



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: 19 februari 2018

Rapportnummer: 2018/006

SAMENVATTING

Verzoekster is het niet eens met de afwijzende beslissing van de directeur Belastingen van de Belastingdienst op haar beroep tegen de beslissing op haar verzoek om uitstel van betaling. De Nationale ombudsman constateert dat de directeur in zijn beslissing op het beroepschrift niet ingaat op alle gronden die in het beroepschrift zijn aangevoerd. Dit wordt ook door de directeur erkend die opmerkt dat de motivering van de afwijzende beslissing van de ontvanger en de uitspraak op het beroepschrift volledig had gekund en gemoeten. In zoverre vindt de Nationale ombudsman de klacht gegrond. Wel kon de directeur volgens de Nationale ombudsman in redelijkheid komen tot zijn oordeel dat de eis tot zekerheid als voorwaarde voor het verlenen van uitstel van betaling in verband met het gemaakte bezwaar gesteld mocht worden.

WAT IS DE KLACHT?

Verzoekster heeft een verzoek ingediend om uitstel van betaling voor een belasting-schuld (navorderingsaanslagen inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen 2004 tot en met 2008). De ontvanger is alleen bereid uitstel van betaling te verlenen onder de voorwaarde dat verzoekster zekerheid stelt. Verzoekster klaagt erover dat de directeur Belastingen van de Belastingdienst afwijzend heeft beslist op haar beroep tegen die beslissing.

WAT GING ER AAN DE KLACHT VOORAF?

Naar aanleiding van een door de Belastingdienst gehouden boekenonderzoek¹ zijn aan verzoekster navorderingsaanslagen inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen (ib/pvv) opgelegd over de jaren 2004 tot en met 2008 voor een bedrag van circa € 300.000 (exclusief rente).

De aan verzoekster opgelegde navorderingsaanslagen ib/pvv zijn gegrond op de omstandigheid dat zij fiscaal partner is van de heer M. Aan de heer M zijn over de jaren 2002 tot en met 2008 navorderingsaanslagen met 100% boetes opgelegd naar aanleiding van genoemd boekenonderzoek. In de aan de heer M. opgelegde navorderingsaanslagen is sprake van een gemeenschappelijk inkomensbestanddeel voor de Wet Inkomstenbelasting 2001 (niet opgegeven buitenlands vermogen/bankrekeningen). Dit gemeenschappelijk inkomensbestanddeel wordt bij de heer M gecorrigeerd en voor

¹ 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 verzoekster in haar hoedanigheid als fiscaal partner van de heer M die aandeelhouder is in K BV.

50% in aanmerking genomen bij verzoekster als fiscaal partner van de heer M. Dit leidde tot de aan verzoekster opgelegde navorderingsaanslagen.²

Verzoekster heeft tegen de aan haar opgelegde navorderingsaanslagen bezwaar ingediend. Zij vroeg de Belastingdienst om uitstel van betaling in verband met het gemaakte bezwaar.

De Belastingdienst (de ontvanger) liet verzoekster op 21 maart 2017 weten dat hij geen uitstel van betaling verleende. Dit omdat verzoekster geen gevolg had gegeven aan zijn verzoek van 28 februari 2017 om uiterlijk 14 maart 2017 zekerheid te verstrekken voor het gehele bedrag van de opgelegde navorderingsaanslagen van circa € 300.000. De ontvanger motiveerde zijn beslissing als volgt:

(...) 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:

- het betreft navorderingsaanslagen inkomstenbelasting (tijdvakken 2004 tot en met 2008 (...)) die zijn opgelegd naar aanleiding van een boekenonderzoek en de omvang van het bedrag van de te betalen aanslag van € 305.866 is substantieel;
- er zijn mij onvoldoende verhaalsmogelijkheden van (verzoekster; N.o.) bekend. Daarom bestaat het risico dat (verzoekster; N.o.) na afloop van de uitstelperiode niet in staat zal blijken te zijn om de aanslagen te betalen, terwijl de verhaalsobjecten onvoldoende zullen opbrengen om de belastingschuld te voldoen.

Op 29 maart 2017 diende verzoekster bij de directeur Belastingen van de Belastingdienst (hierna: de directeur) een beroepschrift in tegen de beslissing van 21 maart 2017. Volgens verzoekster kon de beslissing niet in stand blijven omdat het gaat om zogenaamde 'aanslagen ter behoud van rechten'. Op grond van artikel 25.1.10 van de Leidraad Invordering 2008 wordt voor dergelijke aanslagen ambtshalve uitstel van betaling verleend voor het gehele bedrag van de aanslag tot aan het moment dat de inspecteur aan belastingplichtige de precieze elementen van de aanslag heeft meegedeeld (zie Achtergrond, onder 1). Dat laatste is volgens verzoekster nog niet gebeurd. Voorts voerde verzoekster aan dat de navorderingsaanslagen vernietigd dienen te worden. Het had daarom volgens verzoekster op de weg van de ontvanger gelegen om de materiële verschuldigdheid van de aanslagen te toetsen. Uit de beslissing blijkt niet dat dat is gebeurd. Ten slotte vindt verzoekster dat de reden om volledige zekerheid te verlangen onvoldoende is gemotiveerd. De ontvanger volstaat volgens haar met 'enkele blote stellingen'. Ook blijkt niet dat de ontvanger rekening heeft gehouden (belangenafweging) met het aangifte- en betalingsgedrag in het verleden.

Op 27 juli 2017 heeft naar aanleiding van het ingediende beroepschrift een hoorgesprek plaatsgevonden. In het verslag daarvan is (onder meer) opgenomen:

² Zie ook het rapport van de Nationale ombudsman van 12 oktober 2017 (nummer 2017/116) ter zake van de heer M.

U vertelde dat (verzoekster; N.o.) de partner is van de heer M. Ten aanzien van de heer M en zijn onderneming heeft de inspecteur een boekenonderzoek ingesteld. In een later stadium is (verzoekster; N.o.) ook in het onderzoek betrokken. Dit vanwege het feit dat de inspecteur op enig moment geconstateerd heeft dat (verzoekster; N.o.) de fiscale partner is van de heer M.

Uit dit onderzoek is naar voren gekomen dat (verzoekster; N.o.) voor 50% aansprakelijk is omdat zij toegang zou hebben tot het vermogen van de heer M en zijn onderneming, waaronder bankrekeningen. (Verzoekster; N.o.) heeft echter geen toegang tot het vermogen van haar partner en zijn onderneming. De aan (verzoekster; N.o.) opgelegde belastingaanslagen zijn haar niet toe te rekenen. De verhouding van de aansprakelijkheid zou dan ook als volgt moeten zijn: 0% toe te rekenen aan (verzoekster; N.o.) en 100% aan de heer M.

Het vorenstaande gaat u binnen afzienbare tijd ook nog communiceren met de inspecteur.

Gezien wat hiervoor is opgenomen meent u dat er toch een marginale toets door de ontvanger plaats dient te vinden, ondanks het feit dat de belastingaanslagen nog niet onherroepelijk vast staan (artikel 1.1.5 van de Leidraad Invordering 2008 (zie Achtergrond, onder 2; N.o.)).

Verzoekster reageerde op 28 augustus 2017 op het hoorverslag:

(...) is naar voren gebracht dat (verzoekster; N.o.) niet over kennis beschikt(e) met betrekking tot de door de Belastingdienst genoemde bankrekeningen en zij (ook om die reden) niet gemachtigd is om informatie op te vragen en/of toegang te verkrijgen tot informatie omtrent deze bankrekeningen. De positie van (verzoekster; N.o.) is aldus een geheel andere dan die van haar echtgenoot, de heer M.

De verdeling van het gestelde vermogen op de betreffende bankrekeningen is door de inspecteur 50-50 toegerekend aan (verzoekster; N.o.) en haar echtgenoot. Op basis van deze verdeling zijn aan (verzoekster; N.o.) navorderingsaanslagen opgelegd. Gezien de hiervoor geschetste positie van (verzoekster; N.o.) is deze toerekening niet correct. De verdeling van de gestelde vermogensbestanddelen in de onderhavige zaak dient op grond van art. 2.17 Wet IB³ te zijn 0% (verzoekster; N.o.) en 100% de heer M.

Gelet op deze situatie is aangegeven dat de ontvanger de navorderingsaanslagen aan een marginale toets dient te onderwerpen.

Tevens zijn aan (verzoekster; N.o.) informatiebeschikkingen uitgereikt die betrekking hebben op de belastingjaren waar ook de aanslagen voor zijn opgelegd. Als gevolg van

³ Zie Achtergrond, onder 4.

het uitreiken van de informatiebeschikkingen - waardoor de termijnen worden geschorst – blijft (verzoekster; N.o.) nog langer in onzekerheid verkeren over de materiële verschuldigdheid van de aanslagen, welke materiële verschuldigdheid zij betwist.

Tot slot is verzocht de zaak terug te verwijzen naar de ontvanger, zodat de ontvanger een nieuwe beslissing kan nemen.

De directeur besliste op 11 september 2017 afwijzend op het beroepschrift:

Bij een verzoek om uitstel van betaling in verband met bezwaar kan de ontvanger als voorwaarde voor het verlenen van dit uitstel, zekerheid verlangen voor de bestreden belastingschuld op grond van artikel 25.2.5 van de Leidraad Invordering 2008.

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.

Nu de ontvanger zekerheid verlangt, dient er zekerheid verstrekt te worden voor het bestreden bedrag van de belastingschuld. Het verlangen van zekerheid wordt gerechtvaardigd door de aard, navorderingsaanslagen inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen over de belastingjaren 2004 tot en met 2008, en omvang van de belastingschuld, € 299.390,00, in relatie tot de bij de ontvanger bekend zijnde verhaalsmogelijkheden. Er zijn geen verhaalsmogelijkheden bekend bij de ontvanger.

Om die reden heb ik de beoordeling van het aangifte- en betalingsgedrag in het verleden, achterwege gelaten.

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

Verzoekster is het niet eens met de beslissing van de Belastingdienst om alleen uitstel van betaling te verlenen onder de voorwaarde van het stellen van zekerheid voor het gehele bedrag van de opgelegde navorderingsaanslagen. Zij is van mening dat de beslissing van de directeur onvoldoende is gemotiveerd. De overweging dat zekerheid is verlangd en daarom zekerheid moet worden verstrekt is een cirkelredenering en de stelling dat er geen verhaalsmogelijkheden bij de ontvanger bekend zijn, is onvoldoende om te komen tot afwijzing van het beroep. Ten eerste omdat het administratief beroep meerdere gronden bevatte en ten tweede omdat tijdens het hoorgesprek de positie van verzoekster uitvoering is toegelicht en dit vervolgens ook in een schriftelijke reactie op het summier hoorverslag van de directeur is herhaald. De directeur is op geen van de aangevoerde argumenten ingegaan en heeft deze aldus niet meegewogen in de uiteindelijke beslissing. Alvorens zijn beslissing te nemen dient de directeur de nodige kennis omtrent de relevante feiten en af te wegen belangen te vergaren, alsmede een belangenafweging te maken. Dat heeft de directeur in deze zaak verzuimd. Dit klemt te meer vanwege de bijzondere situatie waarin verzoekster verkeert. Zij beschikt niet over kennis met betrekking tot de door de Belastingdienst genoemde bankrekeningen op basis

waarvan de correcties zijn gebaseerd en zij is (ook om die reden) niet gemachtigd informatie op te vragen en/of toegang te verkrijgen tot informatie over deze bankrekeningen. De verdeling van de gestelde vermogensbestanddelen in de onderhavige zaak dient op grond van art. 2.17 Wet IB 2001 te zijn 0% verzoekster en 100% haar echtgenoot. Het had daarom op de weg van de ontvanger en de directeur gelegen de navorderingsaanslagen aan een marginale toets te onderwerpen. Het is daarom dat belanghebbende heeft verzocht de zaak terug te verwijzen naar de ontvanger, zodat hij een nieuwe beslissing kon nemen. Ook daar is geen respons op gekomen.

HOE REAGEERDE DE DIRECTEUR BELASTINGEN VAN DE BELASTINGDIENST?

De directeur wees er op dat deze zaak nauw verweven is met de eerdere klacht van de fiscaal partner/echtgenoot van verzoekster waarover het rapport van de Nationale ombudsman van 12 oktober 2017, nummer 2017/116, is uitgebracht.

De navorderingsaanslagen zijn opgelegd in verband met getraceerd en niet opgegeven buitenlands vermogen. Verzoekster stelt dat de aanslagen niet aan haar opgelegd hadden mogen worden omdat deze reeds bij haar echtgenoot zijn opgelegd en dat zij geen kennis heeft met betrekking tot de door de Belastingdienst genoemde bankrekeningen. Mede hierom stelt verzoekster dat de ontvanger, en in de beroepsfase, de directeur ten onrechte de aanslagen niet marginaal getoetst heeft.

Of, en in hoeverre, verzoekster bekend is met de genoemde bankrekeningen is voor de directeur niet na te gaan. Omdat haar echtgenoot, en zij zelf, geen medewerking verlenen aan de inspecteur heeft deze de geconstateerde feiten geheel belast bij haar en haar echtgenoot. Ingevolge het huwelijksgoederenregime zijn zij immers beide hoofdelijk aansprakelijk voor de belastingschuld.

Dat (uiteindelijk) het bij één van beide echtgenoten zal worden belast, of verdeeld over beide echtgenoten, maakt dit niet anders.

Gelet op de aard en de omvang van de aanslagen verzoekt de ontvanger op grond van art. 25.2.5 van de Leidraad Invordering 2008 zekerheid voor de gehele belastingschuld gedurende de procedure. Hiermee beperkt hij zijn invorderingsrisico. In dit geval is dit, gezien de verzwegen inkomsten, terecht.

Nu verzoekster en haar echtgenoot niet wensen mee te werken en openheid van zaken te verstrekken, heeft de ontvanger feitelijk geen andere keuze dan volledige zekerheid te verzoeken bij beide partners. Op voorhand is nu nog niet te bepalen wie voor welk deel belast zal worden (blijven).

Aangezien de aanslagen nog onderwerp zijn van een bezwaar/beroepsprocedure is er geen sprake van onherroepelijke aanslagen en is er geen verplichting tot marginale toetsing zoals bedoeld in art. 1.1.5. van de Leidraad Invordering 2008.

Hoewel de uiteindelijke conclusie niet anders kan zijn, is de directeur wel van mening dat de motivering van de afwijzende beschikking van de ontvanger en de uitspraak op het beroepschrift vollediger had gekund en ontmoeten. In de kern van de zaak draagt de uitspraak de beslissing maar dit had beter verwoord en toegelicht moeten worden.

HOE REAGEERDE VERZOEKSTER?

Op grond van art. 2.17 Wet IB is de gestelde belastingschuld 50-50 verdeeld over verzoekster en haar (fiscaal) partner, de heer M. Verzoekster en de heer M zijn niet gehuwd en er is tevens geen sprake van een geregistreerd partnerschap. De inspecteur heeft enkel voor een verdeling 50-50 gekozen vanwege het fiscale partnerschap dat volgt uit de wet. In deze zaak kan niet gesteld worden dat ingevolge het huwelijksgoederenregime beide personen hoofdelijk aansprakelijk zijn voor de (volledige) belastingschuld. Gekeken dient te worden naar de verdeling zoals deze geldt volgens artikel 2.17 Wet IB. Hier dient deze verdeling op basis van voornoemd wetsartikel te zijn 0% verzoekster en 100% de heer M.

NADERE REACTIE DIRECTEUR

Wat verzoekster over de verdeling van de gestelde belastingschuld naar voren brengt doet niets af aan de eis tot zekerheid. Feit is dat de inspecteur de aanslagen aan beide partners heeft opgelegd. Het al of niet belasten bij de een of de ander is onderdeel van de bezwaarprocedure en niet aan de ontvanger of directeur om hier een uitspraak over te doen.

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.

Verzoekster is van mening dat de beslissing van de directeur op haar beroepschrift onvoldoende is gemotiveerd. Naar het oordeel van de Nationale ombudsman kan verzoekster in dit standpunt worden gevolgd. Met verzoekster constateert de Nationale ombudsman dat de directeur in zijn beslissing op het beroepschrift niet ingaat op alle gronden die in het beroepschrift zijn aangevoerd. Zo wordt niet ingegaan op het argument dat uitstel van betaling had moeten worden verleend omdat het gaat om aanslagen opgelegd ter behoud van rechten. Ook wordt niet ingegaan op verzoeksters stelling dat de ontvanger, en in beroep, de directeur de materiële verschuldigdheid van de opgelegde navorderingsaanslagen had moeten toetsen. Evenmin wordt in de beslissing ingegaan op hetgeen verzoekster naar voren heeft gebracht over haar positie ten aanzien van de bankrekeningen (het gemeenschappelijk vermogensbestanddeel) en

haar visie dat deze voor 100% moeten worden toegerekend aan haar fiscaal partner/echtgenoot, de heer M. Dit wordt ook door de directeur erkend waar hij opmerkt dat de motivering van de afwijzende beslissing van de ontvanger en de uitspraak op het beroepschrift vollediger had gekund en gemoeten.

Op dit punt is de onderzochte gedraging niet behoorlijk.

Vervolgens dient de vraag te worden beantwoord of de directeur in redelijkheid kon komen tot zijn beslissing dat de ontvanger terecht zekerheid heeft gevraagd als voorwaarde voor het verlenen van uitstel van betaling in verband met het gemaakte bezwaar tegen de aan haar opgelegde navorderingsaanslagen. Bij het antwoord op deze vraag worden betrokken de argumenten die de directeur in zijn reactie op de klacht geeft.

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 van de belastingschuld dan wel de omvang van de belastingschuld in relatie tot de verhaalsmogelijkheden die bij de ontvanger bekend zijn, daartoe aanleiding geeft. Bij zijn beslissing houdt de ontvanger ook rekening met het aangifte- en betalingsgedrag in het verleden (zie Achtergrond, onder 1).

Naar het oordeel van de Nationale ombudsman kan de directeur worden gevolgd in zijn beslissing dat de aard en de omvang van de belastingschuld in relatie tot de verhaalsmogelijkheden reden geeft om als voorwaarde voor het verlenen van uitstel van betaling zekerheid te vragen. Het gaat hier om navorderingsaanslagen die zijn opgelegd in verband met getraceerd en niet opgegeven buitenlands vermogen. Daarbij gaat het om een bedrag dat substantieel is, te weten circa € 300.000. Voorts is onbetwist dat er geen verhaalsmogelijkheden bekend zijn bij de ontvanger.

Hetgeen verzoekster naar voren brengt over haar positie ten aanzien van de aan de navorderingsaanslagen ten grondslag liggende bankrekeningen (gemeenschappelijk vermogensbestanddeel) en dat naar haar mening ten onrechte daarvan 50% aan haar wordt toegerekend, maakt deze conclusie niet anders. In aanmerking genomen dat de aanslagen nog niet onherroepelijk zijn, was noch de ontvanger noch de directeur gehouden om de juistheid, de materiële verschuldigdheid, van de aan verzoekster opgelegde navorderingsaanslagen te toetsen. Immers, de in artikel 1.1.5. van de Leidraad Invordering 2008 geregelde toets op de materiële verschuldigdheid is niet aan de orde als de aanslagen niet onherroepelijk vaststaan (zie Achtergrond, onder 2.). Ook anderszins ziet de Nationale ombudsman niet dat de hier bedoelde argumenten van verzoekster de Belastingdienst hadden moeten weerhouden van het vragen van zekerheid. In zijn reactie op de klacht heeft de directeur duidelijk onderbouwd waarom er voor is gekozen om volledige zekerheid te vragen bij zowel verzoekster als haar fiscaal partner, de heer M. Naar het oordeel van de Nationale ombudsman kunnen die argumenten in redelijkheid de beslissing dragen om zowel bij verzoekster als haar fiscaal partner zekerheid te vragen. Met name vindt de Nationale ombudsman van belang dat de

directeur naar voren heeft gebracht dat door verzoeksters fiscaal partner, de heer M, en/of verzoekster geen medewerking wordt verleend aan de inspecteur en geen openheid van zaken wordt verstrekt. Het mag zo zijn dat verzoekster ook in de reactie op het verslag van bevindingen nadrukkelijk betwist dat 50% van de aan de navorderingsaanslagen ten grondslag liggende bankrekeningen aan haar kan worden toegerekend. Dit is echter een vraag die onderdeel uitmaakt van het geschil en die uiteindelijk ter beantwoording is aan de belastingrechter en niet aan de Nationale ombudsman. Naar het oordeel van de Nationale ombudsman valt verder niet in te zien dat de ontvanger op dit punt de inspecteur niet zou mogen volgen in diens ingenomen standpunt.

Ten slotte heeft verzoekster in haar beroep op de directeur aangevoerd dat de aan haar opgelegde navorderingsaanslagen nog steeds moeten worden beoordeeld als opgelegd ter behoud van rechten omdat de inspecteur de belastingplichtige de precieze elementen van de aanslag nog niet heeft meegedeeld. Verzoekster meent daarmee op grond van artikel 25.1.10 van de Leidraad Invordering 2008 aanspraak te hebben op ongeclausuleerd uitstel (dus zonder voorwaarde van zekerheid). De Nationale ombudsman heeft in zijn rapport van 12 oktober 2017, nummer 2017/116, ten aanzien van verzoeksters fiscaal partner al geoordeeld dat hij de vraag of de precieze elementen van de aanslag zijn meegedeeld beoordeelt vanuit de behoorlijkheid. Hij kijkt of op een toereikende wijze duidelijkheid is verstrekt over de gronden waarop de aanslagen zijn gebaseerd. De Nationale ombudsman concludeerde dat met het controlerapport op een toereikende wijze duidelijkheid is verstrekt en dat niet gezegd kan worden dat uitstel had moeten worden verleend op gestelde omstandigheid dat het gaat om 'tot behoud van rechten' opgelegde aanslagen (Zie Achtergrond, onder 3). Dat is in dit geval niet anders.

Met bovenstaande conclusie ziet de Nationale ombudsman ook niet dat de directeur de zaak had moeten terugverwijzen naar de ontvanger.

Op dit punt is de onderzochte gedraging behoorlijk.

CONCLUSIE

De klacht over de onderzochte gedraging van de directeur Belastingen van de Belastingdienst is gegrond op het punt van de motivering van de beslissing op het beroepschrift wegens schending van het motiveringsvereiste. Voor het overige is de klacht niet gegrond.

De Nationale ombudsman,



Reinier van Zutphen

ACHTERGROND

1. Leidraad Invordering 2008

Artikel 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

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 van de belastingschuld dan wel de omvang van de belastingschuld in relatie tot de verhaalsmogelijkheden die bij de ontvanger bekend zijn, daartoe aanleiding geeft. Daarnaast houdt de ontvanger bij zijn beslissing rekening met het aangifte- en betalingsgedrag van de belastingschuldige.

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

Naast het zoveel mogelijk handelen in overeenstemming met de Awb moet de ontvanger bij zijn handelen de algemene beginselen van behoorlijk bestuur in acht nemen, ook als sprake is van privaatrechtelijke handelingen (beslag, executoriale verkoop en dergelijke). Dit betekent onder meer dat als de belastingschuldige in een verzoek aan de Belastingdienst aannemelijk heeft gemaakt dat er gegronde twijfels zijn bij de verschuldigdheid van een onherroepelijk geworden belastingaanslag, de ontvanger de belastingaanslag marginaal toetst. Onder een onherroepelijk vaststaande belastingaanslag wordt in dit verband verstaan een belastingaanslag waartegen geen bezwaar of beroep meer open staat en waarvoor evenmin een ambtshalve beoordeling mogelijk is in verband met termijnoverschrijding. Wanneer bij de marginale toetsing blijkt dat een belastingaanslag in materiële zin niet verschuldigd kan worden geacht, neemt de ontvanger voor een dergelijke aanslag geen invorderingsmaatregelen. Onder invorderingsmaatregelen worden niet alleen dwangmaatregelen zoals de tenuitvoerlegging van een dwangbevel, maar ook de verrekening van een belastingaanslag met belastingteruggaven begrepen. Uitgangspunt hierbij is dat de marginale toetsing zich beperkt tot feiten die de ontvanger bekend zijn op het moment dat hij tot invordering overgaat.

3. In zijn rapport van 12 oktober 2017, nummer 2017/116 overwoog de Nationale ombudsman:

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 controlerapport 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.

4. Artikel 2.17 van de Wet Inkomstenbelasting 2001 luidt:

Toerekening inkomensbestanddelen, bestanddelen van de rendementsgrondslag, geheven dividendbelasting en korting voor groene beleggingen van de belastingplichtige en zijn partner.

1. Inkomensbestanddelen van de belastingplichtige en zijn partner worden in aanmerking genomen bij degene door wie de inkomensbestanddelen zijn genoten of op wie deze drukken. Bestanddelen van de rendementsgrondslag van de belastingplichtige en zijn partner worden in aanmerking genomen bij degene tot wiens bezit die bestanddelen behoren.

2. Gemeenschappelijke inkomensbestanddelen, de gezamenlijke grondslag sparen en beleggen, bedoeld in artikel 5.2, tweede lid, en de op grond van artikel 9.2 als voorheffing in aanmerking te nemen geheven dividendbelasting, van de belastingplichtige en zijn partner worden geacht bij hen op te komen, tot hun bezit te behoren onderscheidenlijk als voorheffing in aanmerking te worden genomen, in de onderlinge verhouding die zij daarvoor ieder jaar bij het doen van aangifte kiezen. De korting voor groene beleggingen, bedoeld in artikel 8.19, van de belastingplichtige en zijn partner wordt geacht bij hen op te komen in de verhouding die op grond van dit artikel wordt toegepast voor de gezamenlijke grondslag sparen en beleggen. Indien de gezamenlijke grondslag sparen en beleggen van de belastingplichtige en zijn partner nihil bedraagt, wordt de korting in aanmerking genomen bij degene met het hoogste verzamelinkomen. Indien het verzamelinkomen van de belastingplichtige en het verzamelinkomen van zijn partner aan elkaar gelijk zijn en de gezamenlijke grondslag sparen en beleggen van de belastingplichtige en zijn partner nihil bedraagt, wordt de korting in aanmerking genomen bij degene met de hoogste leeftijd.

3. Een gemeenschappelijk inkomensbestanddeel wordt geacht bij de belastingplichtige en zijn partner voor de helft op te komen, de gezamenlijke grondslag sparen en beleggen wordt geacht bij de belastingplichtige en zijn partner voor de helft tot hun bezit te behoren en de geheven dividendbelasting wordt geacht bij ieder voor de helft te zijn geheven voorzover zij daarvoor geen onderlinge verhouding hebben gekozen.
4. De voor een gemeenschappelijk inkomensbestanddeel, voor de gezamenlijke grondslag sparen en beleggen of voor de geheven dividendbelasting tot stand gekomen onderlinge verhouding kan door de belastingplichtige en zijn partner gezamenlijk worden gewijzigd tot het moment waarop de aanslag, navorderingsaanslag, conserverende aanslag of conserverende navorderingsaanslag van de belastingplichtige en zijn partner, onherroepelijk vaststaan. In afwijking van de eerste volzin kunnen de belastingplichtige en zijn partner de tot stand gekomen onderlinge verhouding nog wijzigen tot zes weken na een uitspraak van de Hoge Raad ingeval een in de eerste volzin bedoelde aanslag vanwege die uitspraak onherroepelijk komt vast te staan.
5. Indien de belastingplichtige gedurende het gehele kalenderjaar dezelfde partner heeft, zijn gemeenschappelijke inkomensbestanddelen:
 - a. belastbare inkomsten uit eigen woning;
 - b. het inkomen uit aanmerkelijk belang vóór vermindering met de persoonsgebonden aftrek;
 - c. de persoonsgebonden aftrek.
6. Indien een persoonsgebonden aftrek van een belastingplichtige in aanmerking is genomen bij zijn partner wordt een met die aftrek verband houdende negatieve persoonsgebonden aftrek eveneens in aanmerking genomen bij die partner, zo die persoon nog steeds kan kwalificeren als partner van de belastingplichtige.
7. Indien de belastingplichtige gedurende een deel van het kalenderjaar een partner heeft wordt hij voor de toepassing van dit artikel geacht het gehele kalenderjaar die partner te hebben gehad indien hij daarvoor samen met die partner kiest. De keuze wordt gemaakt bij verzoeken in verband met voorlopige teruggaaf of bij aangifte. De eerste volzin is niet van toepassing ingeval de belastingplichtige of zijn partner als gevolg van emigratie of immigratie niet het gehele kalenderjaar binnenlands belastingplichtig is en geen kwalificerende buitenlandse belastingplichtige is als bedoeld in artikel 7.8.
8. In afwijking van het vijfde lid en artikel 5.2, tweede lid, zijn het tweede tot en met het vierde lid ook van toepassing op de belastingplichtige en zijn partner, bedoeld in het zevende lid, derde volzin, over de periode waarin zij beiden binnenlands belastingplichtige zijn, mits de periode van binnenlandse belastingplicht gelijkijdig aanvangt en eindigt. Voor de toepassing van hoofdstuk 5 worden de belastingplichtige en zijn partner, bedoeld in de eerste volzin, geacht het gehele kalenderjaar dezelfde partner te hebben gehad.
9. Indien een keuze tot wijziging van de in het vierde lid bedoelde onderlinge verhouding zou moeten leiden tot een vermindering van een reeds onherroepelijk vaststaande aanslag, beslist de inspecteur binnen zes weken na ontvangst van de mededeling van die keuze bij een voor bezwaar vatbare beschikking. Rechtsmiddelen tegen de beschikking kunnen uitsluitend betrekking hebben op de toepassing van het vierde lid.

| Een beschikking als bedoeld in de eerste volzin biedt geen grond voor het opnieuw toepassen van het vierde lid.