de Nationale ombudsman

Rapport

Datum: 2 december 2005
Rapportnummer: 2005/372

Klacht

Verzoeksters klagen erover dat de Belastingdienst/Amsterdam hun formele verzoek tot het treffen van een betalingsregeling heeft afgewezen, ondanks het feit dat zij op basis van hetgeen zij op 29 juni 2004 met de Belastingdienst hebben besproken, het verdere verloop van de invordering in 2004 en de gedane aflossingen op schulden aan het Uitvoeringsinstituut werknemers verzekeringen (UWV) alsmede de Belastingdienst erop meenden te mogen vertrouwen dat het formele verzoek om een betalingsregeling zou worden gehonoreerd. Tevens klagen zij erover dat de Belastingdienst/Utrecht-Gooi het tegen deze beschikking ingestelde beroep heeft afgewezen.

Beoordeling

I. Algemeen

1. Verzoeksters, twee BV's, hadden per 30 juni 2004 een belastingschuld van respectievelijk ruim € 190.000 (exclusief kosten) en ruim € 60.000 (exclusief kosten). Verzoeksters dienden bij de Belastingdienst een verzoek in om uitstel van betaling/een betalingsregeling dat door de Belastingdienst in twee instanties werd afgewezen.

II. Ten aanzien van de Belastingdienst/Amsterdam

1. Verzoeksters klagen er in de eerste plaats over dat de Belastingdienst/Amsterdam bij beslissing van 12 januari 2005 het door hen op 30 juli 2004 ingediende verzoek om uitstel van betaling/een betalingsregeling heeft afgewezen. Deze voorgestelde betalingsregeling hield in dat verzoeksters de per 30 juni 2004 openstaande belastingschuld in twaalf maandelijkse termijnen zouden aflossen met ingang van 30 september 2004. Verzoeksters voeren aan dat zij uit een gesprek dat haar vertegenwoordigers, de heren B. en V., op 29 juni 2004 met mevrouw Z., medewerkster van de Belastingdienst/Amsterdam, voerden, hebben afgeleid dat door de Belastingdienst/Amsterdam uitstel van betaling zou worden verleend indien de lopende verplichtingen op tijd zouden worden voldaan, de openstaande schuld aan de uitvoeringsinstantie UWV zou worden voldaan alsmede de bijbehorende afspraken zouden worden nageleefd. Verzoeksters stellen dat aan vorengenoemde voorwaarden is voldaan. Op grond hiervan stellen verzoeksters zich op het standpunt dat zij er op mochten vertrouwen dat het verzoek om een betalingsregeling zou worden gehonoreerd. Verzoeksters gaven aan dat zij om die reden het ingediende verzoek van 30 juli 2004 hebben opgevat als een formaliteit om de vorenbedoelde betalingsregeling definitief vast te leggen, en dat dit beeld nog werd versterkt door het feit dat de Belastingdienst het verzoek van 30 juli 2004 pas na verloop van een half jaar afhandelde.

2. De Belastingdienst/Amsterdam stelt zich op het standpunt dat het verzoek terecht is afgewezen. De Belastingdienst/Amsterdam geeft aan dat uit de stukken niet blijkt van een (stilzwijgende) afspraak of de schijn dat uitstel van betaling zou worden verkregen, en dat

zijn medewerkster, mevrouw Z., zich evenmin kan herinneren toezeggingen daaromtrent te hebben gedaan. In dit verband verwijst de Belastingdienst/Amsterdam naar de aantekening die mevrouw Z. heeft gemaakt van het gesprek met verzoeksters op 29 juni 2004. Hieruit volgt dat mevrouw Z. de vertegenwoordigers van verzoeksters heeft aangegeven dat uitstel van betaling voor de openstaande belastingaanslagen slechts mogelijk was na het verstrekken van zekerheid, en dat de invordering drie weken zou worden aangehouden om verzoeksters de gelegenheid te geven de vereiste zekerheid te stellen. Verder merkt de Belastingdienst/Amsterdam nog op dat het voldoen van de lopende verplichtingen voortvloeit uit de wettelijke bepaling dat betaling van belastingverplichtingen dient plaats te vinden op aangifte of afdracht.

Voorts verwijst de Belastingdienst/Amsterdam naar het bepaalde in artikel 25, § 1, lid 16, en artikel 25, § 14, leden 1 en 4, van de Leidraad Invordering 1990 zoals deze luidde in 2004 (hierna: de Leidraad). Volgens de Belastingdienst volgt uit deze bepalingen, met name artikel 25, § 14, lid 4 in relatie tot artikel 25, § 1, lid 16, dat voor een zakelijke schuld altijd zekerheid moet worden gesteld.

3. Allereerst wordt het volgende opgemerkt. Op grond van artikel 25, § 1, lid 5, van de Leidraad jo. artikel 5.4.1. en 5.4.3. van het Voorschrift Algemene wet bestuursrecht (Awb) dient de Belastingdienst (de ontvanger) in beginsel binnen een termijn van acht weken een beslissing te nemen op een ingediend verzoek om uitstel van betaling (zie Achtergrond). Als het niet mogelijk is om binnen acht weken te beslissen, dient de Belastingdienst een kennisgeving te versturen waarin de oorzaak daarvan wordt vermeld alsmede binnen welke termijn de beschikking wel tegemoet kan worden gezien. Deze termijn van acht weken is blijkens de brochure “Als uw onderneming de belasting niet tijdig kan betalen” voor de behandeling van een verzoek om uitstel van betaling verkort tot zes weken.

4. Het vereiste van voortvarendheid houdt in dat bestuursorganen slagvaardig en met voldoende snelheid optreden. Nu in dit geval de Belastingdienst/Amsterdam het op 30 juli 2004 door verzoeksters ingediende verzoek om uitstel van betaling pas op 12 januari 2005 heeft afgehandeld zonder dat aan verzoeksters een kennisgeving is gestuurd als bedoeld onder 3., heeft de Belastingdienst/Amsterdam niet gehandeld zoals op dit punt van hem had mogen worden verwacht.

De onderzochte gedraging is in zoverre niet behoorlijk.

5. Het vereiste van rechtszekerheid houdt onder meer in dat gerechtvaardigde verwachtingen van burgers en organisaties jegens bestuursorganen door die bestuursorganen worden gehonoreerd.

6. Gezien hetgeen partijen ter gelegenheid van het onderzoek naar voren hebben gebracht, kan niet worden vastgesteld dat de Belastingdienst/Amsterdam jegens verzoeksters het vertrouwen heeft gewekt dat uitstel van betaling in de door verzoeksters

gestelde zin zou worden verleend. Opgemerkt wordt dat verzoeksters in dit verband enkel de perceptie van haar vertegenwoordigers aanvoeren en niet een onomstotelijke toezegging van de zijde van de Belastingdienst/Amsterdam. Hiertegenover staat de verklaring van de betrokken medewerkster van de Belastingdienst/Amsterdam, mevrouw Z., die verklaart zich niet te kunnen herinneren toezeggingen te hebben gedaan. Deze verklaring wordt ook ondersteund door de aantekening die zij heeft gemaakt van het gesprek met verzoeksters vertegenwoordigers op 29 juni 2004. Daarbij komt dat de door verzoeksters in dit verband als dragend argument naar voren gebrachte voorwaarde dat de lopende belastingverplichtingen zouden worden betaald, geen sterke aanwijzing vormt voor de stelling dat uitstel van betaling zou worden verleend. Immers, het vereiste van het voldoen van lopende verplichtingen vloeit zoals de Belastingdienst/Amsterdam aangeeft voort uit de wet. Bovendien is de door verzoeksters voorgestane betalingsregeling - nu deze een langere looptijd heeft dan twaalf maanden - niet in overeenstemming met artikel 25, § 14, lid 4, van de Leidraad waarin is neergelegd dat een betalingsregeling voor een zakelijke schuld van een ondernemer in elk geval een looptijd van twaalf maanden, gerekend vanaf de vervaldag van de belastingaanslag, niet te boven gaat (zie Achtergrond, onder 2). Ook het enkele feit dat de Belastingdienst/Amsterdam het verzoek om uitstel van betaling pas na een half jaar afwikkelde, en hangende de behandeling van dit verzoek geen verdere (dwang)invorderingsmaatregelen heeft genomen, brengt niet mee dat verzoeksters er op mochten vertrouwen dat uitstel van betaling zou worden verleend. Wel wordt opgemerkt dat daarmee de facto voor die periode uitstel van betaling is verleend. Onder deze omstandigheid is er geen grond om te concluderen dat de Belastingdienst/Amsterdam op basis van gewekte verwachtingen het verzoek om uitstel van betaling had moeten toewijzen.

7. Meer inhoudelijk geldt het volgende. De tekst van artikel 25, § 14, lid 1, van de Leidraad duidt er op dat voor een zakelijke schuld van een ondernemer minder aanleiding bestaat tot het toestaan van een betalingsregeling. Een dergelijk uitstel voor zakelijke schuld kan immers betekenen dat het ondernemersrisico feitelijk wordt gedragen door de Belastingdienst en dat deze dan optreedt als oneigenlijk kredietverlener. Tevens zou een betalingsregeling voor zakelijke schuld concurrentieverstorend kunnen werken ten opzichte van andere ondernemers die wel tijdig hun verplichtingen nakomen. Verder is in artikel 25, § 14, lid 4, van de Leidraad neergelegd dat een aan ondernemers te verlenen betalingsregeling voor zakelijke schuld zich over een zo kort mogelijke periode dient uit te strekken, waarbij in het algemeen een termijn van enkele maanden geldt, te rekenen vanaf de dagtekening van de belastingaanslag. De ontvanger stelt hierbij als voorwaarde dat er zekerheid wordt gesteld overeenkomstig artikel 25, § 1, lid 16, van de Leidraad. Alleen als daartoe naar het oordeel van de ontvanger, op grond van de aard en de omvang van de schuld, de aard en omvang van de zekerheid en het in het verleden getoonde aangifte- en betalingsgedrag aanleiding bestaat, zal de betalingsregeling een langere looptijd kunnen hebben dan enkele maanden. De betalingsregeling zal in elk geval een looptijd van twaalf maanden - gerekend vanaf de vervaldag van de belastingaanslag - niet te boven gaan.

In artikel 25, § 1, lid 16, van de Leidraad is bepaald dat uitstel van betaling kan worden verleend of kan worden verlengd nadat beslag is gelegd of door de belastingschuldige of een derde zekerheid is gesteld. De executiewaarde van de inbeslaggenomen zaken, dan wel de hoogte van de zekerheid die gesteld wordt, dient gelijk te zijn aan de schuld waarvoor uitstel wordt verzocht. Als hetzij de aard en de omvang van de schuld in relatie tot de termijn waarvoor uitstel van betaling wordt gevraagd, hetzij het in het verleden getoonde aangifte- en betalingsbedrag daartoe aanleiding geeft, kan de ontvanger afzien van het eisen van zekerheid (voor de tekst van genoemde bepalingen van de Leidraad, zie Achtergrond, onder 1).

8. De Belastingdienst/Amsterdam stelt zich op het standpunt dat de verwijzing in artikel 25, § 14, lid 4, van de Leidraad naar artikel 25, § 1, lid 16, van de Leidraad slechts ziet op de vorm van de te stellen zekerheid. De Belastingdienst/Amsterdam concludeert hieruit dat voor zakelijke schuld altijd zekerheid moet worden gesteld, en dat de `tenzij' bepaling in artikel 25, § 1, lid 16, van de Leidraad toepassing mist op een verzoek om uitstel voor een zakelijke schuld.

Verzoeksters stellen zich daartegenover op het standpunt dat artikel 25, § 1, lid 16, van de Leidraad meebrengt dat de Belastingdienst kan afzien van het eisen van zekerheid indien het in het verleden getoonde aangifte- en betalingsgedrag daartoe aanleiding geeft. Verzoeksters stellen in dit verband dat X BV en Y BV in het jaar na het indienen van het verzoek om een betalingsregeling de lopende belastingverplichtingen zijn nagekomen en een groot deel van de openstaande belastingschuld hebben afgelost. Deze laatste stelling wordt door de Nationale ombudsman aldus begrepen dat verzoeksters menen dat in hun geval aan de eis van het stellen van zekerheid in redelijkheid voorbij moe(s)t worden gegaan.

9. Op grond van de toepasselijke bepalingen van de Leidraad kan naar het oordeel van de Nationale ombudsman ook op inhoudelijke gronden niet worden gezegd dat de Belastingdienst/Amsterdam niet in redelijkheid kon komen tot zijn afwijzende beslissing op het door verzoeksters ingediende verzoek om uitstel van betaling. Hiertoe wordt opgemerkt dat de gronden waarop de Belastingdienst het verzoek heeft afgewezen zijn terug te voeren op het door de Belastingdienst in acht te nemen invorderingsbeleid zoals neergelegd in artikel 25, § 14, lid 1, van de Leidraad. Voorts geldt op grond van artikel 25, § 14, lid 4, van de Leidraad dat een betalingsregeling voor een zakelijke schuld van een ondernemer in elk geval een looptijd van twaalf maanden- gerekend vanaf de vervaldag van de belastingaanslag - niet te boven gaat. De door verzoeksters in het verzoek van 30 juli 2004 voorgestelde betalingsregeling voldoet niet aan deze eis. Wat betreft het punt van de zekerheidstelling, welke eis niet expliciet is geformuleerd in de gewraakte beslissing van de Belastingdienst/Amsterdam, wordt het volgende opgemerkt. De Nationale ombudsman volgt de Belastingdienst/Amsterdam niet in zijn stelling dat uit het bepaalde in artikel 25, § 14, lid 4, jo. artikel 25, § 1, lid 16, van de Leidraad volgt dat voor zakelijke schuld van een ondernemer altijd zekerheid moet worden gesteld. Niet valt in te zien dat in

de bewuste verwijzing in artikel 25, § 14, lid 4, van de Leidraad naar artikel 25, § 1, lid 16, van de Leidraad een zodanige beperking moet worden gelezen. De verwijzing ziet er immers op dat de ontvanger als voorwaarde stelt dat er zekerheid wordt gesteld overeenkomstig artikel 25, § 1, lid 16, van de Leidraad. De term `overeenkomstig' in artikel 25, § 14, lid 4, van de Leidraad kan naar het oordeel van de Nationale ombudsman niet anders worden begrepen dan dat hetgeen in artikel 25, § 1, lid 16, van de Leidraad is geregeld ten aanzien van het stellen van zekerheid, daaronder begrepen de situaties waarin van het vragen van zekerheid kan worden afgezien, ook geldt bij toepassing van artikel 25, § 1, lid 16, van de Leidraad. Dit betekent dat de ontvanger ook bij toepassing van laatstbedoeld artikel kan afzien van het eisen van zekerheid indien hetzij de aard en de omvang van de schuld in relatie tot de termijn waarvoor uitstel van betaling wordt gevraagd, hetzij het in het verleden getoonde aangifte- en betalingsbedrag daartoe aanleiding geeft.

Niettemin is de Nationale ombudsman van oordeel dat de Belastingdienst/Amsterdam in het onderhavige geval in redelijkheid het - eerst expliciet ter gelegenheid van de behandeling van het verzoekschrift door de Nationale ombudsman ingenomen - standpunt kon innemen dat hoe dan ook er in het onderhavige geval geen reden was om af te zien van het vragen om zekerheid. In aanmerking genomen dat zowel X BV als Y BV in juni 2003 melding van betalingsonmacht hebben gedaan voor opgelegde belastingaanslagen, en dat nog altijd aanslagen openstaan die betrekking hebben op die meldingen van betalingsonmacht, geldt dat de Belastingdienst kan worden gevolgd in zijn standpunt dat het in het verleden getoonde aangifte- en betalingsgedrag van belanghebbenden geen aanleiding gaf om af te zien van het eisen van zekerheid. Ook kan niet worden gezegd dat de aard en omvang van de schuld in relatie tot de termijn waarvoor uitstel van betaling wordt gevraagd de Belastingdienst/Amsterdam aanleiding had moeten geven om van het eisen van zekerheid af te zien.

In zoverre is de onderzochte gedraging behoorlijk.

III. Ten aanzien van de Belastingdienst/Utrecht-Gooi

1. Verzoeksters klagen er verder over dat de directeur van de Belastingdienst/Utrecht-Gooi in zijn uitspraak van 31 maart 2005 het door verzoeksters ingestelde beroep tegen de beslissing van de Belastingdienst/Amsterdam van 12 januari 2005 heeft afgewezen.

2. Blijkens de reactie van de Belastingdienst/Utrecht-Gooi op de klacht hebben verzoeksters ter gelegenheid van de hoorzitting die plaats vond in het kader van de behandeling van het beroepschrift verwezen naar de vermeende afspraak die met mevrouw Z. van de Belastingdienst zou zijn gemaakt. De Belastingdienst/Utrecht-Gooi geeft aan dat het hier gaat om een beroep op mondelinge toezeggingen, waar de medewerker van de Belastingdienst/Utrecht-Gooi (de directie) niet aanwezig is geweest, en dat daarom op dit punt inhoudelijk niet verder is ingegaan.

3. Het vereiste van actieve en adequate informatieverwerving houdt in dat bestuursorganen bij de voorbereiding van hun handelingen de relevante informatie verwerven.

Voor de klacht van verzoeksters betekent dit dat van de directeur van de Belastingdienst/Utrecht-Gooi had mogen worden verwacht dat hij alvorens uitspraak te doen op het door verzoeksters ingediende beroepschrift bij de betrokken medewerkster van de Belastingdienst/Amsterdam, mevrouw Z., de door verzoeksters gestelde afspraak had getoetst. Door dit na te laten heeft de directeur van de Belastingdienst/Utrecht-Gooi bij de beoordeling in beroep van de beslissing van 12 januari 2005 van de Belastingdienst/Amsterdam het vereiste van actieve en adequate informatieverwerving geschonden.

De onderzochte gedraging is in zoverre niet behoorlijk.

4. Meer inhoudelijk geldt ten aanzien van de uitspraak van de directeur van de Belastingdienst/Utrecht-Gooi het volgende. In aanmerking genomen hetgeen onder **II** is overwogen, kan niet worden geoordeeld dat de Belastingdienst/Utrecht-Gooi, indien zij de stelling van verzoeksters inzake de met mevrouw Z. van de Belastingdienst/ Amsterdam gemaakte afspraak zou hebben getoetst, tot een andere beslissing had moeten komen.

In zoverre is de onderzochte gedraging behoorlijk.

Conclusie

De klacht over de onderzochte gedraging van de Belastingdienst/Amsterdam is

gegrond ten aanzien van:

- het pas op 12 januari 2005 afhandelen van het op 30 juli 2004 ingediende verzoek om uitstel van betaling wegens schending van het vereiste van voortvarendheid;

niet gegrond ten aanzien van:

- het afwijzen van het verzoek om uitstel van betaling.

De klacht over de onderzochte gedraging van de Belastingdienst/Utrecht-Gooi is

gegrond ten aanzien van:

- de reactie op de stelling dat door een medewerkster van de Belastingdienst/ Amsterdam een mondelinge toezegging zou zijn gedaan, wegens schending van het vereiste van actieve en adequate unformatieverwerving.

niet gegrond ten aanzien van:

- de afwijzing van het beroep tegen de beslissing van de Belastingdienst/Amsterdam.

Onderzoek

Op 8 april 2005 ontving de Nationale ombudsman een verzoekschrift van X BV en Y BV, ingediend door Ernst & Young Belastingadviseurs te Rotterdam, met een klacht over een gedraging van de Belastingdienst/Amsterdam en een gedraging van de Belastingdienst/Utrecht-Gooi.

Naar deze gedragingen, die worden aangemerkt als gedragingen van de minister van Financiën, werd een onderzoek ingesteld.

In het kader van het onderzoek werd de Belastingdienst/Amsterdam en de Belastingdienst/Utrecht-Gooi verzocht op de klacht te reageren en een afschrift toe te sturen van de stukken die op de klacht betrekking hebben.

Vervolgens werden verzoeksters in de gelegenheid gesteld op de verstrekte inlichtingen te reageren.

Tevens werd de Belastingdienst/Amsterdam een aantal specifieke vragen gesteld.

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

De Belastingdienst/Utrecht-Gooi deelde mee zich met de inhoud van het verslag te kunnen verenigen. De reacties van verzoeksters en de Belastingdienst/Amsterdam gaven aanleiding het verslag aan te vullen.

Bevindingen

De bevindingen van het onderzoek luiden als volgt:

A. feiten

1. X BV en Y BV (hierna: verzoeksters) hadden per 30 juni 2004 een belastingschuld van respectievelijk ruim € 190.000 (exclusief kosten) en ruim € 60.000 (exclusief kosten). Verzoeksters dienden op 30 juli 2004 bij de Belastingdienst/Amsterdam een verzoek in om uitstel van betaling voor bedoelde belastingschuld. In het verzoek deden verzoeksters het voorstel om het per 30 juni 2004 openstaande saldo in twaalf maandelijkse termijnen af te lossen met ingang van 30 september 2004.

2. De Belastingdienst/Amsterdam nam op 12 januari 2005 een afwijzende beslissing op het verzoek van 30 juli 2004:

"…Ik wijs uw verzoek om uitstel van betaling af omdat:

het verlenen van uitstel van betaling c.q. een betalingsregeling aan een ondernemer betekent dat het ondernemersrisico feitelijk wordt gedragen door de Belastingdienst. De Belastingdienst begeeft zich dan op het terrein van kredietverlenende instanties, zoals een bank. De Belastingdienst treedt daarmee op als oneigenlijke kredietverlener. Dit hoort niet tot de taak van de Belastingdienst;

uitstel van betaling c.q. het verlenen van een betalingsregeling voor zakelijke aanslagen concurrentieverstorend zal werken ten opzichte van ondernemers die hun verplichtingen wel nakomen;

Wellicht ten overvloede merk ik nog op dat voor schulden van een ondernemer een terughoudend uitstelbeleid wordt gevoerd zeker als blijkt dat niet is gereserveerd voor redelijkerwijs voorzienbare schulden of wanneer er sprake is van nalatigheid van het in het verleden getoonde aangifte- en/of betalingsgedrag. Bovendien zijn belastingschulden preferent. U(w) cliënt(e) dient zich voor een eventuele financiering te wenden tot een daartoe geëigende kredietinstelling zoals bijvoorbeeld een bank…"

3. Verzoeksters dienden op 25 januari 2005 bij de directeur van de Belastingdienst/Utrecht-Gooi een beroepschrift in tegen de afwijzende beslissing van de Belastingdienst/Amsterdam van 12 januari 2005:

"…Na een directiewisseling halverwege 2004 waarbij de financiële zaken per die datum onder mijn verantwoording zijn komen te vallen, heb ik direct een persoonlijk onderhoud met uw collega mevrouw Z. aangevraagd. In dit persoonlijk onderhoud d.d. 29 juni 2004 heeft zij ons op het hart gedrukt dat lopende verplichtingen op tijd voldaan dienen te worden en tevens de openstaande schuld bij uitvoeringsinstelling UWV en de bijbehorende afspraken voor X BV nauwlettend gevolgd zullen worden. De afgelopen maanden (augustus tot en met december 2004) hebben we deze schuld aan UWV volledig ingelopen. Tevens hebben we sindsdien de lopende verplichtingen aan de Belastingdienst geheel voldaan.

In ons verzoek tot een betalingsregeling d.d. 30 juli 2004 hebben wij aangegeven op zoek te zijn naar een externe financier van de belastingschuld. Deze financiering is tot op heden niet geslaagd. Echter de resultaten van ons bedrijf verbeteren ondertussen wel waardoor wij sinds het tweede halfjaar 2004 in staat zijn geweest UWV af te lossen. Vanaf deze maand willen wij in 12 maandelijkse termijnen de gehele schuld met de belastingdienst inlopen.

Met dit schrijven wil ik u aangeven dat ik sinds het persoonlijke onderhoud mijn afspraken uit het verleden jegens u en uitvoeringsinstelling UWV ben nagekomen. Ik heb begrip voor uw standpunt dat de Belastingdienst geen kredietinstelling is echter het bedrijf is sinds 1 juli 2004 continue bezig geweest openstaande schulden af te lossen. Dit heeft geresulteerd in een verbeterde balans einde jaar 2004 en een lagere exposure van de Belastingdienst en UWV GAK sinds mijn eerste onderhoud met uw collega. De verlaging van deze exposure gaat helaas stapsgewijs en ik vraag uw begrip en de ruimte om de openstaande schuld aan u in 12 gelijke maandelijkse termijnen in te lopen. Daartoe zal ik deze week de eerste termijn van € 22.153,94 aan u overmaken…"

4. De Belastingdienst/Utrecht-Gooi nam op 31 maart 2005 een afwijzende beslissing op het beroepschrift. Daartoe overwoog hij het volgende:

"…Standpunt ontvanger

De ontvanger ziet naar aanleiding van het beroep geen redenen om te komen tot een gunstigere beslissing op het eerdere verzoek om uitstel (of betalingsregeling). Hij handhaaft zijn beschikking van 12 januari 2005. (...)

Horen

Op 24 maart 2005 is er een hoorzitting geweest. In dat gesprek is het invorderingsbeleid met u besproken en waar nodig toegelicht.

Beoordeling van het beroep (overwegingen)

In beginsel verleent de ontvanger geen uitstel van betaling aan een ondernemer. Het verlenen van uitstel van betaling betekent dat de Belastingdienst de onderneming financiert en (een deel van) het ondernemersrisico op zich neemt. Dit is geen taak voor de Belastingdienst maar voor een reguliere kredietverlenende instantie, zoals bijvoorbeeld een bank. Uitstelverlening kan bovendien concurrentieverstorend werken. De ondernemer aan wie uitstel van betaling wordt verleend komt hierdoor in een betere positie te verkeren dan ondernemers die wel tijdig hun fiscale verplichtingen nakomen.

Artikel 25, paragraaf 1, lid 16 van de Leidraad Invordering 1990, bepaalt dat de ontvanger uitstel van betaling kan verlenen nadat voldoende zekerheid is gesteld. U heeft echter geen zekerheid gesteld. Zekerheid kan bijvoorbeeld worden geboden door het overleggen van een bankgarantie of het vestigen van een pand- of hypotheekrecht ten behoeve van de ontvanger…"

5. Vervolgens wendde de gemachtigde van verzoeksters zich met een verzoekschrift van 7 april 2005 namens verzoeksters tot de Nationale ombudsman. Naar aanleiding van dit verzoekschrift vroeg de Nationale ombudsman de Belastingdienst/Amsterdam om de gewraakte beslissing ambtshalve te herbeoordelen op basis van het door verzoeksters

ingediende verzoekschrift. De Belastingdienst/Amsterdam reageerde bij brief van 22 april 2005, geadresseerd aan de gemachtigde van verzoeksters. Hij liet weten de kwestie opnieuw te hebben getoetst aan het geldende beleid, en dat dat niet resulteerde in een gunstiger beslissing dan de afwijzingsbeschikking van 12 januari 2005 en de uitspraak op het beroepschrift van 31 maart 2005.

B. Standpunt verzoeksters

Voor het standpunt van verzoeksters wordt verwezen naar de klachtomschrijving onder Klacht.

Voorts voerden verzoeksters in het verzoekschrift van 7 april 2005 nog het volgende aan:

"…Uit het gesprek met de Inspecteur (mevrouw Z.) hebben onze cliënten afgeleid dat uitstel van betaling zou worden verleend door de Belastingdienst, mits de lopende verplichtingen op tijd zouden worden voldaan en de openstaande schuld aan de uitvoeringsinstantie UWV en de bijbehorende afspraken zouden worden nageleefd.

Zoals blijkt uit het beroepschrift zijn onze cliënten de mondelinge afspraken die in het onderhoud met de Inspecteur zijn gemaakt, nagekomen. Zo is in de tweede helft van 2004 de gehele schuld aan de uitvoeringsinstelling UWV ter grootte van € 80.765,- afgelost. Verder zijn na het onderhoud de lopende verplichtingen aan de Belastingdienst voldaan.

Voor de bestaande schuld aan de Belastingdienst stellen onze cliënten in het beroepschrift een betalingsregeling voor, waarbij in twaalf maandelijkse termijnen van € 22.153,94 de bestaande schuld van X BV en Y BV ter grootte van € 265.847,29 geheel wordt afgelost.

(…)

Als argument voor het afwijzen van het beroep herhaalt de Directeur van de Belastingdienst de argumenten van de Ontvanger (de Belastingdienst wil niet het ondernemersrisico van de vennootschappen dragen en dat het verlenen van een betalingsregeling concurrentieverstorend zal werken ten opzichte van andere ondernemers).

Van de openstaande belastingschuld van € 265.847,29 is na het beroepschrift tot op heden reeds een bedrag van € 67.812,- betaald. Hieronder zijn de betalingen gespecificeerd.

Datum betaling

Bedrag

Aanslagnummer

28 januari 2005

€ 11.643,-

(…)

31 januari 2005

€ 10.787,-

(…)

28 februari 2005

€ 10.359,-

(…)

28 februari 2005

€ 12.205,-

(…)

1 april 2005

€ 13.135,-

(…)

4 april 2005

€ 9.683,-

(…)

Totale betalingen

€ 67.812,-

(…)

Zoals uit het vorenstaande blijkt, heeft de huidige directie gelijk na het aantreden (halverwege 2004) contact gezocht met de competente Inspecteur. Uit het persoonlijk onderhoud met de Inspecteur hebben onze cliënten afgeleid dat uitstel van betaling zou worden verleend onder de in het gesprek geformuleerde voorwaarden, waaraan X BV en Y

BV zich hebben gehouden. Door beide vennootschappen zijn de lopende verplichtingen aan de Belastingdienst voldaan. Verder is de openstaande schuld aan de uitvoeringsinstantie UWV geheel voldaan. Hieruit blijkt dat de nieuwe directie gelijk na haar aantreden de betaling van de openstaande schulden zeer serieus heeft genomen (en nog steeds zeer serieus neemt). De door de nieuwe directie met de Inspecteur gemaakte afspreken zijn geheel nagekomen. Ook aan de toezegging van de cliënten om vanaf januari 2005 in twaalf maandelijkse termijnen de openstaande schuld aan de Belastingdienst af te lossen, is reeds uitvoering gegeven.

De klacht van onze cliënten is dan ook dat in het gesprek met de Inspecteur (mevrouw Z) de schijn is gewekt dat uitstel van betaling zou worden gekregen. Onze cliënten mochten er dan ook van uitgaan dat de Ontvanger, die evenals de Inspecteur onderdeel uitmaakt van de Belastingdienst, dit uitstel ook daadwerkelijk zou verlenen.

Het zou dan ook voor de hand hebben gelegen dat de Ontvanger mede gezien de inspanningen van onze cliënten akkoord was gegaan met een betalingsregeling voor de openstaande schuld. De houding van de Belastingdienst is temeer onredelijk omdat een directe invordering bij de cliënten tot faillissement zal lijden. Na de zware periode in 2004 is het bedrijf nu echter gesaneerd. Momenteel zijn nog slechts 15 medewerkers in dienst en wordt door het bedrijf weer winst gemaakt. X BV en Y BV dragen nu echter de historie die aanleiding heeft gegeven tot de sanering nog met zich mee. Wellicht ten overvloede merken wij op dat alle activa in pandrecht zijn overgedragen aan de ABN-Amro bank, zodat een faillissementsaanvraag de invordering niets zal brengen.

Zowel ten tijde van het horen, als in de beslissing op het beroepschrift van de Directeur van de Belastingdienst is door de Ontvanger niet ingegaan op het voorstel van de cliënten tot het treffen van een betalingsregeling. Ook in de uitspraak op het beroepschrift is de betalingsregeling niet gemotiveerd afgewezen. Deze gang van zaken achten wij gezien de welwillendheid van de cliënten om tot een zo spoedig mogelijke betaling van de openstaande schulden te komen in strijd met het zorgvuldigheidsbeginsel…"

C. Standpunt belastingdienst/amsterdam

In reactie op de klacht deelde de Belastingdienst/Amsterdam bij brief van 9 juni 2005 het volgende mee:

"…Van het gesprek dat op (29 juni 2004; N.o.) heeft plaatsgevonden, heeft mevrouw Z een aantekening gemaakt. Zij gaf aan de heren B. en V. (die verzoeksters tijdens dat gesprek vertegenwoordigden; N.o.) aan dat uitstel van betaling voor de openstaande belastingaanslagen slechts mogelijk was na het verstrekken van zekerheid. De eis van zekerheid werd gesteld op grond van het beleid van de staatssecretaris van Financiën, zoals neergelegd in de Leidraad Invordering 1990 (zie hierna). De invordering zou drie weken aangehouden worden om belastingschuldigen de gelegenheid te geven zekerheid

te stellen. Een afschrift van de bevindingen van mevrouw Z is bijgevoegd.

Overigens is mevrouw Z geen inspecteur, zij is werkzaam in de invordering en niet in de heffing.

(…)

Van een (stilzwijgende) afspraak of de schijn dat uitstel van betaling zou worden verkregen blijkt uit de stukken niets. Mevrouw Z kan zich evenmin herinneren toezeggingen daaromtrent gedaan te hebben. Het voldoen van de lopende verplichtingen vloeit bovendien voort uit de wettelijke bepaling dat betaling van belastingverplichtingen dient plaats te vinden op aangifte of afdracht. Dit is uitgewerkt in artikel 19 Algemene Wet inzake Rijksbelastingen:

lid 1. In de gevallen waarin de belastingwet voldoening van in een tijdvak verschuldigd geworden of afdracht van in een tijdvak ingehouden belasting op aangifte voorschrijft, is de belastingplichtige, onderscheidenlijk de inhoudingspichtige, gehouden de belasting binnen één maand na het einde van dat tijdvak overeenkomstig de aangifte aan de ontvanger te betalen. …

lid 3. In de niet in het eerste lid bedoelde gevallen waarin de belastingwet voldoening of afdracht van belasting op aangifte voorschrijft, is de belastingplichtige, onderscheidenlijk de inhoudingspichtige, gehouden de belasting overeenkomstig de aangifte aan de ontvanger te betalen binnen één maand na het tijdstip waarop de belastingschuld is ontstaan. …

lid 5. De Algemene termijnenwet is niet van toepassing op de in het eerste en in het derde lid gestelde termijn van één maand.

Verzoeksters hebben reeds op 29 juli 2004 een verzoek om uitstel van betaling ingediend, onder overlegging van diverse stukken. (…) De beleidsregels in de Leidraad invordering 1990 waren in juni 2004 reeds aangescherpt en luidden, mede toegepast op deze casus, als volgt:

Artikel 25, § 1, lid 16. *Het stellen van zekerheid als voorwaarde.*

De ontvanger kan aan het verlenen van uitstel van betaling de voorwaarde stellen dat de belastingschuldige of een derde zekerheid stelt. In welke gevallen de ontvanger deze voorwaarde stelt, is geregeld in de paragrafen hierna. Uitstel van betaling kan worden verleend of kan worden verlengd nadat beslag is gelegd of door de belastingschuldige of een derde zekerheid is gesteld. De executiewaarde van de inbeslaggenomen zaken, dan wel de hoogte van de zekerheid die gesteld wordt, dient gelijk te zijn aan de schuld waarvoor uitstel wordt verzocht. Als hetzij de aard en de omvang van de schuld in relatie tot de termijn waarvoor uitstel van betaling wordt gevraagd, hetzij het in het verleden

getoonde aangifte- en betalingsgedrag daartoe aanleiding geeft, kan de ontvanger afzien van het eisen van zekerheid. Bij het stellen van zekerheid gaat de voorkeur uit naar zekerheden die op eenvoudige wijze kunnen worden gesteld, bewaakt en zo nodig uitgewonnen. Met name valt te denken aan een bankgarantie, (stille of openbare) verpanding van een volwaardige vordering, hypotheek en verpanding van geldswaardige papieren of borgstelling door de directeur groot aandeelhouder van een BV. Opgemerkt wordt dat de ontvanger terughoudend dient te zijn met het aanvaarden van aangeboden zekerheid op goederen die sterk aan waardeverandering onderhevig zijn, zoals bijvoorbeeld aandelen. Is echter sprake van een zodanige zekerheidsstelling, dan dient de ontvanger extra alert te zijn bij het bewaken daarvan. Een aangeboden zekerheid in de vorm van een bezitloze verpanding van voorraden is in beginsel niet aanvaardbaar. Dit laatste lijdt slechts uitzondering indien aannemelijk is dat de belastingschuld niet kan worden betaald en andere zekerheidsvormen niet voorhanden zijn. De reden dat een bezitloze verpanding van voorraden niet kan worden aanvaard, is gelegen in de aard van het zekerheidsobject. In het uitzonderlijke geval dat sprake is van een bezitloze verpanding van voorraden, dient ook hier de ontvanger extra alert te zijn bij het bewaken daarvan.

Artikel 25, § 14. Betalingsregeling voor ondernemers

(Art. 25, § 14) Voor zakelijke schuld minder aanleiding voor uitstel

lid 1. In principe bestaat voor zakelijke schuld van een ondernemer minder aanleiding tot het toestaan van een betalingsregeling. Een dergelijk uitstel voor zakelijke schuld kan immers betekenen dat het ondernemersrisico feitelijk wordt gedragen door de Belastingdienst en dat deze dan optreedt als oneigenlijke kredietverlener. Tevens zou een betalingsregeling voor zakelijke schuld concurrentieverstorend kunnen werken ten opzichte van andere ondernemers die wel tijdig hun verplichtingen nakomen. Zo al sprake is van een betalingsregeling, dan moet deze niet zijn terug te voeren op structurele problemen of perspectiefloze activiteiten. Een betalingsregeling ligt dan ook alleen in de rede wanneer de onderneming door de ontvanger als voldoende levensvatbaar wordt beschouwd. Tevens moet geen andere kredietfaciliteit meer openstaan. Zo nodig vraagt de ontvanger door middel van toezending van het formulier db 35 UO nadere gegevens bij de verzoeker op.

Uit navraag bij het UWV (…) blijkt dat er nog minstens één aanslag onbetaald is gebleven, de vordering op X BV over 2001, nummer (…), voor een bedrag van € 30.821,29 aan premie en € 1389 aan kosten. Rente op deze aanslag is verschuldigd sinds 15 april 2002, bij betaling op 8 juni 2005 is het rentebedrag € 5.225,00.

De gehele UWV-schuld is dus in tegenstelling tot wat verzoeksters berichten niet voldaan.

De klacht van X BV en Y BV acht ik gezien het bovenstaande niet gegrond…"

Bij zijn reactie had de Belastingdienst gevoegd de aantekeningen van zijn medewerkster Z. betreffende het gesprek met vertegenwoordigers van verzoeksters op 29 juni 2004:

“B. oprichter + V. (…) om te praten over een betalingsregeling. Medegedeeld dat een regeling/uitstel alleen mogelijk is indien er zekerheid wordt gesteld voor de totale vordering. Ik houd invordering 3 weken aan. (lag toch al stil). Verneem ik niets dan inv. voortzetten.”

d. Standpunt belastingdienst/utrecht-gooi

In reactie op de klacht liet de Belastingdienst/Utrecht-Gooi bij brief van 15 juni 2005 het volgende weten:

“…Voorafgaand aan de behandeling van het beroepschrift zijn reclamanten op eigen verzoek uitgenodigd voor een hoorgesprek waarin zij in de gelegenheid zijn gesteld om hun beroepschrift aan te vullen.

Tijdens dit gesprek is het geldende uitstelbeleid met hen besproken. Verder verwezen zij herhaaldelijk naar de afspraak die met mevr. Z. zou zijn gemaakt. Omdat adressanten zich beroepen op mondelinge toezeggingen, waar de medewerker van de directie niet bij aanwezig is geweest, is hier inhoudelijk niet verder op ingegaan. Tijdens het hoorgesprek is dit ook uitdrukkelijk aan hen medegedeeld.

(…)

Voor de berichtgeving omtrent de gesprekken met mevr. Z. verwijs ik (…) naar de (reactie van de Belastingdienst/Amsterdam onder C.; N.o.).

Bij de beoordeling van het beroepschrift is de directeur uitgegaan van het geldende uitstelbeleid voor ondernemers (art.25, par.14, lid1 van de Leidraad Invordering 1990). Zoals uit de wettekst blijkt (…) geldt er een zeer terughoudend beleid ten aanzien van ondernemers.

De taak van de directeur bij de behandeling van een beroepschrift bestaat uit het toetsen van het beleid van de ontvanger zoals dat ten aanzien van de reclamant is toegepast. In de uitspraak van de ontvanger van 12 januari 2005, waarop het beroepschrift betrekking heeft, heeft de directeur geen aanleiding gevonden om adressant in zijn beroep tegemoet te komen. Het uitstelbeleid is juist en conform de wet- en regelgeving toegepast.

De stelling van reclamant dat het beroepschrift onvoldoende is gemotiveerd kan ik niet met hem delen. In de eerste alinea van de beoordeling van het beroep staat uitvoerig beschreven waarom een ondernemer in het algemeen niet voor een betalingsregeling in aanmerking komt en in de tweede alinea staat meer specifiek waarom reclamant niet in aanmerking komt voor verder uitstel van betaling (het niet verstrekken van de verzochte

zekerheid).

De klacht (…) acht ik ten aanzien van de uitspraak op het beroep dan ook niet gegrond …"

e. Reactie verzoeksters

In reactie op de standpunten van de Belastingdienst/Amsterdam en de Belastingdienst/Utrecht-Gooi lieten verzoeksters bij brief van 29 juli 2005 het volgende weten:

"…willen wij nogmaals aangeven dat bij onze cliënten, vertegenwoordigd door de heer B (CEO/oprichter) en de heer V (directeur), in de bespreking d.d. 29 juni 2004 met mevrouw Z de indruk is gewekt dat uitstel van betaling/een betalingsregeling zou worden verkregen. Dit onder de voorwaarde dat de lopende verplichtingen op tijd zouden worden voldaan en de openstaande schuld aan de uitvoeringsinstantie UWV en de bijbehorende afspraken die door X BV en Y BV zelf zijn gemaakt, zouden worden nageleefd.

Het schriftelijke verzoek van 30 juli 2004 van X BV en Y BV om uitstel van betaling/een betalingsregeling is door onze cliënten dan ook opgevat als een formaliteit om de betalingsregeling definitief vast te leggen. Dit beeld is nog eens versterkt door het feit dat de Ontvanger pas een half jaar na het schriftelijke verzoek van onze cliënten heeft beslist het gevraagde uitstel van betaling/een betalingsregeling niet te verlenen. In de tussenliggende periode hebben X BV en Y BV zich gehouden aan de afspraken die zij meenden met mevrouw Z te hebben gemaakt. Zo zijn de lopende verplichtingen aan de Belastingdienst voldaan en zijn de afspraken met het UWV nagekomen. De negatieve beslissing op het verzoek om uitstel van betaling/een betalingsregeling heeft onze cliënten dan ook geshockeerd.

Daarnaast willen onze cliënten nog eens benadrukken dat het verzoek om uitstel van betaling/een betalingsregeling niet gemotiveerd is afgewezen. Zowel in de beslissing op het verzoek om uitstel van betaling/een betalingsregeling van 12 januari 2005, als in de uitspraak op het beroepschrift van 31 maart 2005, is slechts volstaan met het noemen van de standaardteksten zoals die zijn opgenomen in art. 25, paragraaf 14, lid 1 Leidraad invordering 1990. Nergens blijkt dat ook inhoudelijk is gekeken naar de (financiële) situatie van X BV en Y BV. Dit terwijl door onze cliënten, op verzoek van de Belastingdienst, een lijvig boekwerk aan financiële stukken is overlegd om de Ontvanger in staat te stellen het verzoek om uitstel van betaling/een betalingsregeling te kunnen beoordelen. Daarnaast merken wij op dat de tekst van de Leidraad invordering 1990, zoals die luidde in 2004, de Belastingdienst wel degelijk de mogelijkheid geeft om uitstel van betaling/een betalingsregeling te verlenen zonder dat zekerheid behoeft te worden verstrekt (wij zullen dit hieronder nader toelichten).

Ook de hoorsessie hebben onze cliënten slechts als een formele handeling ervaren. Van onze cliënten hebben wij begrepen dat de Ontvangers slechts de aanvraag voor het gesprek hadden ontvangen. Van enige inhoudelijke kennis van het dossier was dan ook geen sprake (hetgeen door de Ontvangers is bevestigd). Dit blijkt ook uit het feit dat het verzoek om uitstel van betaling/een betalingsregeling is getoetst aan een onjuiste tekst van art. 25, paragraaf 1, lid 16 Leidraad invordering 1990 (…). Het bovenstaande geeft onze cliënten de indruk dat het dossier X BV en Y BV niet de vereiste aandacht en zorgvuldigheid van de Belastingdienst heeft gekregen. Dit klemt temeer omdat onze cliënten, na de directiewissel, zelf het initiatief hebben genomen met de Belastingdienst overleg te voeren om de betalingsachterstand in korte tijd weg te werken.

(…)

Naast het vorenstaande willen wij een opmerking maken over de door de Belastingdienst Amsterdam in zijn brief van 9 juni 2005 aangehaalde tekst van art. 25, paragraaf 1, lid 16 en art. 25, paragraaf 14, lid 1 van de Leidraad Invordering 1990. De Ontvanger merkt in zijn brief het volgende op:

"De beleidsregels in de Leidraad Invordering 1990 waren in juni 2004 reeds aangescherpt en luidden, mede toegepast op deze casus, als volgt: (…)."

Uit deze passage van de brief van de Ontvanger maken wij op dat het verzoek van X BV en Y BV is getoetst aan de tekst van de Leidraad Invordering 1990 zoals die luidde in 2004. Dit lijkt ons terecht aangezien onze cliënten reeds op 29 juni 2004 hebben gesproken met mevrouw Z en op 30 juli 2004 schriftelijk hebben verzocht om uitstel van betaling/een betalingsregeling. Na de wijziging van de Leidraad invordering 19901, die in werking is getreden op 1 januari 2004, is de tekst van art. 25, paragraaf 1, lid 16 Leidraad Invordering 1990 in 2004 niet meer gewijzigd.2 De tekst die echter door de Ontvanger in zijn brief van 9 juni 2005 is aangehaald, is naar onze mening onjuist. De tekst van art. 25, paragraaf 1, lid 16 Leidraad invordering 1990, zoals die geheel 2004 heeft gegolden, luidt als volgt:

"Uitstel van betaling kan worden verleend of kan worden verlengd nadat beslag is gelegd of door de belastingschuldige of een derde zekerheid is gesteld. De executiewaarde van de inbeslaggenomen zaken, dan wel de hoogte van de zekerheid die gesteld wordt, dient gelijk te zijn aan de schuld waarvoor uitstel wordt verzocht. Als hetzij de aard en de omvang van de schuld in relatie tot de termijn waardoor uitstel van betaling wordt gevraagd, hetzij het in het verleden getoonde aangifte- en betalingsgedrag daartoe aanleiding geeft, kan de ontvanger afzien van het eisen van zekerheid. (…)."

Een heroverweging door de Belastingdienst van het verzoek van X BV en Y BV om uitstel van betaling/een betalingregeling, lijkt gezien het bovenstaande op zijn plaats. Daarbij merken wij op dat de tekst van art. 25, paragraaf 1, lid 16 jo. art. 25, paragraaf 14, lid 1

Leidraad invordering 1990, zoals deze luidden in 2004, ruimte geven voor uitstel van betaling zonder het stellen van de eis van zekerheid.

Zo wordt in art. 25, paragraaf 14 Leidraad invordering 2004 opgemerkt dat een betalingsregeling mogelijk is als de onderneming door de Ontvanger als voldoende levensvatbaar wordt beschouwd. X BV en Y BV hebben het afgelopen jaar aangetoond levensvatbaar te zijn. Zo zijn de resultaten van X BV en Y BV het afgelopen jaar verbeterd, zijn alle lopende verplichtingen aan de Belastingdienst voldaan en zijn de afspraken met het UWV nagekomen. Het verdient overigens opmerking dat X BV en Y BV met diverse partijen onderhandelingen voeren die kunnen leiden tot nieuwe contracten, hetgeen de resultaten van X BV en Y BV ten goede zal komen en de aandeelhouders zou kunnen aanzetten tot een extra kapitaalinjectie. Met (…) is inmid- dels overeenstemming bereikt en is een contract getekend voor een periode van drie jaren.

In art. 25, paragraaf 1, lid 16 Leidraad invordering 1990 valt te lezen dat de Ontvanger kan afzien van het eisen van zekerheid indien het in het verleden getoonde aangifte- en betalingsgedrag daartoe aanleiding geeft. Naar onze mening hebben X BV en Y BV het afgelopen jaar aangetoond de lopende belastingverplichtingen na te komen. Daarnaast is reeds een groot deel van de openstaande belastingschuld afgelost. Verder willen wij nogmaals opmerken dat X BV en Y BV uit eigen beweging naar de Belastingdienst zijn gestapt om tot een oplossing te komen voor de door de nieuwe directie geconstateerde betalingsachterstand.

Zowel de tekst van de Leidraad invordering 1990 (zoals die gold in 2004) als de feiten zoals die blijken uit deze en eerdere correspondentie, geven een welwillende Belastingdienst voldoende handgrepen om binnen het wettelijke kader tot een betalingsregeling te komen (zonder het stellen van de eis van zekerheid).

Tot slot willen wij nog wijzen op aanpassing van de Leidraad invordering 1990 die op 1 januari 2005 in werking is getreden. In paragraaf 1 (inleidende opmerkingen), lid 6 wordt opgemerkt dat de Ontvanger bij zijn handelen de algemene beginselen van behoorlijk bestuur in acht moet nemen. Dit betekent onder meer dat de Ontvanger handelt overeenkomstig de Leidraad invordering 1990, tenzij dat voor één of meer belanghebbenden gevolgen zou hebben die wegens bijzondere omstandigheden onevenredig zijn in verhouding tot de met de Leidraad invordering 1990 te dienen doelen (art. 4:84 Awb). In dit kader merken wij nogmaals op dat directe invordering, zoals voorgestaan door de Belastingdienst, zal leiden tot het faillissement van X BV en Y BV. Het kan naar onze mening niet zo zijn dat een levensvatbare onderneming met een sterk toekomstperspectief, failleert door de opstelling van de Belastingdienst…"

f. nadeRe informatie belastingdienst/amsterdam

Naar aanleiding van een vraag van de Nationale ombudsman verstrekte de Belastingdienst bij brief van 23 september 2005 de volgende aanvullende informatie:

"…Uw vraag was of toepassing van de vierde zin van artikel 25, § 1, lid 16 van de Leidraad in deze situatie tot een ander standpunt zou leiden. In onze brief van 9 juni 2005 (…) is per abuis de verkeerde tekst opgenomen. Deze tekst van deze bepaling luidde per 1 januari 2004 als volgt:

Uitstel van betaling kan worden verleend of kan worden verlengd nadat beslag is gelegd of door de belastingschuldige of een derde zekerheid is gesteld. De executiewaarde van de inbeslaggenomen zaken, dan wel de hoogte van de zekerheid die gesteld wordt, dient gelijk te zijn aan de schuld waarvoor uitstel wordt verzocht. Als hetzij de aard en de omvang van de schuld in relatie tot de termijn waarvoor uitstel van betaling wordt gevraagd, hetzij het in het verleden getoonde aangifte- en betalingsgedrag daartoe aanleiding geeft, kan de ontvanger afzien van het eisen van zekerheid. Bij het stellen van zekerheid gaat de voorkeur uit naar zekerheden die op eenvoudige wijze kunnen worden gesteld, bewaakt en zo nodig uitgewonnen. Met name valt te denken aan een bankgarantie, (stille of openbare) verpanding van een volwaardige vordering, hypotheek en verpanding van geldswaardige papieren of borgstelling door de directeur groot aandeelhouder van een BV. Opgemerkt wordt dat de ontvanger terughoudend dient te zijn met het aanvaarden van aangeboden zekerheid op goederen die sterk aan waardeverandering onderhevig zijn, zoals bijvoorbeeld aandelen. Is echter sprake van een zodanige zekerheidsstelling, dan dient de ontvanger extra alert te zijn bij het bewaken daarvan.

Een aangeboden zekerheid in de vorm van een bezitloze verpanding van voorraden is in beginsel niet aanvaardbaar. Dit laatste lijdt slechts uitzondering indien aannemelijk is dat de belastingschuld niet kan worden betaald en andere zekerheidsvormen niet voorhanden zijn. De reden dat een bezitloze verpanding van voorraden niet kan worden aanvaard, is gelegen in de aard van het zekerheidsobject. In het uitzonderlijke geval dat sprake is van een bezitloze verpanding van voorraden, dient ook hier de ontvanger extra alert te zijn bij het bewaken daarvan.

Zoals u kunt zien gaat het dus eigenlijk om de derde zin. Voordat ik hier op in ga merk ik op dat (ik; N.o.) bij het lezen van onze brief van 9 juni 2005, heb geconstateerd dat daarin wordt verwezen naar artikel 25, § 14, lid 1 van de Leidraad Invordering 1990 (hierna Leidraad). Een verwijzing naar een andere bepaling van de Leidraad ontbreekt echter. In deze zaak is namelijk van essentieel belang de bepaling opgenomen in artikel 25, § 14, lid 4 van de Leidraad. Deze luidde per 1 januari 2004 als volgt:

Hooguit een kort uitstel voor zakelijke schuld

Een aan ondernemers te verlenen betalingsregeling voor zakelijke schuld dient zich over een zo kort mogelijke periode uit te strekken, waarbij in het algemeen een termijn van enkele maanden geldt, te rekenen vanaf de dagtekening van de belastingaanslag.

De ontvanger stelt hierbij als voorwaarde dat er zekerheid wordt gesteld overeenkomstig artikel 25, §.1, lid 16, van deze leidraad. Alleen als daartoe naar het oordeel van de ontvanger, op grond van de aard en de omvang van de schuld, de aard en omvang van de zekerheid en het in het verleden getoonde aangifte- en betalingsgedrag aanleiding bestaat, zal de betalingsregeling een langere looptijd kunnen hebben dan enkele maanden. De betalingsregeling zal in elk geval een looptijd van twaalf maanden - gerekend vanaf de vervaldag van de belastingaanslag - niet te boven gaan.

Zoals u ziet verwijst artikel 25, § 14, lid 4 naar artikel 25, § 1, lid 16. Deze verwijzing ziet slechts op de vorm van de te stellen zekerheid. De tekst luidt immers: "*De ontvanger stelt hierbij als voorwaarde dat er zekerheid* **wordt** *gesteld overeenkomstig artikel 25, § 1, lid 16, van deze leidraad."* Conclusie is dus dat voor zakelijke schuld altijd zekerheid moet worden gesteld. De "tenzij" bepaling in artikel 25, § 1, lid 16 mist dus toepassing op een verzoek om uitstel voor zakelijke schuld.

Maar ook als de "tenzij" bepaling van toepassing zou zijn, dan nog was er geen reden om tegemoet te komen aan het uitstelverzoek van belanghebbenden. Het in het verleden getoonde aangifte- en betalingsgedrag van belanghebbende geeft zeker geen aanleiding om af te zien van het stellen van zekerheid. Zo heeft Y BV op 13 juni 2003 een zogenaamde melding van betalingsonmacht als bedoeld in artikel 36 lid 2 Invorderingswet 1990 gedaan voor de belastingaanslagen omzetbelasting over het 1e kwartaal 2003 en loonbelasting over januari tot en met mei 2003. Deze melding was met uitzondering van de maand mei 2003 te laat gedaan. Dat wil zeggen niet binnen twee weken na de dag waarop de belasting moest worden afgedragen of zijn voldaan. Ook X BV heeft melding van betalingsonmacht gedaan en wel op 17 juni 2003. Ook deze melding was voor de meeste belastingsaanslagen te laat. Voor beide vennootschappen geldt dat nog altijd aanslagen openstaan die betrekking hebben op die meldingen van betalingsonmacht. Ik concludeer dus dat het aangifte- en betalingsgedrag alleen maar bevestigen dat zekerheid moest worden gevraagd.

Verder merk ik op dat volgens het verzoek van belanghebbenden de volledige belastingschuld in 12 gelijke maandelijkse termijnen groot € 22.153,94 zou worden voldaan. Kijkend naar de aflossingen tot nu toe constateer ik dat belanghebbenden hun toezegging niet waar hebben gemaakt. Wij zijn nu ruim een jaar verder en mijn vordering op X BV bedraagt nog altijd € 165.486,29 en op Y BV € 46.777…"

Bij zijn brief had de Belastingdienst een debiteurenoverzicht gevoegd betreffende X BV en Y BV waaruit bleek dat de vorderingen (inclusief kosten) op 23 september 2005 respectievelijk € 165.486,29 en € 46.777 bedroegen.

g. Nadere reactie verzoeksters

Verzoeksters verstrekten de Nationale ombudsman op 29 september 2005 een overzicht van de betalingen/verrekeningen van de nog openstaande belastingschulden. Volgens dit overzicht bedroeg de openstaande schuld € 109.269. Ter toelichting lieten verzoeksters het volgende weten:

"…Uit het overzicht blijkt dat eind september 2005 van het totale openstaande bedrag van € 265.847,29 (exclusief de kosten), € 132.816 is betaald/verrekend. Daarnaast is bezwaar gemaakt tegen een naheffingsaanslag en is een suppletieaangifte ingediend. Hierdoor zal nog eens € 23.438 extra worden verrekend met de openstaande belastingschuld.

Uit het door onze cliënten opgestelde overzicht blijkt dat X BV en Y BV twee maanden achter liggen op het door hen voorgestelde betalingsschema. Dit vindt zijn oorzaak in een daling van de opbrengsten uit de advertentiemarkt in de zomermaanden. Hierdoor zijn onze cliënten in deze maanden niet in staat geweest de betalingen aan de Belastingdienst te voldoen.

Daarnaast heeft Y BV recht op een bedrag van € 11.321 op grond van onverschuldigde betaling aan de Belastingdienst. Indien met de extra verrekening en de onverschuldigde betaling aan de Belastingdienst rekening wordt gehouden, resteert een te betalen bedrag van € 109.269. Dit zijn een vijftal termijnen van € 22.154. X BV en Y BV verwachten eind februari 2006 de gehele openstaande schuld aan de Belastingdienst te hebben afgelost. Indien de cash flow dit toestaat, zullen X BV en Y BV de twee nog niet betaalde termijnen in het vierde kwartaal voldoen.

Voor de goede orde merken wij op dat X BV en Y BV de lopende verplichting aan de Belastingdienst steeds op tijd voldoen…"

H. reactie verzoeksters op het verslag van bevindingen

In reactie op het verslag van bevindingen lieten verzoeksters onder meer het volgende weten:

"…dat X B.V. en Y B.V. reeds op 30 juli 2004 een verzoek hebben gedaan tot uitstel van betaling/het treffen van een betalingsregeling. De Belastingdienst heeft op 12 januari 2005 negatief op dit verzoek beslist.(Verzoeksters; N.o.) willen nogmaals benadrukken dat in het gesprek met mevrouw Z. de indruk is gewekt dat uitstel van betaling zou worden verleend. Deze indruk werd nog eens versterkt door het feit dat de Belastingdienst vervolgens bijna zes maanden niets van zich heeft later horen. Na het gesprek met mevrouw Z. hebben (verzoeksters; N.o.) de folder, `Als uw onderneming de belasting niet op tijd kan betalen' meegekregen (…). Hierin staat te len dat de Ontvanger binnen zes weken op het verzoek om uitstel van betaling reageert (…)! Dat deze termijn onbehoorlijk is overschreden en dat mede hierdoor bij (verzoeksters; N.o.)

de indruk is versterkt dat de Belastingdienst akkoord ging met het uitstel van betaling, is dan ook begrijpelijk.

Ten aanzien van invorderingskwesties, die zoals in de onderhavige situatie grote gevolgen kunnen hebben voor de continuïteit van de belastingschuldige, mag van de Belastingdienst een zeer nauwkeurige en tijdige afhandeling worden verwacht.

(…)

(In zijn reactie op de klacht, zie onder C. Standppunt Belastingdienst/Amsterdam; N.o.) wordt door de Belastingdienst het volgende opgemerkt:

"Uit navraag bij het UWV (…) blijkt dat er nog minstens één aanslag onbetaald is gebleven, de vordering op X BV over 2001, nummer (…), voor een bedrag van € 30.821,29 aan premie en €1.389 aan kosten. Rente op deze aanslag is verschuldigd sinds 15 april 2002, bij betaling op 8 juni 2005 is het rentebedrag € 5.225,00. De gehele

UWV-schuld is dus in tegenstelling tot wat verzoeksters berichten niet voldaan."

X B.V. en Y B.V. bevestigen dat er een schuld aan het UWV ter grootte van € 30.821,29 onbetaald is gebleven. Echter, in de overzichten van de openstaande aanslagen, die door de Belastingdienst zijn verstrekt, is dit bedrag meegenomen (…). Hieruit hebben de cliënten afgeleid dat premieschuld aan het UWV aan de Belastingdienst is gecedeerd. Dit vermoeden is bevestigd omdat in de gesprekken met het UWV, vorig jaar zomer, deze bedragen niet zijn meegenomen in de betalingsregeling. Onze cliënten zijn er dus vanuit gegaan dat de Belastingdienst dit bedrag in het door hem ingezette invorderingstraject zou meenemen.

(Door de Belastingdienst/Utrecht-Gooi wordt in zijn reactie op de klacht, zie onder D. Standpunt Belastingdienst/Utrecht-Gooi; N.o.) over het horen in de bezwaarfase het volgende opgemerkt;

"…Voorafgaand aan de behandeling van het beroepschrift zijn reclamanten op eigen verzoek uitgenodigd voor een hoorgesprek waarin zij in de gelegenheid zijn gesteld om hun beroepschrift aan te vullen

Tijdens dit gesprek is het geldende uitstelbeleid met hen besproken. Verder verwezen zij herhaaldelijk naar de afspraak die met mevrouw Z. zou zijn gemaakt. Omdat adressanten zich beroepen op mondelinge toezeggingen, waar de medewerker van de directie niet bij aanwezig is geweest, is hier inhoudelijk niet verder op ingegaan. Tijdens het hoorgesprek is dit ook uitdrukkelijk aan hen medegedeeld."

(Verzoeksters; N.o.) willen nogmaals benadrukken dat de hoorsessie absoluut géén enkele waarde heeft gehad. De Ontvangers hadden slechts de aanvraag voor het gesprek

ontvangen en hadden geen enkele notie van de inhoud van het geschil. Dit bleek ook uit hun opstelling tijdens het gesprek.

De toelichting van onze cliënten op het bezwaar is door de Ontvangers aangehoord, zonder enige inhoudelijke discussie, overleg of vraagstelling van de zijde van de Belastingdienst.

Onze cliënten betreuren deze gang van zaken omdat zij niet de indruk hebben dat de hoorsessie, als wezenlijk onderdeel van de bezwaarfase, van enig belang is geweest…"

i. reactie belastingdienst/amsterdam op het verslag van bevindingen

De Belastingdienst/Amsterdam verstrekte de Nationale ombudsman een overzicht met de openstaande aanslagen. Uit dit overzicht konden de verschillen met het door verzoekster overgelegde overzicht eenvoudig worden afgeleid. Dit verschil was € 28.697. Uit het overzicht van de Belasting/Amsterdam bleek dat in totaal nog een bedrag van € 172.725,29 openstond. In relatie tot dit overzicht, en de nadere reactie van verzoeksters zoals opgenomen onder G., merkte de Belastingdienst/Amsterdam nog het volgende op.

"…Met betrekking tot het door verzoeksters verstrekte overzicht van 29 september 2005 en de daarop gegeven toelichting heb ik de volgende opmerkingen. Allereerst heeft navraag bij de collega's van de afdeling omzetbelasting geleerd dat een bezwaarschrift zoals genoemd door belanghebbende niet binnen is gekomen en dus ook niet in behandeling is. Maar gesteld dat dit wel het geval zou zijn dan kan dit geen verklaring vormen voor de achterstand. Immers bij het doen van het voorstel op 30 juli 2004 konden verzoeksters met deze suppletie geen rekening houden. Het bezwaarschrift zou ingediend zijn op 28 september 2005, dus meer dan een jaar na indiening van het verzoek om uitstel.

De suppletie op naam van Y B.V. is in dit overzicht reeds verwerkt. Voor een deel is de teruggave verrekend met de aanslag vennootschapsbelasting (…) en de rest is uitbetaald. Ook de door verzoeksters geclaimde onverschuldigde betaling is reeds lang afgewikkeld.

Op 7 april 2005 heeft mijn collega B. per brief (…) meegedeeld dat dit bedrag is verrekend met de nog openstaande schuld.

Conclusie blijft derhalve dat belanghebbenden ver achterlopen met de door hun gestelde betalingsregeling…"

Achtergrond

1. Leidraad Invordering 1990 (resolutie van de staatssecretaris van Financiën van

26 juni 1990, nr. AFZ 90/1990, zoals deze luidde in 2004)

Art. 25, § 1, lid 5

“Op het verzoek om uitstel van betaling is naast hetgeen in deze paragraaf en de volgende paragrafen is bepaald hoofdstuk 5 van het Voorschrift Awb 1997 van toepassing, voor zover daarvan hierna niet wordt afgeweken…”

Art. 25, § 1, lid 16

"Uitstel van betaling kan worden verleend of kan worden verlengd nadat beslag is gelegd of door de belastingschuldige of een derde zekerheid is gesteld. De executiewaarde van de inbeslaggenomen zaken, dan wel de hoogte van de zekerheid die gesteld wordt, dient gelijk te zijn aan de schuld waarvoor uitstel wordt verzocht. Als hetzij de aard en de omvang van de schuld in relatie tot de termijn waarvoor uitstel van betaling wordt gevraagd, hetzij het in het verleden getoonde aangifte- en betalingsgedrag daartoe aanleiding geeft, kan de ontvanger afzien van het eisen van zekerheid. Bij het stellen van zekerheid gaat de voorkeur uit naar zekerheden die op eenvoudige wijze kunnen worden gesteld, bewaakt en zo nodig uitgewonnen. Met name valt te denken aan een bankgarantie, (stille of openbare) verpanding van een volwaardige vordering, hypotheek en verpanding van geldswaardige papieren of borgstelling door de directeur groot aandeelhouder van een BV. Opgemerkt wordt dat de ontvanger terughoudend dient te zijn met het aanvaarden van aangeboden zekerheid op goederen die sterk aan waardeverandering onderhevig zijn, zoals bijvoorbeeld aandelen. Is echter sprake van een zodanige zekerheidsstelling, dan dient de ontvanger extra alert te zijn bij het bewaken daarvan.

Een aangeboden zekerheid in de vorm van een bezitloze verpanding van voorraden is in beginsel niet aanvaardbaar. Dit laatste lijdt slechts uitzondering indien aannemelijk is dat de belastingschuld niet kan worden betaald en andere zekerheidsvormen niet voorhanden zijn. De reden dat een bezitloze verpanding van voorraden niet kan worden aanvaard, is gelegen in de aard van het zekerheidsobject. In het uitzonderlijke geval dat sprake is van een bezitloze verpanding van voorraden, dient ook hier de ontvanger extra alert te zijn bij het bewaken daarvan."

Art. 25, § 14, lid 1

"Voor zakelijke schuld minder aanleiding voor uitstel

lid 1. In principe bestaat voor zakelijke schuld van een ondernemer minder aanleiding tot het toestaan van een betalingsregeling. Een dergelijk uitstel voor zakelijke schuld kan immers betekenen dat het ondernemersrisico feitelijk wordt gedragen door de Belastingdienst en dat deze dan optreedt als oneigenlijke kredietverlener. Tevens zou een betalingsregeling voor zakelijke schuld concurrentieverstorend kunnen werken ten opzichte van andere ondernemers die wel tijdig hun verplichtingen nakomen. Zo al sprake is van

een betalingsregeling, dan moet deze niet zijn terug te voeren op structurele problemen of perspectiefloze activiteiten. Een betalingsregeling ligt dan ook alleen in de rede wanneer de onderneming door de ontvanger als voldoende levensvatbaar wordt beschouwd. Tevens moet geen andere kredietfaciliteit meer openstaan. Zo nodig vraagt de ontvanger door middel van toezending van het formulier db 35 UO nadere gegevens bij de verzoeker op."

Art. 25, § 14, lid 4

"Hooguit een kort uitstel voor zakelijke schuld

Een aan ondernemers te verlenen betalingsregeling voor zakelijke schuld dient zich over een zo kort mogelijke periode uit te strekken, waarbij in het algemeen een termijn van enkele maanden geldt, te rekenen vanaf de dagtekening van de belastingaanslag. De ontvanger stelt hierbij als voorwaarde dat er zekerheid wordt gesteld overeenkomstig artikel 25, §.1, lid 16, van deze leidraad. Alleen als daartoe naar het oordeel van de ontvanger, op grond van de aard en de omvang van de schuld, de aard en omvang van de zekerheid en het in het verleden getoonde aangifte- en betalingsgedrag aanleiding bestaat, zal de betalingsregeling een langere looptijd kunnen hebben dan enkele maanden. De betalingsregeling zal in elk geval een looptijd van twaalf maanden - gerekend vanaf de vervaldag van de belastingaanslag - niet te boven gaan."

2. Voorschrift Algemene wet bestuursrecht (Besluit van 21 juli 1997, Stcrt. 138, van de staatssecretaris van Financiën)

Artikel 5.4.1.

“De bepalingen over de beslistermijn zijn alleen van toepassing op de beschikkingen op aanvraag. De beslissing op een aanvraag dient binnen de wettelijk gestelde termijn gegeven te worden. Indien geen wettelijke termijn is gesteld, geldt een redelijke termijn. Die termijn is in ieder geval verstreken indien niet binnen acht weken na ontvangst van de aanvraag een beslissing is genomen of kennisgeving is gedaan aan belanghebbende als bedoeld in par. 5.4.3. Hierbij moet worden bedacht dat in een aantal gevallen een redelijke beslistermijn korter dient te zijn dan acht weken.”

Artikel 5.4.3.

“Indien het niet mogelijk blijkt de beschikking op aanvraag binnen acht weken na ontvangst van de aanvraag te geven, wordt de aanvrager daarvan zo spoedig mogelijk in kennis gesteld. Daarbij wordt aangegeven waarom de beschikking nog niet kan worden gegeven en binnen welke termijn de beschikking wel tegemoet kan worden gezien.”

3. In de brochure “**Als uw onderneming de belasting niet op tijd kan betalen**” (uitgave van de Belastingdienst van april 2004) is opgenomen dat binnen zes weken nadat een

verzoek om uitstel is gevraagd, bericht volgt of het verzoek is ingewilligd.