere correspondentie en navorderingen (verzoeker; N.o.)**

Het voornemen tot het opleggen van deze navorderingsaanslagen (met boete) aan (verzoeker; N.o.) is kenbaar gemaakt in de volgende brieven: (...).

Over de jaren 2002 en 2003 zijn ter behoud van rechten reeds navorderingsaanslagen opgelegd. Tegen beide navorderingsaanslagen is door (verzoeker; N.o.) bezwaar ingediend.

Onze brieven waren op onderdelen fout. Hierna volgt een toelichting en in paragraaf 3.3 herstellen wij de fouten.

**3.2.2 Gemeenschappelijk inkomensbestanddeel**

Het dividend is een gemeenschappelijk inkomensbestanddeel en dient op grond van artikel 2.17 lid 4 (wettekst 2001 t/m 2004) en artikel 2.17, lid 3 (wettekst vanaf 2005)

Wet inkomstenbelasting 2001, toegerekend te worden aan (verzoeker; N.o.) en aan zijn fiscale partner mevrouw Y, ieder voor een gelijk deel. Dit is tevens van toepassing voor de correctie van de vermogensrendementsheffing van box 3.

Dit houdt in dat 50% van de door ons genoemde bedragen door middel van navorderingsaanslagen zullen worden gecorrigeerd op het inkomen van (verzoeker; N.o.) en 50% op het inkomen van zijn fiscale partner mevrouw Y.

### 3.2.3 Tarief dividendbelasting 2007

In onze brief van 18 oktober 2016 hebben wij in 2007 als tarief voor de dividendbelasting ook 25% gehanteerd. Dit is echter niet juist. In 2007 bedroeg het tarief over ontvangen dividend tot een bedrag van € 250.000 22%, terwijl het tarief voor het meerdere € 25% bedroeg.

### 3.2.4 Dividend

De gelden waren aangemerkt als dividend voor (verzoeker; N.o.). Voor de uitdeling waren deze bedragen gebruteerd.

Deze brutering was onjuist, omdat geen naheffingsaanslagen dividendbelasting worden opgelegd. De dividenduitkering wordt rechtstreeks in de inkomensbelastingheffing van (verzoeker; N.o.) en mevrouw Y betrokken.

## 3.3 Aangepaste bedragen

### 3.3.1 Recapitulatie totaal

In totaliteit wordt het inkomen in box 2 en het gemiddeld vermogen in box 3 met de volgende bedragen verhoogd:

Jaar	box 2	box 3
2002	€ 745.481	€ 372.774
2003	€ 600.246	€ 1.045.604
2004	€ 452.521	€ 1.470.000
2005	€ 457.770	€ 1.825.000
2006	€ 202.000	€ 2.050.000
2007	€ 79.100	€ 2.090.000
2008	€ 78.480	€ 2.065.000

Hiervan is dus 50% voor (verzoeker; N.o.) en 50% voor zijn fiscale partner mevrouw Y.

### 3.3.2 Recapitulatie (verzoeker; N.o.):

Voor de (verzoeker; N.o.) leidt dit tot het volgende overzicht (50%):

Jaar	box 2	box 3
2002	€ 372.740	€ 186.387
2003	€ 300.123	€ 522.802
2004	€ 226.260	€ 735.000
2005	€ 228.885	€ 912.500
2006	€ 101.000	€ 1.025.000
2007	€ 39.550	€ 1.045.000
2008	€ 39.240	€ 1.032.500



Tegen de navorderingsaanslagen 2002 en 2003 is bezwaar ingediend. Bij het afdoen van deze bezwaren wordt rekening gehouden met bovenstaande aangepaste bedragen.

### 3.3.3 Recapitulatie mevrouw Y

Voor mevrouw Y (...) kunnen voor de jaren 2002 en 2003 geen navorderingsaanslagen meer worden opgelegd, aangezien deze jaren inmiddels verjaard zijn.

Voor mevrouw Y leidt dit tot het volgende overzicht (50%):

Jaar	box 2	box 3
2004	€ 226.260	€ 735.000
2005	€ 228.885	€ 912.500
2006	€ 101.000	€ 1.025.000
2007	€ 39.550	€ 1.045.000
2008	€ 39.240	€ 1.032.500

2. Overzicht van de bedragen van de navorderingsaanlagen (inclusief boetes) na correctie van onjuistheden.

Overzicht I

jaar 2002	was	herrekening**		
	Verzoeker	Verzoeker	mevr Y	
belasting box 2	€ 248.493,00	€ 93.185,00	€ 93.185,00	
belasting box 3	€ 4.473,00	€ 2.236,00	€ 2.236,00	
rente***	€ 118.461,00	€ 44.684,00	€ 44.684,00	
boete	€ 252.966,00	€ 95.421,00		
<b>totaal</b>	<b>€ 624.393,00</b>	<b>€ 235.526,00</b>	<b>€ 140.105,00</b>	<b>€ 375.631,00</b>

jaar 2003	was	herrekening**		
	Verzoeker	Verzoeker	mevr Y	
belasting box 2	€ 200.083,00	€ 75.030,00	€ 75.030,00	
belasting box 3	€ 12.547,00	€ 6.273,00	€ 6.273,00	
rente***	€ 94.348,00	€ 36.075,00	€ 36.075,00	
boete	€ 212.630,00	€ 81.303,00		
<b>totaal</b>	<b>€ 519.608,00</b>	<b>€ 198.681,00</b>	<b>€ 117.378,00</b>	<b>€ 316.059,00</b>

<b>Totaal 2002 en 2003</b>	<b>€ 1.144.001,00</b>	<b>€ 434.207,00</b>	<b>€ 257.483,00</b>	
----------------------------	-----------------------	---------------------	---------------------	--

- \* Inmiddels zijn ook voor de jaren 2004 t/m 2008 aanslagen opgelegd. Dit betreft alleen 2002 en 2003.
- \*\* Tenzij fiscaal partners alsnog kiezen voor een andere verdeling
- \*\*\* Voor herrekenende bedragen betreft dit een indicatie

### 3. Overzicht contacten van de Belastingdienst met verzoeker en/of zijn gemachtigde.

Op 25 april 2016 is het concept rapport voor de Vennootschapsbelasting verzonden. Hierin is onder andere opgenomen:

Na onze laatste brief van 9 juli 2015 is van (de gemachtigde; N.o.) geen inhoudelijke reactie ontvangen. Op 7 oktober 2015 is er telefonisch contact geweest met (de gemachtigde; N.o.). Hij gaf aan dat hij in de veronderstelling verkeerde dat in de brief was opgenomen dat als hij niet inhoudelijk zou reageren wij een rapport zouden uitbrengen en aanslagen zouden gaan opleggen. Dan pas heeft hij een ingang om in bezwaar te gaan.

Met (de gemachtigde; N.o.) is afgesproken dat wij een (concept)rapport maken waarop hij kan reageren. Na zijn reactie op het (concept)rapport zullen wij een definitief rapport maken en (eventuele) aanslagen gaan opleggen.

Dit heeft echter niet geleid tot een inhoudelijke reactie. Ook heeft het uiteindelijk nooit geleid tot een bespreking, waarbij wij de aanwezigheid van verzoeker verlangden.

Op 2 december 2016 is het definitieve VpB-rapport verzonden. In de aanbiedingsbrief is onder andere opgenomen:

Na verzending van het conceptrapport op 25 april 2016 zijn diverse brieven verzonden en ontvangen en is tevens telefonisch met u gesproken.

Belastingplichtige is tot de slotsom gekomen dat graag de mogelijkheid benut wordt om een gesprek aan te gaan met de Belastingdienst in de fase waarop een heroverweging zal plaatsvinden van hetgeen thans voorligt. Wij hebben aangenomen dat hiermee de bezwaarfase wordt bedoeld.

U wenste geen gebruik meer te maken van de mogelijkheid het conceptrapport inhoudelijk met ons te bespreken. Wij zijn van mening dat we voldoende pogingen hiertoe hebben ondernomen. Besloten is het conceptrapport in (bijna) ongewijzigde vorm definitief te maken. In vergelijking met het op 25 april 2016 verstuurd concept is alleen de paragraaf 1.2. (Verloop van het onderzoek) gewijzigd en paragraaf 8 (Slotopmerkingen) toegevoegd.

Overeenkomstig het rapport zijn voor de jaren 2003 t/m 2007 navorderingsaanslagen vennootschapsbelasting zonder boete opgelegd. Voor het jaar 2008 wordt deze nog opgelegd.

Na het opleggen van de aanslagen inkomstenbelasting 2002 en 2003 ter behoud van rechten, zijn op 18 oktober 2016 de aanslagen inkomstenbelasting 2004 tot en met 2008 aangekondigd.

Meerdere keren is inzicht gegeven in de opbouw van de bevindingen en is getracht in gesprek te komen.

Omdat de aanslagen vanaf 2004 zouden worden opgelegd, overeenkomstig het concept controlerapport vennootschapsbelasting van 26 april 2016, weigerde de adviseur nog met het controleteam te praten en zou overleg in de bezwaarfase worden voortgezet. De bezwaarfase loopt momenteel nog over de hele periode 2002 tot en met 2008.