



# 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 niet gegrond.

**Datum: 24 mei 2018**

**Rapportnummer: 2018/032**

## **SAMENVATTING**

Verzoekster klaagt over de wijze waarop de directeur Belastingen van de Belastingdienst haar beroep tegen de beslissing op haar verzoek om uitstel van betaling heeft behandeld. Het gaat om de gang van zaken rond het horen van verzoekster en voorts voert verzoekster aan dat de directeur in zijn beslissing argumenten opvoert die niet eerder aan haar zijn voorgehouden. Met dat laatste vindt verzoekster dat zij door de directeur wordt 'overvallen'. De Nationale ombudsman is van oordeel dat de directeur op de door verzoekster aangevoerde punten niet is tekortgeschoten.

Tevens heeft de Nationale ombudsman beoordeeld of de directeur in redelijkheid kon komen tot het oordeel dat de ontvanger terecht aan het verlenen van uitstel van betaling als voorwaarde heeft gesteld het stellen van zekerheid. Naar het oordeel van de Nationale ombudsman is dat het geval.

## **WAT IS DE KLACHT?**

Verzoekster heeft een verzoek ingediend om uitstel van betaling voor een belastingschuld (naheffingsaanslag kansspelbelasting 2011). De ontvanger is alleen bereid uitstel van betaling te verlenen onder de voorwaarde dat verzoekster zekerheid stelt. Verzoekster klaagt over de behandeling door de directeur Belastingen van de Belastingdienst van haar beroep tegen die beslissing.

## **WAT GING ER AAN DE KLACHT VOORAF?**

Verzoekster, een onderneming, exploiteert, verhuurt en beheert kansspelautomaten. Vanaf 1 juli 2008 heeft verzoekster aangifte gedaan voor de kansspelbelasting. Daarin is verzoekster er van uit gegaan dat de bruto spelopbrengst inclusief kansspelbelasting is en dat voor de berekening van de verschuldigde kansspelbelasting de bruto spelopbrengst op 129% moet worden gesteld. Verzoekster heeft tegen de door haar ingediende aangiften steeds bezwaar gemaakt. Reden hiervoor is de discussie over de heffingsgrondslag van de belasting.

De Belastingdienst liet op de ingediende bezwaarschriften steeds weten deze – met goedvinden van verzoekster – aan te houden totdat de belastingrechter zich in hoogste instantie zou hebben uitgesproken over de geschilpunten inzake de heffing van kansspelbelasting.

Op 31 maart 2016 startte de Belastingdienst bij verzoekster een controle. Tijdens dit onderzoek legde de Belastingdienst 'ter behoud van rechten' aan verzoekster een naheffingsaanslag kansspelbelasting op over het jaar 2011 voor een bedrag van € 82.399. Verzoekster diende tegen deze naheffingsaanslag een bezwaarschrift in. In het bezwaarschrift werd gevraagd om tijdens de behandeling daarvan uitstel van betaling te verlenen. Op 21 april 2017 werd het rapport van de controle aan verzoekster uitgereikt.

De ontvanger liet verzoekster weten bereid te zijn om uitstel van betaling te verlenen tot 20 januari 2017. Voor uitstel na die datum stelde de ontvanger als voorwaarde dat verzoekster zekerheid stelde. Het (verdere) verzoek om uitstel van betaling werd op 4 april 2017 afgewezen omdat verzoekster de gevraagde zekerheid niet verstrekke.

Verzoekster diende tegen de beslissing van de ontvanger beroep in bij de directeur Belastingen van de Belastingdienst (hierna: de directeur).

Op 19 mei 2017 bevestigde de directeur de gemachtigde van verzoekster de gemaakte afspraak voor een telefonische toelichting op 15 augustus 2017. Daarbij werd aan de gemachtigde het advies van de ontvanger aan de directeur verstrekt.

De ontvanger gaf in zijn advies aan de directeur de volgende reden voor het afwijzen van het gevraagde uitstel:

Gevraagde zekerheid niet verstrekt. Gelet op de hoogte van de schuld en het feit dat er nog aanslagen te verwachten zijn voor een bedrag van meer dan € 500.000,00, staan de bekende verhaalsmogelijkheden niet in verhouding tot de hoogte van de schuld.

Daarnaast schreef de ontvanger:

De volgende feiten hebben ten aanzien van de belastingschuldige plaatsgevonden: Er is aanhoudend foutieve aangifte kansspelbelasting gedaan.

Een vorige vennootschap met dezelfde eigenaar heeft in het verleden ook niet aan de fiscale verplichtingen voldaan, waardoor aanzienlijke fiscale schade is geleden.

Verzoeksters gemachtigde reageerde met een brief van 20 juli 2017. Kort samengevat voerde verzoekster aan dat de ontvanger op geen enkele manier heeft gemotiveerd dat en waarom zekerheid moet worden verstrekt. Pas in het advies aan de directeur is sprake van enige motivering die echter niet voldoet aan het bepaalde in de Leidraad Invordering 2008. Ook geeft de ontvanger volgens verzoekster geen blijk onderzoek te hebben gedaan naar de verhaalsmogelijkheden. Daarmee is het voor verzoekster niet controleerbaar welke verhaalsmogelijkheden in de beoordeling zijn meegenomen en of die beoordeling dan compleet is geweest. Verzoekster betwist dat zij onvoldoende verhaal biedt voor de opgelegde aanslag kansspelbelasting. Verzoekster wijst er op dat zij maandelijks aangifte doet voor de kansspelbelasting en de belasting ook afdraagt. Daarover is geen discussie, wel over de wijze waarop de kansspelbelasting moet worden berekend. Er is dus sprake van een rechtsvraag waarover vermoedelijk tot in hoogste instantie zal worden geprocedeerd. Van het 'willens en wetens' te weinig afdragen van belasting is geen sprake. Verzoekster meent dat in het geval de ontvanger in een marginale toetsing van de belastingschuld had meegewogen dat sprake is van een fiscaal technische rechtsvraag hij uitstel van betaling had moeten verlenen. Het invorderen van de aanslag (schuld) alvorens verzoekster gebruik heeft kunnen maken van haar bezwaarrecht is - aldus verzoekster - in strijd met het zorgvuldigheidsbeginsel. Ten slotte vindt verzoekster dat de omstandigheden van een andere belastingschuldige ten onrechte in de afweging van de ontvanger worden betrokken.

In de brief was het volgende opgenomen:

Tijdens het hoorgesprek wil ik graag onderstaande nadere toelichting geven. Het leek mij goed om die op voorhand aan u toe te sturen. Wat mij betreft kan deze brief dienen als 'vervanging' van het hoorgesprek. Mocht u echter nog vragen hebben, dan ben ik uiteraard beschikbaar voor overleg.

Op 4 augustus 2017 liet de directeur verzoekster weten het standpunt te delen dat de beslissing van de ontvanger ongemotiveerd is. Daarom heeft de directeur de ontvanger in de gelegenheid gesteld alsnog te motiveren waarom zekerheid wordt gevraagd. De nadere motivering werd aan verzoekster verstrekt waarbij zij in de gelegenheid werd gesteld daarop te reageren.

De nadere motivering luidde:

(...) Gelet op de omvang van de aanslag en de bekende verhaalsmogelijkheden is zekerheid verlangd. De aanslag bedraagt ruim € 80.000. Van de controlerend ambtenaren is informatie ontvangen dat er in de vennootschap weinig/geen verhaalsmogelijkheden waren. Daarnaast zouden, gelet op de constatering bij het boekenonderzoek, ook over latere jaren nog aanslagen Kansspelbelasting worden opgelegd tot ca. € 600.000. Uit de balans per 31-12-2015 blijkt ook nauwelijks enige verhaalsmogelijkheid bij de vennootschap. Zeker als in acht wordt genomen dat binnen afzienbare tijd nog ca € 600.000 aanslagen erbij komen. Inmiddels zijn deze aanslagen ook opgelegd.

Rapport en balans als bijlagen bijgevoegd.

Tevens is meegenomen dat uit aangifte- en betalingsgedrag in het verleden blijkt dat het een niet-compliance klant betreft. Allereerst de bevindingen bij het boekenonderzoek. De bestuurder heeft, met inschakeling van een derde, niet-zakelijke transactie's tussen hem en de vennootschap, verhuisd. Voor de aangiften wordt de Kansspelbelasting jarenlang te laag berekend. De bestuurder is er van op de hoogte dat deze wijze van berekenen onjuist is. Daarnaast was de bestuurder, middels een holding (X), bestuurder/aandeelhouder van een andere vennootschap (Y, later Z) tot juni 2011. Bij deze vennootschap werden de aangiften Kansspelbelasting op gelijke, onjuiste wijze gedaan. Daarom werd in 2010 een naheffingsaanslag van ca € 500,000 opgelegd. In verband met bezwaar werd uitstel van betaling verleend. Activiteiten (klantenbestand, personeel, speelautomaten) zijn vervolgens voortgezet in deze, in 2011 opgerichte, vennootschap. Y/Z is in 2015 ontbonden door de Kamer van Koophandel. Gevreesd wordt voor een herhaling van deze gang van zaken als onvoorwaardelijk uitstel wordt verleend.

Verzoekster reageerde op 29 augustus 2017 op de nadere motivering van de ontvanger. Volgens verzoekster blijkt hieruit dat de aard van de belastingschuld geen reden vormde voor de gevraagde zekerheid. Waar het gaat om het criterium de omvang van de belastingschuld in relatie tot de verhaalsmogelijkheden merkt verzoekster op dat het moet gaan om de belastingschuld die ook daadwerkelijk is vastgesteld. Op het moment van het

verzoek was dat de naheffingsaanslag van € 82.399. Die volledige naheffingsaanslag wordt betwist. Verzoekster meent dat haar visie op de berekening van de verschuldigde kansspelbelasting de juiste is en niet die van de Belastingdienst.

Op basis van de omvang van de belastingschuld en de balans per einde 2015 en de verlies- en winstrekening moet volgens verzoekster de conclusie zijn dat er voldoende verhaalsmogelijkheden zijn. Daarmee is de stelling van de ontvanger dat verzoekster over weinig tot geen verhaalsmogelijkheden beschikt niet juist. Verzoekster merkt nog op dat de verwijzing naar de controlerend ambtenaren op dit punt niet is uitgewerkt. Uit het controler rapport blijkt niet van een vaststelling dat weinig tot geen verhaalsmogelijkheden beschikbaar zouden zijn.

Aangaande het criterium 'aangifte- en betalingsgedrag' benadrukte verzoekster dat het moet gaan om de belastingschuldige zelf. Verzoekster merkt op dat de ontvanger heeft gekeken naar het aangifte- en betalingsgedrag van een andere belastingplichtige en mogelijk anderszins belastingschuldige. Dat laatste doet niet ter zake.

Verzoekster stelt steeds op tijd haar aangiften ingediend en voldaan te hebben. Er is een discussie over een rechtsvraag; de berekeningsmethodiek van de verschuldigde kansspelbelasting, De Belastingdienst heeft keer op keer laten weten dat de Hoge Raad daarover nog een oordeel moet vellen. Dat oordeel is er tot op heden nog niet. Toch meent de inspecteur thans te moeten doorpakken en dan ook de ontvanger direct eisen te laten stellen aan het verstrekken van uitstel van betaling. Niet wordt duidelijk gemaakt waarop is gebaseerd dat wordt gevreesd voor een herhaling van een gang van zaken uit het verleden. Evenmin wordt duidelijk gemaakt om welke gang van zaken het dan zou gaan.

De gemachtigde vroeg niet om alsnog een verdere (telefonische) toelichting te mogen geven.

De directeur besliste op 12 september 2017 afwijzend op het beroepschrift:

Bij het beoordelen van de verhaalsmogelijkheden aan de hand van de balans per 31 december 2015 en de verlies- en winstrekening 2015 moet worden uitgegaan van de executie waarde van de activa. Daarbij moet ook rekening worden gehouden dat de waarde van de activa in april 2017 lager zal zijn. De enige post op de balans en verlies- en winstrekening 2015 waar feitelijk rekening mee kan worden gehouden betreft de transportmiddelen omdat de overige posten na anderhalf jaar totaal niet gelijk zullen zijn door diverse mutaties. Overigens blijkt dat na 31 december 2015 ook de post transportmiddelen mutaties vertoont. Zo zijn de twee motoren die in 2015 zijn aangeschaft voor totaal € 74.500 inmiddels verkocht. Hierdoor zal mede gelet op de afschrijving van de transportmiddelen de verhaalsmogelijkheden van de ontvanger onvoldoende zijn in relatie tot de omvang van de belastingschuld. Op grond van artikel 25.2.5 van de Leidraad Invordering 2008 kan de ontvanger voordat hij uitstel van betaling (...) verleent in die situatie zekerheid verlangen voor het bestreden bedrag.

De beoordeling van het aangifte- en betalingsbedrag (van verzoekster; N.o.) ziet niet alleen op de kansspelbelasting. Uit het controlerapport van 21 april 2017 blijkt dat de inspecteur aan (verzoekster; N.o.) een vergrijpboete heeft opgelegd omdat er sprake is van opzet waardoor de aanslagen vennootschapsbelasting 2013 en 2014 te laag zijn vastgesteld of anderszins te weinig belasting is geheven. Hierdoor geeft ook het aangiftegedrag van (verzoekster; N.o.) aanleiding om zekerheid te verlangen.

Gelet op het vorenstaande geeft de omvang van de belastingschuld in relatie tot de verhaalsmogelijkheden die bij de ontvanger bekend zijn van (verzoekster; N.o.) en haar aangiftegedrag aanleiding om zekerheid te verlangen voor de bestreden belastingschuld.

(...)

Op het punt van het horen was in de beslissing het volgende opgenomen: "U heeft op 1 augustus 2017 telefonisch contact gehad met de directeur en de afspraak van 8 augustus laten annuleren. U zag tevens helemaal af om telefonisch een toelichting te geven."

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

Verzoekster vindt dat de directeur ten onrechte in zijn beslissing heeft vermeld dat door de gemachtigde van verzoekster is afgezien van een hoorgesprek. Verzoeksters gemachtigde voert aan tijdens het gesprek van 1 augustus 2017 te hebben aangegeven dat de datum van het geplande hoorgesprek met de voormalig gemachtigde midden in haar vakantie viel. Om de voortgang in de administratieve beroepsprocedure te houden heeft zij in plaats van een telefonische toelichting, een schriftelijke toelichting verstrekt. De gemachtigde heeft tijdens het telefoongesprek gevraagd of die toelichting in goede orde was ontvangen en of daarover nog vragen waren. Die waren er op dat moment nog niet omdat de medewerker van de directeur de toelichting nog niet had doorgenomen. Daarop had de gemachtigde aangegeven dat als hij die vragen wel had, hij uiteraard contact kon opnemen. Alsmede dat wat haar betreft het telefonische hoorgesprek op 15 augustus kon worden geannuleerd. De gemachtigde merkte op dat zij hetgeen zij tijdens dat gesprek op te merken had, had vastgelegd in de brief. Van het helemaal afzien van een hoorgesprek is geen sprake geweest. Volgens de gemachtigde hebben zich na het telefoongesprek ontwikkelingen voorgedaan die de directeur ertoe hadden moeten brengen om verzoekster opnieuw uit te nodigen voor een hoorgesprek.

Verder stelt de gemachtigde dat de directeur in zijn beslissing argumenten opvoert die niet eerder aan verzoekster zijn voorgehouden. Verzoekster wordt daar volgens de gemachtigde mee overvallen. Het gaat er om dat uit het rapport van 21 april 2017 blijkt dat de inspecteur aan verzoekster een vergrijpboete heeft opgelegd omdat sprake is van opzet waardoor de aanslagen vennootschapsbelasting 2013 en 2014 te laag zijn vastgesteld of anderszins te weinig belasting is geheven. Daardoor leidt, aldus de directeur, ook het aangiftegedrag van verzoekster tot het verlangen van zekerheid. De gemachtigde merkt op dat verzoekster tegen de correcties op de aangiften vennootschapsbelasting 2013 en 2014, alsmede de opgelegde vergrijpboete bezwaar

heeft gemaakt. Volgens de gemachtigde heeft de inspecteur in het controlerapport op geen enkele wijze duidelijk gemaakt waarom deze correcties terecht zouden zijn. Zo stelt de inspecteur dat een auto voor een te lage prijs is verkocht. Verzoekster heeft de prijs in samenspraak met een gerenommeerde autogarage vastgesteld. Daarover heeft verzoekster de inspecteur ook geïnformeerd. De inspecteur reageert daarop op geen enkele wijze. De inspecteur komt niet verder dan 'roepen' dat de prijs te laag is. Waarop de inspecteur dat standpunt baseert, maakt hij op geen enkele wijze inzichtelijk of duidelijk. Evenmin licht de inspecteur toe waaruit de opzet van verzoekster zou blijken. De bewijslast daarvan ligt toch zeer zeker op de schouders van de inspecteur. Op dit moment is nog uiterst onzeker of de correcties en de boete van de inspecteur in de bezwaarfase wel in stand blijven.

De goede procesorde brengt mee dat de directeur zijn beslissing niet mag steunen op argumenten waarop de ontvanger zich niet heeft beroepen en waarover de belastingschuldige zich niet heeft kunnen uitlaten. De directeur had verzoekster dan ook in de gelegenheid moeten stellen om zich over dit nieuwe argument uit te laten. Bovendien had het in de rede gelegen dat de directeur niet alleen naar de positie van de inspecteur had gekeken, maar ook naar het bezwaarschrift van verzoekster tegen deze correcties. De gemachtigde verwees naar overwegingen uit het rapport van de Nationale ombudsman van 18 april 2016 nummer 2016/037 (zie Achtergrond, onder 3.)

De gemachtigde leidt uit het rapport af dat de ontvanger van de Belastingdienst, maar ook de directeur, zich dus niet achter de inspecteur mogen verschuilen. De ontvanger kan niet zeggen dat hij, omdat hij slechts competent is voor de invordering en niet voor de heffing, elke aanslag die hij van de inspecteur ter invordering krijgt, voetstoots als rechtmatig beschouwt en moet invorderen. Het zorgvuldigheidsbeginsel brengt mee dat hij ook de wijze van totstandkoming en de houdbaarheid van de aanslag beziet alvorens dwang uit te oefenen tegen een zich tegen de aanslag verzettende belastingschuldige. Dit vereiste geldt ook voor de directeur. De gemachtigde concludeert dat de directeur, afgezien van het feit dat hij ten onrechte een overvaltechniek heeft toegepast, ten onrechte slechts eenzijdig naar de correcties voor de vennootschapsbelasting 2013 en 2014, alsmede de boete heeft gekeken.

De gemachtigde benadrukte het naar zijn mening eenzijdige beeld waarmee de directeur naar het dossier heeft gekeken. Hij wees op de gevolgen die de directeur verbindt aan de winst- en verliesrekening 2015 en de balans 2015. De directeur stelt zich op het standpunt dat de waarde van de activa in april 2017 lager zal zijn. Volgens de gemachtigde is dat voor de reeds aanwezige activa voorstelbaar omdat daarop een afschrijving zit. Maar de directeur onderzoekt op geen enkele wijze of de onderneming nieuwe investeringen heeft gedaan die ertoe hebben geleid dat de activa in waarde zijn gestegen. Een zorgvuldige beoordeling van de verhaalsmogelijkheden noopt ertoe dat de directeur dit wel in zijn afweging meeneemt.

Nog opmerkelijker is hetgeen de directeur schrijft over de verkoop van de motoren. Door de verkoop daarvan, zo stelt de directeur, zullen verhaalsmogelijkheden van de ontvanger onvoldoende zijn. Maar tegenover de verkoop staat toch altijd een betaling. Zo ook in dit geval. Voor de positie van de ontvanger in deze zaak alleen maar gunstiger

want in plaats van dat als de naheffingsaanslag in stand zou blijven een motor moet worden verkocht, kan de ontvanger zich verhalen op het banksaldo. In plaats van een goed zijn er liquide middelen wat de invordering vergemakkelijkt. Dit laatste punt laat de directeur echter volledig buiten beschouwing. Ook daaruit blijkt dat de directeur doordendert om tot een voor de ontvanger gunstige beslissing te komen en daarbij de belangen van verzoekster volledig uit het oog verliest. De gemachtigde verwees naar overwegingen uit het rapport van de Nationale ombudsman van 23 oktober 2013, nummer 2013/153 (zie Achtergrond, onder 4.).

### **HOE REAGEERDE DE DIRECTEUR BELASTINGEN VAN DE BELASTINGDIENST?**

De directeur liet weten dat na binnenkomst van het beroepschrift de gemachtigde van verzoekster in een brief van 15 mei 2017 in de gelegenheid is gesteld om het beroepschrift mondeling toe te lichten. De gemachtigde heeft er voor gekozen om het beroepschrift telefonisch toe te lichten. Dit is in de brief van de directeur van 19 mei 2017 schriftelijk bevestigd. De telefonische toelichting zou door de gemachtigde op 15 augustus 2017 worden gegeven. Gemachtigde heeft op 1 augustus 2017 telefonisch contact gezocht met de directeur om de telefonische toelichting van 15 augustus 2017 te annuleren in verband met haar vakantie. Zij voegde daaraan toe indien er vragen waren over het beroepschrift er contact kon worden opgenomen met haar collega de heer H.

Bij de beoordeling van het ingediende beroepschrift heeft de directeur de ontvanger in de gelegenheid gesteld om zijn beschikking nader te motiveren. Hierover is gemachtigde door de directeur ingelicht via de mail op 4 augustus 2017. In de mail is gemachtigde in de gelegenheid gesteld om voor 1 september 2017 hierop te reageren. Daarbij zijn alle bijlagen die de ontvanger heeft toegestuurd om zijn standpunt om zekerheid te motiveren meegestuurd. Daarbij is ook het controlerapport meegestuurd als onderdeel van de motivering. In de brief van 29 augustus 2017 wordt door de gemachtigde gereageerd op de mail van 4 augustus 2017.

De gemachtigde gaat in op het feit dat ook wordt uitgegaan van het aangifte- en betalingsgedrag. Het nieuwe argument waar de gemachtigde op ingaat betreft het aangiftegedrag van haar cliënte aan de hand van het onderzoeksrapport van 21 april 2017. Hierdoor heeft de directeur geen aanleiding gezien om alsnog gemachtigde in de gelegenheid te stellen om het beroep mondeling toe te lichten.

Overigens is nergens in de beschikking van de directeur vastgelegd dat gemachtigde helemaal af zou zien van een hoorgesprek. Wel dat zij afziet van de telefonische toelichting zoals zij aangaf in het telefonisch contact van 1 augustus 2017.

Zolang de aanslag niet onherroepelijk vaststaat wordt vastgehouden aan het openstaande bedrag zoals de aanslag door de inspecteur is vastgesteld. De directeur ziet dan ook geen reden om rekening te houden met het ingediende bezwaarschrift. Immers, de directeur dient het bezwaarschrift tegen de aanslag in deze procedure niet te toetsen, maar de beschikking van de ontvanger waarin het uitstel niet wordt verleend.



De directeur gaat alleen over tot marginale toetsing van de aanslag indien die aanslag onherroepelijk vaststaat. Omdat hier nog geen sprake is van een onherroepelijke aanslag heeft de toetsing niet plaatsgevonden.

De Winst- en Verliesrekening 2015 van verzoekster komt niet overeen met de huidige transportmiddelen die zij bij het RDW op haar naam heeft staan. Voor welke bedragen deze zijn verkocht is niet bekend. Wel volgt hieruit dat de balans qua transportmiddelen in ieder geval wordt verminderd door de verkoop van de motoren. Hoe de balans er daarna uitziet, is mij niet duidelijk. Normaal gesproken zal de verkoopprijs geactiveerd moeten worden onder bank of liquide middelen. Hoe de balans nu is, is al helemaal niet duidelijk. De directeur kan niet beoordelen of nadien investeringen zijn gedaan.

### **REACTIE VERZOEKERSTER OP HET VERSLAG VAN BEVINDINGEN**

De discussie over de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting is inmiddels beslecht. De Inspecteur heeft de bezwaren van verzoekster (die hierop betrekking hebben) bij uitspraken op bezwaar van 22 en 24 januari 2008 geheel gegrond verklaard. De aanslagen alsmede de opgelegde boetes zijn daarmee volledig komen te vervallen. Voor de omzetbelasting geldt dat verzoekster zich heeft neergelegd bij het feit dat zij per abuis ten onrechte btw op een factuur heeft vermeld en dat enkel vanwege dat feit die btw al moet worden afgedragen. Die btw is inmiddels ook voldaan. Tussen partijen speelt dus nog alleen de discussie over de berekeningsmethodiek van de kansspelbelasting. Ten aanzien van die discussie is de actuele stand van zaken dat de rechtbank in Arnhem de beroepsprocedure die verzoekster hierover voert op vrijdag 6 april jl. ter zitting heeft behandeld. De rechtbank doet naar verwachting over ongeveer vier weken uitspraak.

### **WAT IS HET OORDEEL VAN DE NATIONALE OMBUDSMAN?**

Het vereiste van fair play houdt het volgende in. De overheid geeft de burger de mogelijkheid om zijn procedurele kansen te benutten en zorgt daarbij voor een eerlijke gang van zaken.

Verzoekster klaagt over de wijze waarop de directeur Belastingen van de Belastingdienst het door haar ingediende beroep tegen de beslissing van de ontvanger op haar verzoek om uitstel van betaling heeft behandeld.

#### *Het hoorgesprek*

Volgens verzoekster heeft de directeur ten onrechte in zijn beslissing vermeld dat door haar gemachtigde is afgezien van een hoorgesprek.

Allereerst merkt de Nationale ombudsman op dat in de beslissing van de directeur feitelijk staat vermeld dat de gemachtigde de afspraak voor een mondelinge toelichting op 8 (bedoeld wordt 15) augustus heeft laten annuleren en tevens helemaal afzag om telefonisch een toelichting te geven.

De Nationale ombudsman constateert dat de directeur met de gemachtigde van verzoekster een afspraak had gemaakt voor een telefonische toelichting op het beroepschrift op 15 augustus 2017. Dat betekent dat is gekozen voor een telefonische toelichting in plaats van een 'hoorgesprek'. De gemachtigde reageerde op 20 juli 2017 schriftelijk richting de directeur. Daarin gaf de gemachtigde aan dat zij tijdens het hoorgesprek hetgeen zij schreef als nadere toelichting wilde geven. Zij stuurde die toelichting op voorhand toe. Daarbij gaf zij aan dat wat haar betreft de brief kon dienen als 'vervanging' van het hoorgesprek. Op 1 augustus 2017 heeft de gemachtigde contact opgenomen met de directeur om de telefonische toelichting op 15 augustus 2017 te annuleren. Hetgeen de gemachtigde tijdens het gesprek op te merken had, was vastgelegd in de brief van 20 juli 2017. Voor vragen kon contact worden opgenomen met haar collega, de heer H.

In beginsel kan onder deze omstandigheden niet worden gezegd dat de directeur onjuist zou hebben gehandeld door in zijn beslissing op te nemen dat de gemachtigde de afspraak van 15 augustus 2017 heeft laten annuleren en tevens helemaal af zag om telefonisch een toelichting te geven. Dat neemt niet weg dat de Nationale ombudsman vindt dat dit anders kan komen te liggen in het geval er, zoals de gemachtigde stelt, na het telefoongesprek van 1 augustus 2017 ontwikkelingen zouden zijn geweest die maken dat de directeur de gemachtigde opnieuw had moeten uitnodigen voor een hoorgesprek/telefonische toelichting.

Kennelijk doelt de gemachtigde op het door de directeur opvoeren van argumenten die niet eerder aan verzoekster zijn voorgehouden. Het gaat daarbij om een argument uit het controlerapport van 21 april 2017. Opgemerkt wordt dat de directeur op 4 augustus 2017 aan de gemachtigde heeft laten weten met verzoekster van mening te zijn dat de beslissing van de ontvanger ongemotiveerd was. Daarom werd een nadere motivering verstrekt waarbij de gemachtigde in de gelegenheid werd gesteld om daarop te reageren. De gemachtigde heeft op 29 augustus 2017 ook daadwerkelijk en uitgebreid gereageerd. Hoewel de Nationale ombudsman vindt dat voorstelbaar was geweest dat de directeur de gemachtigde naar aanleiding van haar reactie nog eens had uitgenodigd voor een hoorgesprek/telefonische toelichting kan naar zijn oordeel niet worden gezegd dat het nalaten daarvan als niet behoorlijk moet worden beoordeeld. Met het verstrekken van de nadere informatie, het gelegenheid bieden daarop te reageren en het daadwerkelijk reageren door de gemachtigde is immers aan het vereiste van hoor en wederhoor voldaan. Daarbij komt dat de gemachtigde ook niet heeft aangegeven nog een nadere (telefonische) toelichting te willen geven.

Op dit onderdeel is de klacht niet gegrond.

#### *Nog niet eerder opgevoerde argumenten*

Verzoekster voert aan dat de directeur in zijn beslissing argumenten opvoert die niet eerder aan verzoekster zijn voorgehouden. Volgens verzoekster wordt zij daar mee overvallen. Verzoekster doelt op de opgelegde vergrijpboete vanwege opzet waardoor de aanslagen vennootschapsbelasting 2013 en 2014 te laag zijn vastgesteld of anderszins

te weinig belasting is geheven. Op grond hiervan concludeert de directeur dat - naast het ontbreken van voldoende verhaalsmogelijkheden - ook het aangiftegedrag van verzoekster aanleiding geeft voor het verbinden van de eis van zekerheidstelling aan het verlenen van uitstel van betaling voor de aan verzoekster opgelegde naheffingsaanslag kansspelbelasting.

Naar het oordeel van de Nationale ombudsman kan in redelijkheid niet worden gesteld dat verzoekster met het in de beslissing opnemen van het vorenstaande wordt overvallen. Immers, de directeur liet verzoekster op 4 augustus 2017 weten het standpunt te delen dat de beslissing van de ontvanger ongemotiveerd was. Tegelijk werd aan verzoekster een nadere motivering van de ontvanger verstrekt. In de nadere motivering wordt het boekenonderzoek aangehaald waarbij onder meer ook wordt aangehaald dat de bestuurder, met inschakeling van een derde, niet zakelijke transactie's tussen hem en verzoekster heeft verhuld. Tevens is met de nadere motivering het controlerapport waarin dit is vastgelegd aan verzoekster verstrekt (zie Achtergrond, onder 5.). Hierbij is verzoekster in de gelegenheid gesteld op de nadere motivering te reageren. Dit heeft verzoeksters gemachtigde ook gedaan.

Overigens wordt in dit verband nog opgemerkt 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.). Naar het oordeel van de Nationale ombudsman had de directeur het beroep gegrond moeten verklaren op de grond dat de beslissing van de ontvanger ongemotiveerd was. Dat dit – naar het oordeel van de Nationale ombudsman ten onrechte - niet is gebeurd neemt niet weg dat de directeur kon overgaan tot verbetering of vervanging van de gronden.

#### *Het stellen van de voorwaarde van zekerheid*

De Nationale ombudsman heeft ten slotte beoordeeld of de directeur in redelijkheid kon komen tot het oordeel dat de ontvanger terecht aan het verlenen van uitstel van betaling als voorwaarde heeft gesteld het stellen van zekerheid.

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 motivering, kort gezegd de opgelegde vergrijpboete bij de aanslagen vennootschapsbelasting 2013 en 2014, die de directeur geeft voor zijn standpunt dat het aangifte- en betalingsgedrag van verzoekster het stellen van de voorwaarde van zekerheid rechtvaardigt die beslissing in redelijkheid dragen. De omstandigheid dat tegen de correctie op de aangiften

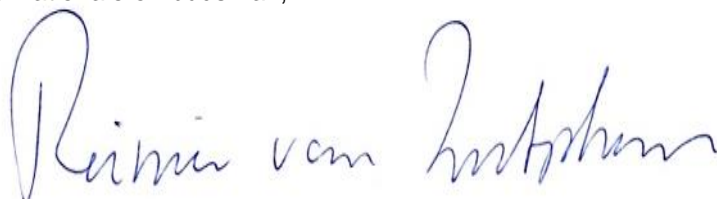
vennootschapsbelasting en de opgelegde vergrijpboete bezwaar was gemaakt dan wel de argumenten die verzoekster inbrengt tegen de juistheid daarvan, maken dit niet anders. Allereerst wordt opgemerkt dat geen sprake was van onherroepelijk vaststaande aanslagen c.q. vergrijpboete. Dan is noch de ontvanger noch de directeur gehouden om de juistheid, de 'materiële verschuldigdheid' van de aanslagen/vergrijpboete te toetsen. Immers, de in artikel 1.1.5. van de Leidraad Invordering 2008 geregelde toets op die materiële verschuldigdheid is niet aan de orde als de aanslagen/vergrijpboete niet onherroepelijk zijn (zie Achtergrond, onder 2.). Ook anderszins ziet de Nationale ombudsman niet dat de argumenten van verzoekster de Belastingdienst hadden moeten weerhouden van het vragen van zekerheid. Onder de omstandigheden van dit geval, het bestaan van een uitvoerig controlerapport, valt niet in te zien dat de ontvanger en de directeur hadden moeten afwijken van het fiscale standpunt van de inspecteur. Dat uiteindelijk – aldus verzoekster – in de sfeer van de inkomsten- en vennootschapsbelasting verzoeksters bezwaren zijn gehonoreerd en de aanslagen en vergrijpboete volledig zijn komen te vervallen doet hieraan niet af. Dat dat kan gebeuren is inherent aan de mogelijkheid van het indienen van rechtsmiddelen. Waar de Nationale ombudsman naar heeft gekeken, is de beoordeling door de directeur op het moment van het nemen van zijn beslissing en de op dat moment bekende feiten en omstandigheden.

De vraag of de directeur terecht het standpunt heeft ingenomen dat de omvang van de belastingschuld in relatie tot de verhaalsmogelijkheden die bij de ontvanger bekend zijn van verzoekster aanleiding geeft om zekerheid te vragen voor de bestreden belastingschuld kan hoe dan ook niet tot een andere conclusie leiden. Daarom laat de Nationale ombudsman deze vraag onbesproken. Hierbij betreft de Nationale ombudsman dat verzoekster weliswaar hetgeen de directeur hierover in zijn beslissing naar voren brengt bekritiseert maar evenmin concreet maakt welke verhaalsmogelijkheden er precies zijn.

## CONCLUSIE

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

De Nationale ombudsman,



Reinier van Zutphen

## ACHTERGROND

### 1. Leidraad Invordering 2008

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

Artikel 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. 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. Rapport van de Nationale ombudsman van 18 april 2016, nummer 2016/037:

II Ten aanzien van de ontvanger

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

De professionele standaard vereist bij de beoordeling of de belastingschuldige aan zijn 'bewijsplicht' heeft voldaan, en zo ja de daarop volgende marginale toetsing, in elk geval kennisneming van het dossier. (...)

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

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

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

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

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

beslissing van de ontvanger, waarbij alle van belang zijnde aspecten (opnieuw) worden gewogen. De directeur heeft niet voldaan aan het vereiste van een goede motivering. De onderzochte gedraging is niet behoorlijk.

### 3. Rapport van de Nationale ombudsman van 23 oktober 2013, nummer 2013/153:

Alle relevante feiten en omstandigheden

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

Door bij de marginale toets van de aanslag selectief gebruik te maken van de beschikbare gegevens, handelt de Belastingdienst naar het oordeel van de Nationale ombudsman niet zoals van een betrouwbare overheidsinstantie mag worden verwacht. Dit is in strijd met de behoorlijkheid.

### 4 In het controlerapport van 21 april 2017 is onder meer het volgende opgenomen:

- Naheffingsaanslag kansspelbelasting

Tijdens het onderzoek is gebleken dat de ingediende aangiften niet juist en/of niet volledig zijn. De onjuistheden en/of onvolledigheden leiden tot het opleggen van naheffingsaanslagen.

Over de periode juni tot en met december 2011 is met de dagtekening 24-11-2016 een naheffingsaanslag kansspelbelasting opgelegd ter behoud van rechten. De aanslag was groot € 82.399. Gezien de berekening in punt 7.1 van dit rapport is gebleken dat de naheffingsaanslag niet voor een te hoog bedrag is opgelegd.

Tegen deze aanslag is namens belastingplichtige bezwaar ingediend. Een afschrift van dit rapport zal worden verstrekt aan de bezwaarbehandelaar.

Over de jaren 2012 tot en met 2015 zal een naheffingsaanslag worden opgelegd. Genoemde aanslagen zijn gebaseerd op artikel 20, eerste lid van de Algemene wet inzake rijksbelastingen.

- Naheffingsaanslag omzetbelasting

Over het jaar 2013 zal een naheffingsaanslag omzetbelasting worden opgelegd. Deze aanslag is gebaseerd op artikel 20, eerste lid van de Algemene wet inzake rijksbelastingen.

- Verzuimboete omzetbelasting

Ingevolge artikel 67c van de Algemene wet inzake Rijksbelastingen en paragraaf 24 van het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst (BBBB) wordt een verzuimboete opgelegd van 10% met een maximum van € 4.920 vanwege het niet, het gedeeltelijk niet dan wel het niet tijdig betalen van omzetbelasting. Met geheel of gedeeltelijk niet betaald zijn wordt gelijkgesteld het geval waarin, naar aanleiding van een gedaan verzoek, ten onrechte of tot een te hoog bedrag, vrijstelling of vermindering van

inhouding van belasting dan wel teruggaaf van belasting is verleend. De grondslag van de boete is het bedrag van de niet, gedeeltelijk niet dan wel niet tijdig betaalde omzetbelasting. In dit geval een bedrag van € 15.249.

- Navorderingsaanslagen vennootschapsbelasting

Over 2013 en 2014 zullen navorderingsaanslagen vennootschapsbelasting worden opgelegd. Deze zijn gebaseerd op artikel 16, eerste lid van de Algemene wet inzake rijksbelastingen. Over 2014 heeft verliesverrekening plaatsgevonden met het jaar 2013 (carry back). Dit zal worden gecorrigeerd.

- Vergrijpboete

Gelijktijdig met de vaststelling van de navorderingsaanslagen vennootschapsbelasting over 2013 en 2014 ben ik voornemens ingevolge artikel 67e van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en de paragrafen 25 en 27 van het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst een vergrijpboete op te leggen van 50%. De grondslag van de boete wordt gevormd door het bedrag van de navorderingsaanslagen, dan wel indien verliezen in aanmerking zijn genomen, het bedrag waarop de navorderingsaanslagen zouden zijn berekend zonder rekening te houden met die verliezen; een en ander voor zover dat bedrag als gevolg van (voorwaardelijke) opzet niet zou zijn geheven. Voor 2013 is die grondslag de belasting over een correctie van € 24.000. Voor 2014 is die grondslag de belasting over een correctie van € 10.917.

- Motivering boete

In 2013 heeft (verzoekster; N.o.) een auto die (verzoekster; N.o.) aan haar bestuurder/aandeelhouder ter beschikking stelde, verkocht aan een autogroothandel voor een veel te laag bedrag. Daarna heeft de bestuurder/(middellijk) aandeelhouder de betreffende auto van de autogroothandel teruggekocht voor € 500 meer. Door deze transactie is de bestuurder/(middellijk) aandeelhouder bevoordeeld met een bedrag van € 24.000. De feiten en omstandigheden zijn uitvoerig beschreven in dit rapport van het onderzoek. Vooraf heeft de bestuurder/(middellijk)aandeelhouder contact opgenomen met de autogroothandel. Doel en strekking van de transactie zijn vooraf besproken en voor de diensten kon de autohandelaar € 500 in rekening brengen. (verzoekster; N.o.) heeft de auto voor een te laag bedrag verkocht en heeft zich aldus winst laten ontgaan om daarmee haar aandeelhouder te bevoordelen.

Zowel (verzoekster; N.o.) als de bestuurder/(middellijk) aandeelhouder moeten zich bewust zijn geweest van het voordeel wat de aandeelhouder genoot door de transactie. De bestuurder/(middellijk) aandeelhouder handelt immers steeds namens (verzoekster; N.o.).

Een tweede uitdeling heeft plaats gevonden in 2014. In dat jaar heeft (verzoekster; N.o.) uitgaven ten laste van het resultaat gebracht die uitsluitend zijn gedaan ter bevrediging van de persoonlijke behoeften van de bestuurder/(middellijk) aandeelhouder of, zou er al een zakelijk aspect aanwezig zijn geweest, dit zozeer van bijkomstige betekenis is geweest dat de uitgaven in zeer overwegende mate zijn ingegeven door de persoonlijke motieven van de aandeelhouder. Ook van deze uitgaven moet het onmiskenbare voordeel voor de bestuurder/(middellijk) aandeelhouder zijn onderkend door zowel (verzoekster; N.o.) als ook de bestuurder/(middellijk) aandeelhouder.

(Verzoekster; N.o.) heeft zich willens en wetens winst laten ontgaan om daarmee de aandeelhouder te bevoordelen waardoor het resultaat tot een te laag bedrag is



berekend. Toch zijn de aangiften vennootschapsbelasting over de jaren 2013 en 2014 ingediend zoals die zijn ingediend. (Verzoekster; N.o.) heeft de gevolgen daarvan bewust aanvaard. Het is vanwege deze bewustheid dat het aan (voorwaardelijke) opzet is te wijten dat de aanslagen over 2013 en 2014 tot een te laag bedrag zijn vastgesteld of dat anderszins te weinig belasting is geheven. Daarbij past een vergrijpboete van 50%.

- Matiging boete

De boete wordt gematigd tot 25% vanwege het feit dat het zelfde feitencomplex in de inkomstenbelasting sfeer ook geleid heeft tot beboeting.

- Slotopmerkingen

Het onderzoek geeft aanleiding tot correcties. Naar aanleiding van het verzoek namens belastingplichtige om een snelle rapportage en het moeilijk planbaar zijn van een slotgesprek, heeft er geen slotgesprek plaatsgevonden.

Bekend is dat zowel belastingplichtige als diens adviseur het niet eens zijn met de correcties kansspelbelasting. De reden hiervoor zijn in het rapport genoemd.