



Rapport

Datum: 20 maart 2001

Rapportnummer: 2001/083

Klacht

Verzoeker klaagt erover dat de Belastingdienst/Directie Ondernemingen Zuid Breda afwijzend heeft beslist op het door hem en zijn echtgenote ingediende beroep tegen de afwijzing door de Belastingdienst/Ondernemingen Gorinchem van de door hen ingediende verzoeken om kwijtschelding van opgelegde belastingaanslagen.

Beoordeling

1. Verzoeker heeft bij de Belastingdienst/Ondernemingen Gorinchem (hierna: de Belastingdienst Gorinchem) een verzoek ingediend tot kwijtschelding van de aan hem opgelegde naheffingsaanslag omzetbelasting (ob) 1997 - 1998, de definitieve aanslag inkomstenbelasting (ib) 1998 en de voorlopige aanslag ib 1999.

Verzoekers echtgenote heeft bij de Belastingdienst Gorinchem een verzoek ingediend tot kwijtschelding van de aan haar opgelegde naheffingsaanslag ob 1997 - 1998.

De Belastingdienst Gorinchem heeft afwijzend beslist op deze verzoeken. Tegen deze afwijzende beslissingen hebben verzoeker en zijn echtgenote beroep ingesteld bij de Belastingdienst/Directie Ondernemingen Zuid (hierna: Directie Ondernemingen Zuid).

Verzoeker klaagt erover dat de Directie Ondernemingen Zuid hierop afwijzend heeft beslist.

2. Allereerst wordt opgemerkt dat op grond van artikel 8, eerste lid, onderdeel e. van de Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990 geen kwijtschelding wordt verleend voor een voorlopige aanslag die nog niet is gevolgd door een definitieve aanslag (zie Achtergrond, onder 1.). Nu op het moment van de beslissing van de Belastingdienst Gorinchem respectievelijk de Directie Ondernemingen Zuid wat betreft de aan verzoeker opgelegde voorlopige aanslag ib 1999 sprake was van een dergelijke situatie, wordt geconcludeerd dat in zoverre de beslissing van de Directie Ondernemingen Zuid juist is.

Volledigheidshalve wordt nog opgemerkt dat inmiddels de definitieve aanslag ib 1999 is opgelegd met dagtekening 21 juli 2000. Met betrekking tot deze aanslag heeft de Directie Ondernemingen Zuid laten weten dat zij wil laten bezien of er thans aanleiding bestaat om (alsnog) kwijtschelding te verlenen, en dat verzoeker daartoe in de gelegenheid wordt gesteld opnieuw een verzoek om kwijtschelding in te dienen bij de Belastingdienst Gorinchem.

Op dit punt is de onderzochte gedraging behoorlijk.

3. Met betrekking tot de aan verzoeker opgelegde naheffingsaanslag ob 1997-1998 en de aanslag ib 1998 respectievelijk de aan zijn echtgenote opgelegde naheffingsaanslag ob

1997-1998 geldt het volgende. Op grond van artikel 8, eerste lid, onderdeel a. van de Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990 wordt geen kwijtschelding verleend voor zover het feit dat een belastingaanslag niet kan worden voldaan aan de belastingschuldige is toe te rekenen. Deze bepaling is uitgewerkt in de Leidraad Invordering 1990. In artikel 26, par. 1, lid 16, onderdeel e., van de Leidraad Invordering 1990 is neergelegd dat van een dergelijke situatie onder meer sprake is indien de belastingplichtige wist of redelijkerwijs kon vermoeden dat een belastingaanslag zou worden opgelegd. Voorts is in artikel 26, par. 1, lid 16, onderdeel h., van de Leidraad Invordering 1990 neergelegd dat bedoelde situatie zich voordoet wanneer aan de belastingaanslag een negatieve voorlopige aanslag is voorafgegaan die gebaseerd is op de gegevens die op het aangiftebiljet verstrekt zijn en waarbij de belastingschuldige erop is gewezen dat de definitieve aanslag wordt vastgesteld nadat de aangifte is gecontroleerd, hetgeen ertoe kan leiden dat nog een bedrag moet worden betaald. Kwijtschelding wordt alsdan niet verleend voor het bedrag dat overeenkomt met het bedrag van de negatieve voorlopige aanslag (zie Achtergrond, onder 1. en 2.).

4.1. Wat betreft de aan verzoeker opgelegde definitieve aanslag ib 1998 is van belang dat aan hem voorafgaande aan deze aanslag een voorlopige teruggaaf ib 1998 ten bedrage van f 2.618 is opgelegd. Deze voorlopige teruggaaf was toegekend op basis van de gegevens die verzoeker verstreekte met zijn op 23 juli 1998 bij de Belastingdienst Gorinchem ingediende verzoek "Voorlopige teruggaaf in verband met aftrekposten". Tevens is verzoeker er op gewezen dat hij automatisch zou worden uitgenodigd om aangifte te doen, en dat de Belastingdienst aan de hand van die aangifte beoordeelt of het bedrag van de voorlopige aanslag juist was.

De Belastingdienst wijst er op dat het bepaalde in artikel 26, par. 1, lid 16, onderdeel h., van de Leidraad Invordering 1990 van toepassing is op het bedrag van de voorlopige teruggaaf ib 1998 dat is begrepen in de (definitieve) aanslag ib 1998 (zie onder 3.). De Belastingdienst kan in dit standpunt worden gevolgd. Gezien de strekking van bedoelde bepaling van de Leidraad Invordering 1990 kan in redelijkheid worden geoordeeld dat deze mede omvat een situatie als de onderhavige waarin aan de aanslag een voorlopige teruggaaf is voorafgegaan die is gebaseerd op gegevens die op een verzoek "Voorlopige teruggaaf in verband met aftrekposten" zijn verstrekt. Dit betekent dat de Belastingdienst terecht heeft kunnen besluiten om geen kwijtschelding te verlenen voor het bedrag van de voorlopige teruggaaf ib 1998 dat is begrepen in de (definitieve) aanslag ib 1998.

In zoverre is de onderzochte gedraging op dit punt behoorlijk.

4.2. Voor het bedrag van de opgelegde aanslag ib 1998 dat uitstijgt boven de voorlopige teruggaaf ib 1998 heeft de Directie Ondernemingen Zuid laten weten dat (in zoverre) niet kan worden gezegd dat de aanslag voorzienbaar was. Dit betekent dat het niet juist was dat de Directie Ondernemingen Zuid voor dit bedrag van de aanslag ib 1998 het verzoek om kwijtschelding heeft afgewezen op de grond dat verzoeker wist of redelijkerwijs kon

vermoeden dat bedoelde aanslag zou worden opgelegd.

In zoverre is de onderzochte gedraging op dit punt niet behoorlijk.

De Directie Ondernemingen Zuid liet nog weten dat zij wil laten bezien of er voor dit deel van de aanslag ib 1998 thans aanleiding bestaat om alsnog kwijtschelding te verlenen, en dat verzoeker daartoe in de gelegenheid wordt gesteld opnieuw een verzoek om kwijtschelding in te dienen bij de Belastingdienst Gorinchem.

5.1. Ten aanzien van de aan verzoeker en zijn echtgenote opgelegde naheffingsaanslagen ob 1997-1998 stelt de Directie Ondernemingen Zuid dat sprake is van de in artikel 26, par. 1, lid 16, onderdeel e, van de Leidraad Invordering 1990 bedoelde situatie dat zij wisten of redelijkerwijs konden vermoeden dat bedoelde aanslagen zouden worden opgelegd, hetgeen aan het verlenen van kwijtschelding voor deze aanslagen in de weg staat. De Directie Ondernemingen Zuid verwees naar de resultaten van het ten aanzien van verzoeker en zijn echtgenote gehouden boekenonderzoek. Wat betreft verzoekers echtgenote, die een groothandel in koudwater siervissen dreef, wees de Directie Ondernemingen Zuid met name op de omstandigheid dat zij gedurende de acht kwartalen van het onderzoek (jaren 1997 en 1998) slechts in één kwartaal een geringe omzet heeft behaald die bovendien één opdrachtgever betrof. Ten aanzien van verzoeker, wiens beroepsmatige activiteiten bestonden uit het voeren van administraties en boekhoudingen voor derden, alsmede het verstrekken van fiscale adviezen, wees de Directie Ondernemingen Zuid er met name op dat sprake is van twee opdrachtgevers waaronder zijn echtgenote en een omzet van f 1.500 per maand (zie meer volledig hetgeen is opgenomen onder paragraaf 3. 'Beoordeling ondernemerschap' van de rapporten van het ten aanzien van verzoeker en zijn echtgenote gehouden boekenonderzoek zoals opgenomen onder **Feiten** 1.1. en 2.1.). De Directie Ondernemingen Zuid stelde zich op het standpunt dat verzoeker en zijn echtgenote gezien verzoekers fiscale achtergrond redelijkerwijs rekening hadden moeten houden met het standpunt van de Belastingdienst dat geen sprake was van een onderneming, en dus met het feit dat de onderhavige aanslagen opgelegd zouden worden. Dit in elk geval nadat de teruggaaf omzetbelasting over het eerste kwartaal 1999 werd geweigerd.

5.2. De Directie Ondernemingen Zuid kan in haar standpunt worden gevolgd. Zeker gezien verzoekers achtergrond, te weten fiscaal adviseur, had onder de omstandigheden van dit geval van hem mogen worden verwacht dat hij rekening had gehouden met het standpunt van de Belastingdienst dat ten aanzien van zijn beroepsmatige activiteiten niet werd voldaan aan de vereisten van ondernemerschap zoals neergelegd in de Wet op de omzetbelasting 1968 (zie Achtergrond, onder 3.). Dit geldt evenzeer voor de groothandel van zijn echtgenote waarvoor verzoeker de administratie en fiscale zaken behartigde. Een en ander betekent dat verzoeker wist of redelijkerwijs kon vermoeden dat de onderhavige naheffingsaanslagen ob 1997 - 1998 opgelegd zouden worden.

Aangaande verzoekers echtgenote wordt opgemerkt dat de fiscale achtergrond van verzoeker aan haar kan worden toegerekend. Immers, verzoeker droeg zorg voor haar administratie en fiscale zaken. Nu van verzoeker ook ten aanzien van zijn echtgenote mocht worden verwacht dat hij rekening had gehouden met het standpunt van de Belastingdienst dat ten aanzien van haar groothandel niet werd voldaan aan de vereisten van ondernemerschap zoals neergelegd in de Wet op de omzetbelasting 1968, kan ook ten aanzien van haar worden gezegd dat zij wist of redelijkerwijs kon vermoeden dat de aanslag ob 1997-1998 zou worden opgelegd.

Aldus wordt geconcludeerd dat wat betreft de aan verzoeker en zijn echtgenote opgelegde naheffingsaanslagen ob 1997-1998 de beslissing van de Directie Ondernemingen Zuid juist is.

Op dit punt is de onderzochte gedraging behoorlijk.

Conclusie

De klacht over de onderzochte gedraging van de Belastingdienst/Directie Ondernemingen Zuid Breda, die wordt aangemerkt als een gedraging van de Minister van Financiën, is niet gegrond, behoudens op het punt dat de Belastingdienst/Directie Ondernemingen Zuid voor het bedrag van de definitieve aanslag ib 1998 dat uitstijgt boven de negatieve voorlopige aanslag ib 1998 het verzoek om kwijtschelding heeft afgewezen op de grond dat verzoeker wist of redelijkerwijs kon vermoeden dat de aanslag zou worden opgelegd. Op dit laatste onderdeel is de klacht gegrond.

Met instemming is kennisgenomen van de beslissing van de Belastingdienst/Directie Ondernemingen Zuid dat hij wil laten bezien of voor het bedrag van de opgelegde aanslag ib 1998 dat uitstijgt boven de voorlopige teruggaaf ib 1998 thans aanleiding bestaat om alsnog kwijtschelding te verlenen, en dat verzoeker daartoe in de gelegenheid wordt gesteld opnieuw een verzoek om kwijtschelding in te dienen bij de Belastingdienst/Ondernemingen Gorinchem.

Onderzoek

Op 5 juni 2000 ontving de Nationale ombudsman een verzoekschrift van de heer W. te Tiel, met een klacht over een gedraging van de Belastingdienst/Directie Ondernemingen Zuid Breda.

Nadat verzoeker op 3 juli 2000 nadere informatie had verstrekt, werd naar deze gedraging, die wordt aangemerkt als een gedraging van de Minister van Financiën, een onderzoek ingesteld.

In het kader van het onderzoek werd de Belastingdienst/Directie Ondernemingen Zuid Breda verzocht op de klacht te reageren en een afschrift toe te sturen van de stukken die op de klacht betrekking hebben.

Vervolgens werd verzoeker in de gelegenheid gesteld op de verstrekte inlichtingen te reageren.

Hij maakte van die gelegenheid geen gebruik.

Tevens werd de Belastingdienst een aantal specifieke vragen gesteld.

Het resultaat van het onderzoek werd als verslag van bevindingen gestuurd aan betrokkenen.

De Belastingdienst berichtte dat het verslag hem geen aanleiding gaf tot het maken van opmerkingen. Verzoeker gaf binnen de gestelde termijn geen reactie.

Bevindingen

De bevindingen van het onderzoek luiden als volgt:

A. feiten

1. Ten aanzien van de beslissing op het beroepsschrift van verzoeker

1.1. Verzoekers beroepsmatige activiteiten bestaan uit het voeren van administraties en boekhoudingen voor derden, alsmede het verstrekken van fiscale adviezen.

De Belastingdienst/Ondernemingen Gorinchem (hierna: de Belastingdienst Gorinchem) stelde ten aanzien van verzoeker een boekenonderzoek in. Naar aanleiding van de resultaten van dit boekenonderzoek constateerde de Belastingdienst Gorinchem dat verzoeker noch voor de Wet op de inkomstenbelasting 1964 noch voor de Wet op de omzetbelasting 1968 kwalificeert als ondernemer. Terzake is in het rapport van het boekenonderzoek van 8 maart 2000 het volgende opgenomen:

"3 Beoordeling ondernemerschap

3.1. Inkomstenbelasting

Aan de volgende punten voor de bepaling van het ondernemerschap voor de inkomstenbelasting is niet voldaan:

er was momenteel sprake van 2 opdrachtgevers, waarvan het bedrijf van uw echtgenote er één is;

er is redelijkerwijs nog geen voordeel te verwachten;

belastingplichtige geniet ook nog looninkomsten en inkomsten uit een GUO uitkering;

de brutobaten in 1995 en 1996 waren nihil en in 1997 en 1998 f 5.605,- en f 4.736,-;

er is geen sprake van enig financieel risico;

er is sprake van een gering debiteurenrisico;

er is een vrij klein geïnvesteerd vermogen.

Om deze redenen is er geen sprake van een onderneming in de zin van artikel 6 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964.

De opbrengsten van deze werkzaamheden moeten vanaf 1998 worden verantwoord volgens artikel 22 lid 1 letter b van de Wet op de inkomstenbelasting 1964. De kosten kunnen daarop in mindering worden gebracht volgens de artikelen 35 en 36 van deze Wet.

3.2. Omzetbelasting

Tijdens dit bezoek heb ik ook beoordeeld of er sprake is van een onderneming in de zin van artikel 7 van de Wet op de omzetbelasting 1968.

Volgens dit artikel is een ieder die een zelfstandig bedrijf of beroep uitoefent een ondernemer voor de omzetbelasting. Vervolgens wordt er met een bedrijf of beroep bedoeld: een organisatie van kapitaal en arbeid die erop gericht is om in een duurzaam streven door deelname aan het economische verkeer in behoeften te voorzien. Dit heeft tot gevolg dat er voor de omzetbelasting de volgende criteria worden beoordeeld:

de zelfstandigheid (o.a. duur van het werk, financiële risico's, optreden tegenover derden, gebruik eigen bedrijfsmiddelen, indeling van werktijd, mate van toezicht);

is er sprake van een organisatie van kapitaal en arbeid;

is er een duurzaam streven;

vindt er een geregelde deelname aan het economische verkeer plaats (meerdere opdrachtgevers).

Bij dit bezoek zijn de volgende feiten en/of omstandigheden geconstateerd:

In de jaren 1995 en 1996 was er geen enkele opdrachtgever;

In de jaren 1997 en 1998 waren er 2 opdrachtgevers waarvan uw echtgenote er één was;

Het financiële risico over alle jaren is zeer minimaal;

De omvang van de werkzaamheden was klein;

Ook tijdens de gesprekken met mij is gebleken dat u de eerstkomende jaren vanwege uw loondienstverband en uitkering van GUO niet veel meer tijd aan uw onderneming kan besteden.

Gezien deze feiten en/of omstandigheden ben ik van mening dat er geen sprake is van een onderneming in de zin van artikel 7 van de Wet op de omzetbelasting 1968.

4 Afspraken

Met u zijn inzake u en uw onderneming de volgende afspraken gemaakt:

De activiteiten van uw bedrijf X. Administraties en Belastingen worden aangemerkt als inkomsten genoten volgens artikel 22 lid 1 letter b van de Wet op de inkomstenbelasting 1964;

Voor de omzetbelasting is geen sprake van een onderneming zoals genoemd in artikel 7 van de Wet op de omzetbelasting 1968;

De aangiften inkomstenbelasting van de jaren 1997, 1998 zullen uiterlijk 11-02-2000 worden ingediend;

De naheffingsaanslagen omzetbelasting van de jaren 1997 t/m 1999 blijven gehandhaafd;

De bezwaarschriften tegen deze naheffingsaanslagen zijn ingetrokken;

Na afhandeling van uw aangifte inkomstenbelasting van 1999 zal uw dossier worden overgedragen naar de eenheid Particulieren Nijmegen.

5 Slotopmerkingen

Bovengenoemde afspraken zijn met u besproken en u was het hiermee eens.

Deze afspraken zijn op 28-01-2000 door mijzelf en de belastingplichtige ondertekend..."

1.2. Aan verzoeker is een op 30 september 1999 gedagtekende naheffingsaanslag omzetbelasting (ob) 1997-1998 opgelegd ten bedrage van f 12.992. Grond voor deze aanslag was dat ten aanzien van verzoeker geen sprake was van een onderneming in de zin van de Wet op de omzetbelasting 1968, zodat de door verzoeker in de jaren 1997 en 1998 geclaimde (en daadwerkelijk ontvangen) teruggaven omzetbelasting ten onrechte waren geweest. Verzoeker trok zijn tegen deze naheffingsaanslag ingediende bezwaarschrift in, zodat deze aanslag onherroepelijk vast is komen te staan. Zie terzake

ook hetgeen onder 1.1. staat vermeld.

Voorts is aan verzoeker een op 24 maart 2000 gedagtekende definitieve aanslag inkomstenbelasting (ib) 1998 opgelegd ten bedrage van f 4.303. In het bedrag van de aanslag is begrepen het bedrag van een eerder toegekende voorlopige teruggaaf ib 1998 ten bedrage van f 2.618. De voorlopige teruggaaf ib 1998 was toegekend op basis van de gegevens die verzoeker verstrekke met zijn op 23 juli 1998 bij de Belastingdienst Gorinchem ingediende verzoek "Voorlopige teruggaaf in verband met aftrekposten". In de toelichting op de voorlopige teruggaaf stond vermeld dat betrokkene automatisch zou worden uitgenodigd om aangifte te doen, en dat de Belastingdienst aan de hand van de ingediende aangifte beoordeelt of het bedrag van de voorlopige teruggaaf juist was. Ook stond vermeld dat op de definitieve aanslag wordt vermeld of nog moeten worden bijbetaald, of dat betrokkene geld terugkrijgt.

Tenslotte werd met dagtekening 17 maart 2000 een voorlopige aanslag ib 1999 opgelegd ten bedrage van f 3.917.

1.3. Verzoeker diende op 28 maart 2000 bij de Belastingdienst Gorinchem een verzoek in om kwijtschelding van de onder 1.2. genoemde belastingaanslagen.

De Belastingdienst Gorinchem wees het verzoek om kwijtschelding op 20 april 2000 af. De inhoud van deze beslissing luidt:

"...Ik wijs uw verzoek om kwijtschelding af en wel om de volgende redenen:

bovenstaande naheffingsaanslag Omzetbelasting is opgelegd als gevolg van het feit, dat door u in de jaren 1997 en 1998 opzettelijk ten onrechte teruggaven omzetbelasting zijn aangevraagd en verkregen. Hierdoor heeft u ten onrechte een voordeel genoten, hetgeen door middel van bovengenoemde naheffingsaanslag wordt gecorrigeerd. Een en ander is vastgesteld tijdens een tweetal bij u uitgevoerde onderzoeken, waarvan de rapporten aan u zijn toegezonden.

Voorts heeft u in 1999 kennelijk een zodanig gezamenlijk loon uit (vroegere) dienstbetrekking ontvangen, dat u in staat moet zijn (geweest) daaruit voldoende middelen te reserveren ter voldoening van bovenstaande schuld..."

1.4. Verzoeker diende op 9 mei 2000 bij de Belastingdienst/Directie Ondernemingen Zuid Breda (hierna: de Directie Ondernemingen Zuid) een beroepschrift in tegen de afwijzende beslissing van de Belastingdienst Gorinchem:

"..Ik verzoek u de afwijzende beslissing op het verzoek tot kwijtschelding alsnog te herzien om de navolgende redenen;

Er zijn door mij nimmer opzettelijk en ten onrechte teruggaven omzetbelasting aangevraagd.

De gesuggereerde opzet hiervan blijkt mij ook niet aan de hand van de aan mij toegezonden onderzoeksrapporten.

De door mij ingediende aanvraag tot kwijtschelding is klaarblijkelijk onzorgvuldig in behandeling genomen eveneens gelet op het feit dat door mij tevens kwijtschelding is aangevraagd voor inkomstenbelasting welke motivering tot afwijzing van dit verzoek niet althans onvoldoende blijkt uit bovengenoemde beslissing.

Ik van mening ben dat in de onderhavige kwestie sprake is van onbehoorlijk bestuur door de Ontvanger van de Belastingdienst Gorinchem..."

1.5. De Directie Ondernemingen Zuid nam op 27 juni 2000 een afwijzende beslissing op het beroepschrift. Hiertoe werd het volgende overwogen:

"...Tijdens de op 19 juni 2000 gehouden telefonische hoorzitting heeft u onder andere verklaard:

dat voorbijgegaan werd aan uw financiële positie.

dat uw echtgenote geen inkomen heeft.

dat u een WAO uitkering heeft.

dat ten onrechte het woord "opzettelijk" werd gebruikt in de afwijzende beschikking van de ontvanger.

(...)

Het beroepschrift werd niet ontvangen binnen de termijn van tien dagen na dagtekening van de beschikking van de ontvanger, zodat het beroep niet ontvankelijk is. Overigens heb ik het beroepschrift ambtshalve wel beoordeeld alsof het tijdig was ingediend.

Mij is gebleken:

dat op 14 oktober 1998 een startersonderzoek zou worden ingesteld.

dat op uw verzoek dit werd uitgesteld naar 23 oktober 1998.

dat het onderzoek werd ingesteld inzake de aanvaardbaarheid van de aangiften inkomstenbelasting 1997 en 1998 en de aangiften omzetbelasting over de periode 1 januari 1997 tot en met 30 juni 1999.

dat door persoonlijke omstandigheden dit onderzoek werd gestaakt.

dat de afspraak werd gemaakt dat u zou aangeven wanneer het onderzoek zou kunnen worden voortgezet.

dat niets meer werd vernomen.

dat het de Belastingdienst Gorinchem niet was gelukt om telefonisch contact met u te krijgen.

dat uiteindelijk op 12 februari 1999 schriftelijk contact werd gezocht, waarop 22 februari 1999 een reactie werd verkregen.

dat door u werd medegedeeld, dat het vooralsnog niet mogelijk was om het onderzoek voort te zetten.

dat de inspecteur maandelijks heeft getracht u te bereiken, echter zonder enig resultaat.

dat door de controlerend ambtenaar u in de gelegenheid werd gesteld om aan te tonen dat er sprake zou zijn van een onderneming in de zin van de Wet op de inkomstenbelasting en de Wet op de omzetbelasting.

dat tevens u in de gelegenheid werd gesteld de aanvaardbaarheid van de teruggaven omzetbelasting aan te tonen.

dat dit niet werd aangetoond.

dat bovendien u ook in de gelegenheid werd gesteld om aanvaardbare aangiften inkomstenbelasting 1997 en 1998 in te dienen.

dat die aangiften niet werden ingediend.

dat door de inspecteur naheffingsaanslagen omzetbelasting werden opgelegd.

dat daartegen door u bezwaar werd aangetekend.

dat in overleg met de heer H. (controlemedewerker van de Belastingdienst Ondernemingen Gorinchem) werd besloten om alsnog te beoordelen of er zowel voor de inkomstenbelasting als voor de omzetbelasting sprake was van een onderneming.

dat na de ingestelde controle, op 28 januari 2000 een aantal afspraken met u werden gemaakt.

Gelet op de overgelegde gegevens had het onder andere in de rede gelegen, zeker gezien uw fiscale achtergrond, dat u op de hoogte was dat hier geen sprake zou zijn van een

onderneming in de zin van de Wet inkomstenbelasting en de Wet omzetbelasting, zodat het aan u kan worden toegerekend dat de belastingaanslagen niet kunnen worden voldaan. Omdat u wist of redelijkerwijs kon vermoeden dat belastingaanslagen zouden worden opgelegd staat dit het verlenen van kwijtschelding in de weg.

Voor voorlopige aanslagen die nog niet zijn gevolgd door een definitieve aanslag wordt ook geen kwijtschelding verleend.

Voorts deel ik u mede, dat hoewel de term "opzettelijk" ongelukkig is gekozen door de ontvanger van de Belastingdienst Ondernemingen Gorinchem er geen aanleiding is om aan het beroep tegemoet te komen..."

1.6. De definitieve aanslag ib 1999 werd met dagtekening 21 juli 2000 aan verzoeker opgelegd. De aanslagen ib 1998 en 1999 staan onherroepelijk vast.

2. Ten aanzien van de beslissing op het beroepschrift van verzoekers echtgenote

2.1. Verzoekers echtgenote dreef een groothandel in koudwater siervissen (kweek alsmede im- en export). De administratie alsmede de fiscale zaken (aangiften) werden verricht door verzoeker die daarvoor ook declareerde.

De Belastingdienst Gorinchem stelde ten aanzien van verzoekers echtgenote een boekenonderzoek in. Tijdens het onderzoek werd verzoekers echtgenote vertegenwoordigd door verzoeker. Naar aanleiding van de resultaten van dit boekenonderzoek constateerde de Belastingdienst Gorinchem dat verzoekers echtgenote noch voor de Wet op de inkomstenbelasting 1964 noch voor de Wet op de omzetbelasting 1968 is gekwalificeerd als ondernemer. Terzake is in het rapport van het boekenonderzoek van 8 maart 2000 het volgende opgenomen:

"3 Beoordeling ondernemerschap

3.1 Inkomstenbelasting

Aan de volgende punten voor de bepaling van het ondernemerschap voor de inkomstenbelasting is niet voldaan:

er was momenteel sprake van 1 opdrachtgever;

er is geen geregelde deelname aan het economische verkeer;

er is redelijkerwijs geen voordeel te verwachten;

de brutobaten in 1997, 1998 en 1999 waren nihil, f 1.224,- en nihil;

er is geen sprake van enig financieel risico;

er is sprake van een gering debiteurenrisico;

er is een zeer klein geïnvesteerd vermogen.

Om deze redenen is er geen sprake van een onderneming in de zin van artikel 6 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964.

De opbrengsten van deze werkzaamheden moeten vanaf 1998 worden verantwoord volgens artikel 22 lid 1 letter b van de Wet op de inkomstenbelasting 1964. De kosten kunnen daarop in mindering worden gebracht volgens de artikelen 35 en 36 van deze Wet.

3.2 Omzetbelasting

Tijdens dit bezoek heb ik tevens beoordeeld of er sprake is van een onderneming in de zin van artikel 7 van de Wet op de omzetbelasting 1968.

Volgens dit artikel is een ieder die een zelfstandig bedrijf of beroep uitoefent een ondernemer voor de omzetbelasting. Vervolgens wordt er met een bedrijf of beroep bedoeld: een organisatie van kapitaal en arbeid die erop gericht is om in een duurzaam streven door deelname aan het economische verkeer in behoeften te voorzien. Dit heeft tot gevolg dat er voor de omzetbelasting de volgende criteria worden beoordeeld:

De zelfstandigheid (o.a. duur van het werk, financiële risico's, optreden tegenover derden, gebruik eigen bedrijfsmiddelen, indeling van werktijd, mate van toezicht);

Er sprake is van een organisatie van kapitaal en arbeid;

Is er een duurzaam streven;

Vindt er een geregelde deelname aan het economische verkeer plaats (meerdere opdrachtgevers).

Bij dit bezoek zijn de volgende feiten en/of omstandigheden geconstateerd:

In alle jaren was er maar 1 opdrachtgever;

Er dus geen geregelde deelname aan het economische verkeer is;

Het financiële risico over deze jaren is nihil;

De omvang van de werkzaamheden was minimaal;

Ook tijdens de gesprekken tussen uw echtgenoot en ons is gebleken dat niet waarschijnlijk is dat er nog andere opdrachtgevers bij komen.

Gezien deze feiten en/of omstandigheden ben ik van mening dat er geen sprake is van een onderneming in de zin van artikel 7 van de Wet op de omzetbelasting 1968.

4 Afspraken

Met uw echtgenoot zijn inzake u en uw onderneming de volgende afspraken gemaakt:

De activiteiten van uw bedrijf Y. worden aangemerkt als inkomsten genoten volgens artikel 22 lid 1 letter b van de Wet op de inkomstenbelasting 1964;

Voor de omzetbelasting is geen sprake van een onderneming zoals genoemd in artikel 7 van de Wet op de omzetbelasting 1968;

De aangiften inkomstenbelasting van de jaren 1997, 1998 zullen uiterlijk 11-02-2000 worden ingediend;

De naheffingsaanslagen omzetbelasting van de jaren 1997 t/m 1999 blijven gehandhaafd;

De bezwaarschriften tegen deze naheffingsaanslagen zijn ingetrokken;

Na afhandeling van uw aangifte inkomstenbelasting van 1999 zal uw dossier worden overgedragen naar de eenheid Particulieren Nijmegen.

5 Slotopmerkingen

Bovengenoemde afspraken zijn besproken met de gemachtigde (verzoeker; N.o.). Deze is het met mijn voorstellen eens.

Deze afspraken zijn op 28-01-2000 door mijzelf en de gemachtigde ondertekend..."

2.2. Aan verzoekers echtgenote is een op 30 september 1999 gedagtekende naheffingsaanslag omzetbelasting (ob) 1997 - 1998 opgelegd ten bedrage van f 8.856. Grond voor deze naheffingsaanslag was dat ten aanzien van verzoekers echtgenote geen sprake was van een onderneming in de zin van de Wet op de omzetbelasting 1968, zodat de door haar in de jaren 1997 en 1998 geclaimde (en daadwerkelijk ontvangen) teruggaven omzetbelasting ten onrechte zijn geweest. Verzoekers echtgenote trok het tegen deze naheffingsaanslag ingestelde bezwaarschrift in, zodat deze aanslag onherroepelijk vast is komen te staan. Zie terzake ook hetgeen onder 2.1. staat vermeld.

2.3. Verzoekers echtgenote diende op 28 maart 2000 bij de Belastingdienst Gorinchem een verzoek in om kwijtschelding van de onder 2.2. genoemde naheffingsaanslag omzetbelasting 1997 -1998.

De Belastingdienst Gorinchem wees het verzoek om kwijtschelding op 20 april 2000 af. De inhoud van deze beslissing luidt:

"...Ik wijs uw verzoek om kwijtschelding af en wel om de volgende reden:

bovenstaande naheffingsaanslag is opgelegd als gevolg van het feit, dat door u in de jaren 1997 en 1998 opzettelijk ten onrechte teruggaven omzetbelasting zijn aangevraagd en verkregen. Hierdoor heeft u ten onrechte een voordeel genoten, hetgeen door middel van bovengenoemde naheffingsaanslag wordt gecorrigeerd. Een en ander is vastgesteld tijdens een tweetal bij u uitgevoerde onderzoeken, waarvan de rapporten aan u zijn toegezonden..."

2.4. Verzoekers echtgenote diende op 9 mei 2000 bij de Directie Ondernemingen Zuid een beroepschrift in tegen de afwijzende beslissing van de Belastingdienst Gorinchem:

"..Ik verzoek u de afwijzende beslissing op het verzoek tot kwijtschelding alsnog te herzien om de navolgende redenen;

Er zijn door mij nimmer opzettelijk en ten onrechte teruggaven omzetbelasting aangevraagd, en heb derhalve nimmer ten onrechte een voordeel genoten.

De gesuggereerde opzet hiervan blijkt mij ook niet aan de hand van de aan mij toegezonden onderzoeksrapporten.

De door mij ingediende aanvraag tot kwijtschelding is klaarblijkelijk onzorgvuldig in behandeling genomen.

Ik van mening ben dat in de onderhavige kwestie sprake is van onbehoorlijk bestuur door de Ontvanger van de Belastingdienst Gorinchem..."

2.5. De Directie Ondernemingen Zuid nam op 27 juni 2000 een afwijzende beslissing op het beroepschrift. Hiertoe werd het volgende overwogen:

"...Tijdens de op 19 juni 2000 gehouden telefonische hoorzitting heeft uw echtgenoot onder andere verklaard:

dat voorbij werd gegaan aan uw financiële positie.

dat u geen inkomen heeft.

dat ten onrechte het woord "opzettelijk" werd gebruikt in de afwijzende beschikking van de ontvanger.

(...)

Het beroepschrift werd niet ontvangen binnen de termijn van tien dagen na dagtekening van de beschikking van de ontvanger, zodat het beroep niet ontvankelijk is. Overigens heb ik het beroepschrift ambtshalve wel beoordeeld alsof het tijdig was ingediend.

Mij is gebleken:

dat op 14 oktober 1998 een startersonderzoek zou worden ingesteld.

dat op uw verzoek dit werd uitgesteld naar 23 oktober 1998.

dat het onderzoek werd ingesteld inzake de aanvaardbaarheid van de aangiften inkomstenbelasting 1997 en 1998 en de aangiften omzetbelasting over de periode 1 januari 1997 tot en met 30 juni 1999.

dat door persoonlijke omstandigheden dit onderzoek werd gestaakt.

dat de afspraak werd gemaakt dat uw echtgenoot zou aangeven wanneer het onderzoek zou kunnen worden voortgezet.

dat niets meer werd vernomen.

dat het de Belastingdienst Gorinchem niet was gelukt om telefonisch contact met u te krijgen.

dat uiteindelijk op 12 februari 1999 schriftelijk contact werd gezocht, waarop 22 februari 1999 een reactie werd verkregen.

dat door uw echtgenoot werd medegedeeld, dat het vooralsnog niet mogelijk was om het onderzoek voort te zetten.

dat de inspecteur maandelijks heeft getracht u te bereiken, echter zonder enig resultaat.

dat door de controlerend ambtenaar u in de gelegenheid werd gesteld om aan te tonen dat er sprake zou zijn van een onderneming in de zin van de Wet op de inkomstenbelasting en de Wet op de omzetbelasting.

dat tevens u in de gelegenheid werd gesteld de aanvaardbaarheid van de teruggaven omzetbelasting aan te tonen.

dat dit niet werd aangetoond.

dat bovendien u ook in de gelegenheid werd gesteld om aanvaardbare aangiften inkomstenbelasting 1997 en 1998 in te dienen.

dat die aangiften niet werden ingediend.

dat door de inspecteur een naheffingsaanslag omzetbelasting werd opgelegd.

dat daartegen door u bezwaar werd aangetekend.

dat in overleg met de heer H. (controlemedewerker van de Belastingdienst Ondernemingen Gorinchem) werd besloten om alsnog te beoordelen of er zowel voor de inkomstenbelasting als voor de omzetbelasting sprake was van een onderneming.

dat na de ingestelde controle op 28 januari 2000 een aantal afspraken met uw echtgenoot werden gemaakt.

Gelet op de overgelegde gegevens had het onder andere in de rede gelegen, zeker gezien de fiscale achtergrond van uw echtgenoot, dat u op de hoogte was dat hier geen sprake zou zijn van een onderneming in de zin van de Wet inkomstenbelasting en de Wet omzetbelasting, zodat het aan u kan worden toegerekend dat de belastingaanslag niet kan worden voldaan. Omdat u wist of redelijkerwijs kon vermoeden dat de belastingaanslag zouden worden opgelegd staat dit het verlenen van kwijtschelding in de weg.

Voorts deel ik u mede, dat hoewel de term "opzettelijk" ongelukkig is gekozen door de ontvanger van de Belastingdienst Ondernemingen Gorinchem er geen aanleiding is om aan het beroep tegemoet te komen..."

B. Standpunt verzoeker

Voor het standpunt van verzoeker wordt verwezen naar de klachtoomschrijving onder Klacht.

Voorts voerde verzoeker bij brief van 3 juli 2000 onder meer nog het volgende aan:

"Ook wordt gesuggereerd, gezien de fiscale achtergrond van ondergetekende, dat wij op de hoogte waren dat hier geen sprake zou zijn van ondernemingen in de zin van wet inkomstenbelasting alsook omzetbelasting, en wij redelijkerwijs moesten weten of konden vermoeden dat er belastingaanslagen zouden worden opgelegd staat dit het verlenen van kwijtschelding in de weg.

Dit vinden wij een niet relevante opmerking. Ik heb wel enige fiscale achtergrond, maar vanaf het moment dat de ondernemingen in kwestie zijn gestart waren dit naar mijn mening ondernemingen in de zin van de wet op de inkomstenbelasting alsook omzetbelasting. Ik heb dus altijd, naar mijn mening, terecht aangiften ingediend.

Tijdens het door de belastingdienst laatst ingestelde boekenonderzoek heeft de controlerend ambtenaar vastgesteld dat er naar zijn mening geen sprake is van een onderneming in de zin van de inkomstenbelasting alsook de omzetbelasting.

Na een langdurige discussie tussen de controlerend ambtenaar van de belastingdienst en ondergetekende, naar aanleiding van dit meningsverschil, heb ik mij uiteindelijk neergelegd bij de opvatting van de controlerend ambtenaar. Achteraf beschouwd heb ik hier spijt van..."

C. Standpunt Belastingdienst/Directie Ondernemingen zUID

1. In reactie op de klacht deelde de Belastingdienst/Directie Ondernemingen Zuid bij brief van 21 augustus 2000 het volgende mee:

"...Verzoeker is het niet eens met mijn - afwijzende - beschikkingen op beroepschriften van hemzelf en zijn echtgenote wegens het niet verlenen van kwijtschelding door de ontvanger van Belastingdienst Ondernemingen Gorinchem (hierna; de ontvanger).

Het verzoek om kwijtschelding van (verzoeker; N.o.)

Op 29 maart 2000 ontving de ontvanger een verzoek om kwijtschelding van (verzoeker; N.o.). Hij vroeg kwijtschelding voor een drietal aanslagen, te weten:

aanslag (...) dagtekening bedrag (*f*)

naheffingsaanslag omzetbelasting 97 - 98 30-9-1999 12.992

definitieve aanslag inkomstenbelasting 1998 24-3-2000 4.303

voorlopige aanslag inkomstenbelasting 1999 17-3-2000 3.917

Op 20 april 2000 heeft de ontvanger het verzoek afgewezen met als motivering:

dat de naheffingsaanslag omzetbelasting is opgelegd omdat opzettelijk ten onrechte teruggaven omzetbelasting zijn aangevraagd en verkregen;

dat belastingschuldige in staat moet zijn geweest middelen te reserveren voor voldoening van de schuld.

Op 10 mei 2000 heeft de ontvanger het beroepschrift ontvangen (abusievelijk gedateerd 9 april 2000), waarmee verzoeker in beroep komt tegen de beschikking van de ontvanger. Verzoeker voert de volgende redenen aan waarom de beschikking niet juist is:

er zijn nimmer opzettelijk en ten onrechte teruggaven omzetbelasting aangevraagd;

uit de beschikking blijkt niet althans onvoldoende waarom het verzoek met betrekking tot de aanslagen inkomstenbelasting is afgewezen.

Naar aanleiding van zijn verzoek om gehoord te worden, is (verzoeker; N.o.) op 19 juni 2000 telefonisch gehoord.

Met mijn beschikking van 27 juni 2000 heb ik het beroepschrift afgewezen en wel om de volgende redenen:

gezien de fiscale achtergrond van verzoeker had het onder andere in de reden gelegen dat verzoeker er van op de hoogte was dat er geen sprake was van een onderneming, zodat het niet betalen van de aanslagen aan hem kan worden toegerekend;

voor voorlopige aanslagen wordt geen kwijtschelding verleend.

Het verzoek om kwijtschelding van (verzoekers echtgenote; N.o.)

Op 29 maart 2000 ontving de ontvanger een verzoek om kwijtschelding van (verzoekers echtgenote; N.o.).

Zij vroeg kwijtschelding voor één aanslag, te weten:

aanslag (...) dagtekening bedrag (*f*)

naheffingsaanslag omzetbelasting 97 - 98 30-9-1999 8.856

Op 20 april 2000 heeft de ontvanger het verzoek afgewezen met als motivering:

dat de naheffingsaanslag omzetbelasting is opgelegd omdat opzettelijk ten onrechte teruggaven omzetbelasting zijn aangevraagd en verkregen;

Op 10 mei 2000 heeft de ontvanger het beroepschrift ontvangen (abusievelijk gedateerd 9 april 2000), waarmee (verzoekers echtgenote; N.o.) in beroep komt tegen de beschikking van de ontvanger. Zij voert de volgende reden aan waarom de beschikking niet juist is:

er zijn nimmer opzettelijk en ten onrechte teruggaven omzetbelasting aangevraagd;

Naar aanleiding van haar verzoek om gehoord te worden, heeft (verzoeker; N.o.) op 19 juni 2000 het beroepschrift namens zijn echtgenote telefonisch toegelicht.

Met mijn beschikking van 27 juni 2000 heb ik het beroepschrift afgewezen en wel om de volgende reden:

gezien de fiscale achtergrond van haar echtgenoot had het onder andere in de reden gelegen dat zij er van op de hoogte was dat er geen sprake was van een onderneming, zodat het niet betalen van de aanslagen aan haar kan worden toegerekend;

Het verzoekschrift van (verzoeker; N.o.)

Met zijn brief van 3 juli 2000 verzoekt (verzoeker; N.o.) u mijn beschikking te toetsen. In reactie hierop zal ik de volgorde van uw vragen aanhouden.

1. Onderbouwing van de afwijzingsgrond met betrekking tot de aanslag(en) omzetbelasting

In artikel 26 § 1, lid 16 worden de algemene redenen opgesomd wanneer geen kwijtschelding verleend wordt. Zo wordt geen kwijtschelding verleend als het aan de belastingschuldige kan worden toegerekend dat de belastingaanslag niet kan worden voldaan.

Daarvan is onder andere sprake (geen limitatieve opsomming) als:

het aan opzet of grove schuld van de belastingschuldige is te wijten dat te weinig belasting is geheven;

bij afwezigheid van betalingscapaciteit aan andere schuldeisers meer dan f 300 per maand wordt voldaan. (...)

een uitbetaald bedrag (bijvoorbeeld een belastingteruggaaf) niet is aangewend ter voldoening van de schuld waarvan kwijtschelding wordt gevraagd;

ten tijde van het invorderbaar zijn van de belastingaanslag voldoende middelen aanwezig waren om de aanslag te kunnen voldoen;

belastingschuldige wist of redelijkerwijs kon vermoeden dat een belastingaanslag zou worden opgelegd;

(...)

dat het ondernemersbegrip in de Wet op de omzetbelasting zeer ruim is. De vraag die beantwoord dient te worden is: "Had de belastingschuldige redelijkerwijs rekening moeten houden met het standpunt van de inspecteur dat er geen sprake was van een onderneming en dat de teruggegeven omzetbelasting nageheven zou worden?". Ofwel: wist of kon de belastingschuldige redelijkerwijs vermoeden dat een belastingaanslag zou worden opgelegd.

Uit het rapport blijkt dat - naast de andere geconstateerde feiten en omstandigheden - de echtgenote van verzoeker gedurende de acht kwartalen van onderzoek slechts in één kwartaal een geringe omzet heeft behaald, die bovendien één opdrachtgever betrof.

Voor wat verzoeker betreft - ook hier naast de andere geconstateerde feiten en omstandigheden - is er sprake van twee opdrachtgevers waaronder zijn echtgenote en een omzet van ongeveer f 1.500 per maand. Gelet op de geconstateerde feiten en omstandigheden had verzoeker met zijn fiscale achtergrond redelijkerwijs rekening moeten houden met het standpunt van de inspecteur en dus met het feit dat de aanslagen opgelegd zouden worden. Dat was zeker zo, toen de teruggaaf over het eerste kwartaal 1999 werd geweigerd.

Het inkomen van verzoeker en zijn echtgenote was - in ieder geval in de periode 1998-1999 - van dien aard dat gereserveerd had kunnen worden (zie ook hierna onder 3).

Ik ben van mening dat het aan verzoeker kan worden toegerekend dat de aanslagen niet kunnen worden voldaan.

2. Verband tussen de aanslagen omzetbelasting van verzoeker en diens echtgenote

Er is geen verband tussen de aanslagen omzetbelasting van verzoeker en zijn echtgenote. Wel is de problematiek - wel of geen ondernemer - dezelfde. Omdat zij gehuwd zijn, dient bij een verzoek om kwijtschelding hun beider financiële positie in ogenschouw genomen te worden.

Daarnaast verzorgt verzoeker de administratie e.d. van zijn echtgenote.

3. Nadere informatie over de financiële positie van verzoeker

Voor wat betreft de financiële situatie van verzoeker en diens echtgenote (...). Uit de betreffende aangifte blijkt dat in 1998 de inkomsten uit arbeid en uitkeringen *f* 73.749 bedroegen en diezelfde inkomsten volgens de aangifte over 1999 in dat jaar *f* 88.860 bedroegen. In deze laatste aangifte schatte verzoeker zijn inkomen in 2000 op *f* 67.000.

Uiteraard heeft (verzoeker; N.o.) in 1997 en 1998 ook de teruggaven omzetbelasting ontvangen tot een bedrag van *f* 12.467 en (verzoekers echtgenote; N.o.) *f* 7.708.

Uit het vragenformulier dat op 28 maart 2000 is ingediend, blijkt inderdaad dat er (alleen) sprake is van een netto-uitkering van *f* 2.118 per maand. Gelet op het inkomen uit voorgaande jaren, de verwachting van verzoeker over de hoogte van zijn inkomen en zijn arbeidsmarktperspectief (hij volgt een opleiding tot belastingconsulent bij het Nederlands College van Belastingadviseurs) is binnen twee jaren na het verzoek als gevolg van sterk wisselende inkomens een hoger inkomen te verwachten.

Uit het vragenformulier blijkt overigens ook dat op 6 oktober 1999 verzoeker en zijn echtgenote nog een schuld hadden van \pm *f* 13.600, die via een gerechtsdeurwaarder wordt geïnd en dat er tot die tijd ruim *f* 4.500 was afgelost op de oorspronkelijke schuld. In het kader van deze schuld is blijkbaar beslag gelegd op de uitkering en wordt maandelijks *f* 160,55 overgemaakt aan de gerechtsdeurwaarder en is ook het vakantiegeld overgemaakt aan de gerechtsdeurwaarder. De mogelijkheid is aanwezig dat gemiddeld meer dan *f* 300 per maand wordt afgelost. Aan beoordeling van dit aspect is niet toegekomen, omdat andere overwegingen al geleid hadden tot het afwijzen van het verzoek om kwijtschelding..."

2. Daarnaast gevraagd verstrekte de Belastingdienst/Directie Ondernemingen Zuid op 5 en 12 december 2000 onder meer de volgende aanvullende informatie:

"...U vroeg o.a. een nadere onderbouwing van de afwijzing van het verzoek om kwijtschelding met betrekking tot de definitieve aanslag inkomstenbelasting 1998 (...), met dagtekening 24 maart 2000 met een bedrag van f 4.303.

Tijdens de controle is met (verzoeker; N.o.) onder andere afgesproken dat de aangiften inkomstenbelasting 1997 en 1998 uiterlijk 11 februari 2000 zouden worden ingediend. De bij zijn aangifte gevoegde berekening met betrekking tot de inkomstenbelasting 1998 laat een te betalen bedrag zien van f 1.534. Omdat er - anders dan uit die berekening blijkt - sprake is geweest van een voorlopige teruggaaf van een bedrag van f 2.618, geeft de definitieve aanslag een bedrag van f 4.303 te zien. De voorlopige teruggaaf met dagtekening 15 september 1998 is in vier termijnen in de maanden september tot en met december 1998 uitbetaald. De situatie van art. 26 par. 1, zestiende lid onder h. Leidraad Invordering 1990 is hierop van toepassing. Ten aanzien van het bedrag dat uitstijgt boven de voorlopige aanslag kan niet worden gezegd dat dat voorzienbaar was.

Daarom wil ik voor het deel van de aanslag inkomstenbelasting 1998 dat uitstijgt boven het bedrag van de voorlopige teruggaaf en de definitieve aanslag inkomstenbelasting 1999 nog laten bezien of er thans aanleiding bestaat om kwijtschelding te verlenen. Mogelijk bestaat er thans meer zicht op de inkomensontwikkelingen. Uiteraard speelt wel een rol, de vraag in hoeverre aan andere schuldeisers betalingen worden verricht.

(...) dat (verzoeker; N.o.) (...) wederom een verzoek om kwijtschelding kan indienen bij de ontvanger. Omdat voor deze (nieuwe) beoordeling recente gegevens nodig zijn (met name gericht op de inkomensontwikkeling en de betalingen van andere schulden), kan namelijk niet worden volstaan met een herbeoordeling van het vragenformulier van maart 2000. Ik zal aan de ontvanger vragen om aan (verzoeker; N.o.) een nieuw vragenformulier voor kwijtschelding toe te zenden..."

Achtergrond

1. Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990 (Regeling van 30 mei 1990, Stcrt. 103)

Artikel 8, eerste lid:

"Geen kwijtschelding wordt verleend:

a. voor zover het feit dat een belastingaanslag niet kan worden voldaan aan de belastingschuldige is toe te rekenen;

(...)

e. voor een voorlopige aanslag die nog niet is gevolgd door een aanslag..."

2. Leidraad Invordering 1990 (Resolutie van de Staatssecretaris van Financiën van Financiën van 25 juni 1990, nr. AFZ90/1990)

Hoofdstuk IV, artikel 26, paragraaf 1:

"16. Geen kwijtschelding wordt verleend als:

(...)

- het aan de belastingschuldige kan worden toegerekend dat de belastingaanslag niet kan worden voldaan.

Daarvan is onder andere sprake als:

- a. het aan opzet of grove schuld van de belastingschuldige is te wijten dat te weinig belasting is geheven;
 - b. bij afwezigheid van betalingscapaciteit aan andere schuldeisers meer dan f 300 per maand wordt voldaan (...)
 - c. een uitbetaald bedrag (bijvoorbeeld een belastingteruggaaf) niet is aangewend ter voldoening van de schuld waarvan kwijtschelding wordt gevraagd;
 - d. ten tijde van het invorderbaar zijn van de belastingaanslag voldoende middelen aanwezig waren om de aanslag te kunnen voldoen;
 - e. belastingschuldige wist of redelijkerwijs kon vermoeden dat een belastingaanslag zou worden opgelegd;
 - f. het verzoek is ingediend voor een belastingaanslag voorzover die het gevolg is van het feit dat een loonbelastingverklaring niet of niet juist is ingevuld of ten onrechte een verzoek om voetoverheveling is gedaan. Het is daarbij niet van belang of door belastingschuldige verwijtbaar is gehandeld. (...)
 - g. wanneer belastingschuldige geen gebruik heeft gemaakt van het recht op aanvullende bijstand, waardoor de belastingaanslag (gedeeltelijk) zou kunnen worden betaald;
 - h. aan de belastingaanslag een negatieve voorlopige aanslag is voorafgegaan die gebaseerd is op de gegevens die op het aangiftebiljet verstrekt zijn en waarbij de belastingschuldige erop is gewezen dat de definitieve aanslag wordt vastgesteld nadat de aangifte is gecontroleerd, hetgeen ertoe kan leiden dat nog een bedrag moet worden betaald. Kwijtschelding wordt alsdan niet verleend voor het bedrag dat overeenkomt met het bedrag van de negatieve voorlopige aanslag. (...)
- het verzoek is ingediend voor een voorlopige aanslag en:

Die aanslag nog niet is gevolgd door een - definitieve - aanslag, als het een verzoek om kwijtschelding in de privé-sfeer betreft;

Het een belastingaanslag betreft die betrekking heeft op inkomsten uit onderneming..."

3. Het begrip ondernemer in de zin van de Wet op de omzetbelasting 1968 (Wet van 28 juni 1968, Stb. 329)

De ondernemer is de centrale figuur bij de heffing van BTW. Hij is verplicht over de door hem verrichte belastbare feiten belasting in rekening te brengen. Alleen een ondernemer kan de aan hem in rekening gebrachte BTW in aftrek brengen en moet een aantal administratieve verplichtingen nakomen.

In artikel 7, eerste lid, van de Wet op de omzetbelasting 1968 (Wet OB) wordt het begrip ondernemer omschreven: "Ondernemer is ieder die een bedrijf zelfstandig uitoefent".

Het begrip 'bedrijf' is in de jurisprudentie tot ontwikkeling gekomen. Volgens de jurisprudentie is een bedrijf: "een organisatie van kapitaal en arbeid, welke erop gericht is om in een duurzaam streven door deelneming aan het maatschappelijk ruilverkeer maatschappelijke behoeften te bevredigen". Onder bedrijf moet volgens artikel 7, tweede lid, onderdeel a, Wet OB ook worden verstaan een beroep (bijvoorbeeld belastingadviseur, notaris, arts en dergelijke).

Voor het ondernemerschap in de zin van de Wet OB is een **geregelde** deelname aan het economisch verkeer van enige omvang vereist. Degene die alleen zo nu en dan prestaties ten behoeve van derden verricht, is geen ondernemer.

Het zelfstandigheids criterium wordt door de Wet OB genoemd om natuurlijke personen die in ondergeschiktheid optreden buiten het begrip ondernemer te houden. Zelfstandigheid zal aanwezig zijn als personen hun activiteiten voor eigen rekening en voor eigen verantwoording uitoefenen, waarbij zij vrij zijn in het stellen van de voorwaarden waaronder zij werken en zelf de vergoeding voor het gepresteerde ontvangen. Of er sprake is van zelfstandigheid zal steeds aan de hand van de feitelijke situatie moeten worden beoordeeld. Bij de beoordeling kunnen (onder meer) de volgende omstandigheden een rol spelen:

de omstandigheden waaronder de werkzaamheden worden verricht;

de duur van de verhouding tot de opdrachtgever;

de wijze van totstandkoming van de verhouding;

de mate waarin de opdrachtgever instructies geeft;

het aantal opdrachtgevers

de mate waarin de opdrachtnemer financieel risico loopt

4. Het begrip onderneming in de Wet op de inkomstenbelasting 1964 (Wet van 16 december 1964, Stb 519)

H. Mobach, L.W. Sillevius en F.H. Lugt, Cursus Belastingrecht (Inkomstenbelasting)

"2.2.1. De begrippen onderneming en ondernemer

Art. 6 (van de Wet op de inkomstenbelasting 1964; N.o.) geeft aan wie winst uit onderneming geniet. Daarmee is een omschrijving gegeven van het begrip *ondernemer* en daarmee wordt tevens duidelijk gemaakt dat bij de bron 'winst uit onderneming' voorop staat het subject, namelijk degene voor wiens rekening een onderneming wordt gedreven, dus degene aan wie de winst uit een onderneming toevloeit. Vooraleer een subject echter ter zake van ondernemingswinst kan worden belast dient allereerst te word vastgesteld of er in fiscale zin een onderneming aanwezig is. (...)

2.2.1.A. Het begrip onderneming

a. Inleiding

De gangbare definitie van een onderneming luidt: een duurzame organisatie die er op is gericht met behulp van arbeid en kapitaal deel te nemen aan het maatschappelijk productieproces met het oogmerk om winst te behalen. (...)

Met het begrip onderneming stelt de wet gelijk het zelfstandig uitgeoefend beroep (art. 6, lid 2). (...) Bij het zelfstandig uitgeoefend beroep valt het accent meer op de persoonlijke bekwaamheid van de ondernemer dan op de functie van het kapitaal en de organisatie. Gedacht kan worden aan een notaris, deurwaarder, advocaat, accountant, belastingconsulent, arts, architect, componist en dergelijke, voor zover deze personen hun arbeid niet in dienstbetrekking verrichten. (...)

b.2. Winst uit onderneming of inkomsten uit arbeid buiten dienstbetrekking?

Algemeen

Bij de vraag of sprake is van winst uit onderneming dan wel inkomsten uit arbeid buiten dienstbetrekking (art. 22, lid 1, onderdeel b) wordt gelet op de duurzaamheid en de omvang van de werkzaamheden, de omvang van de investeringen, het debiteurenrisico, de beschikbare tijd, de bekendheid die naar buiten aan de werkzaamheid wordt gegeven, het aantal opdrachtgevers, de winstverwachting en dergelijke. Los van elkaar staande transacties, ook al leveren deze voordeel op, vormen geen onderneming omdat niet aan het vereiste van de duurzame organisatie is voldaan. Anderzijds kan ook een duurzame organisatie het ondernemingskarakter ontberen ingeval er slechts een of zeer weinig

afnemers zijn. (...)

Ondernemingsrisico

Uiteraard is voor het bestaan van een onderneming van belang dat ondernemersrisico wordt gelopen. Dit risico zal doorgaans omvatten de kans op wisselende jaarlijkse winstsaldi, alsmede de kans dat de verliezen de winsten overtreffen, zodat de activiteit in een bepaald jaar per saldo geen voordeel oplevert. Ook de mogelijkheid dat het geïnvesteerde kapitaal verloren gaat is uiteraard een ondernemersrisico. (...)

Aantal opdrachtgevers

Vaak zal de omstandigheid dat belanghebbende slechts voor één opdrachtgever werkt tot de conclusie leiden dat hij geen ondernemer is. In die zin bijv. *Hof 's-Gravenhage 6 december 1994, nr. 93/3445, V-N 1994, blz. 1305 e.v.* (...) (...) Dit kan echter anders liggen ingeval, ondanks het feit dat voor slechts één opdrachtgever wordt gewerkt, wordt voldaan aan andere vereisten voor ondernemerschap, zoals de omvang van de investeringen, de bestede tijd, het gelopen risico, en dergelijke. (...)

Debiteurenrisico

Zoals gezegd vormt ook de mate waarin debiteurenrisico wordt gelopen een maatstaf voor de vraag of een onderneming aanwezig is. Zie *HR 2 maart 1983, BNB/117* inzake een wederverkoper van tijdschriften die een verwaarloosbaar klein risico op debiteuren liep: geen onderneming (...)

Onderneming naast dienstbetrekking

(...) In dezelfde zin *Hof Amsterdam 10 januari 1992, nr. 842/91, FED 1992/163* inzake werkzaamheden als belastingconsulent naast een volledige dienstbetrekking. Het hof achtte het aantal relevante opdrachtgevers (vier) en de behaalde opbrengst (bruto f 12.000) te gering om van een onderneming te spreken, zodat het voordeel werd belast als andere opbrengst van arbeid.