



Rapport

Datum: 20 april 2006

Rapportnummer: 2006/153

Klacht

Verzoekster klaagt erover dat de Belastingdienst/Utrecht-Gooi haar verzoek om ambtshalve vermindering van de haar bij de naheffingsaanslag omzetbelasting 1998/1999 opgelegde bestuurlijke boete bij beslissing van 19 mei 2004 heeft afgewezen.

Beoordeling

I. Inleiding

1. Verzoekster is bij naheffingsaanslag omzetbelasting 1998/1999 met dagtekening 25 mei 2001 een boete opgelegd ter hoogte van fl. 6.762 (€ 3.068). Tegen deze haar opgelegde boete is door verzoekster bezwaar gemaakt. Bij beschikking van 21 februari 2002 is door de Belastingdienst/Utrecht-Gooi (hierna: de Belastingdienst) op dit bezwaar afwijzend beslist. Tegen de beslissing op bezwaar is geen beroep aangetekend.

2. Bij brief van 7 mei 2004 verzocht de gemachtigde van verzoekster de Belastingdienst over te gaan tot ambtshalve vermindering van de verzoekster opgelegde boete en deze boete te matigen tot een bedrag van fl. 1.000 (€ 454). Als redenen voor dit verzoek werden door verzoekster - kort samengevat - aangevoerd het ontbreken van opzet of grove schuld, het ontbreken van een voldoende motivatie, het niet in acht nemen van de redelijke termijn alsmede disproportionaliteit tussen de opgelegde boete en het vermeende vergrijp.

3. In antwoord op het verzoek om ambtshalve vermindering deelde de Belastingdienst de gemachtigde van verzoeksters bij brief van 14 mei 2004 mee geen aanleiding te zien het verzoek in behandeling te nemen. In bezwaar waren de correctie en het daartegen ingediende bezwaar reeds inhoudelijk getoetst waarbij geen reden aanwezig werd geacht om aan het bezwaar tegemoet te komen. Van de mogelijkheid hiertegen in beroep te gaan had verzoekster geen gebruik gemaakt. Daarbij was de Belastingdienst niet gebleken van nieuwe, bij de bezwaarprocedure niet bekende, informatie op grond waarvan eventueel een heroverweging zou kunnen plaatsvinden.

4. Bij brief van 18 mei 2004 verzocht de gemachtigde van verzoekster de Belastingdienst aan te geven hoe de weigering om het verzoek om ambtshalve vermindering in behandeling te nemen zich verhield met het bepaalde in paragraaf 7 van het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst 1998 (BBBB), waarin wordt gesproken van een belanghebbende die niet meer in rechte tegen een hem opgelegde boete op kan komen. Naar de mening van de gemachtigde was deze situatie op verzoekster van toepassing, nu het verzoekster niet meer mogelijk was van de uitspraak op bezwaar in beroep te gaan.

5. In antwoord op zijn brief van 18 mei 2004 deelde de Belastingdienst de gemachtigde van verzoekster bij brief van 19 mei 2004 mee alsnog tot een inhoudelijke beoordeling van het verzoek om ambtshalve vermindering te hebben besloten. Na een bespreking van de

namens verzoekster aangevoerde redenen, zoals hiervoor onder 2. aangegeven, kwam de Belastingdienst tot de conclusie dat uit de door verzoekster aangeleverde informatie niet bleek dat de boete tot een te hoog bedrag is opgelegd en deelde hij verzoekster mee geen aanleiding te zien tot het verlenen van een ambtshalve vermindering van deze boete over te gaan.

6. De gemachtigde van verzoekster verzocht de Belastingdienst vervolgens om een hernieuwde beoordeling van het verzoek, nu door een andere boetecoördinator, welk verzoek door de Belastingdienst bij brief van 21 juni 2004 werd afgewezen.

II. Ten aanzien van de reikwijdte van paragraaf 7 van het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst

1. Verzoekster heeft haar verzoek om ambtshalve vermindering van de haar opgelegde boete gegrond op paragraaf 7 van het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst (BBBB) (zie Achtergrond, onder 1.). In deze paragraaf is de ambtshalve vermindering voor boetebeschikkingen geregeld. In het eerste lid van deze paragraaf staat in dit verband bepaald dat: "Indien belanghebbende niet meer in rechte tegen een hem opgelegde boete op kan komen, gaat de inspecteur na ontvangst van een verzoek om ambtshalve vermindering na of de boete tot de juiste hoogte is vastgesteld. Indien het de inspecteur blijkt dat de boete tot een te hoog bedrag is vastgesteld, vermindert hij de boete."

2. In zijn reactie aan de Nationale ombudsman van 2 februari 2005 ging de Belastingdienst nader in op de reikwijdte van de in paragraaf 7 van het BBBB geboden mogelijkheid tot ambtshalve vermindering van een bestuurlijke boete. De Belastingdienst was van mening dat de door verzoekster aangedragen argumenten op gespannen voet stonden met de achterliggende bedoeling van de mogelijkheid tot ambtshalve vermindering van een bestuurlijke boete. Deze argumenten betroffen immers niet zozeer de onderliggende enkelvoudige belasting waaraan de boeteoplegging was gerelateerd, doch richtten zich onder meer op de ernst en verwijtbaarheid van de gedragingen welke aan de boete ten grondslag hadden gelegen alsmede op een overschrijding van de bij een boeteoplegging in acht te nemen redelijke termijn. Hiermee ging verzoekster in haar argumentatie in op de boeteoplegging zelf en de daarin verdisconteerde strafmaat. Volgens de Belastingdienst was met paragraaf 7 van het BBBB een zodanige toetsing niet beoogd. Daarbij werd verwezen naar de in de Toelichting op paragraaf 7 van het BBBB genoemde voorbeelden van situaties waarin een ambtshalve vermindering aan de orde kan zijn, welke voorbeelden volgens de Belastingdienst als volgt kunnen worden samengevat: "(ambtshalve) vermindering van de onderliggende belasting leidt ook tot ambtshalve vermindering van de opgelegde boete, wanneer de vermindering van de onderliggende belasting (de boetegrondslag) invloed heeft op de hoogte van de boete."

3. Daarnaast gevraagd deelde de minister van Financiën de Nationale ombudsman in zijn reactie van 10 oktober 2005 mee dat het bepaalde in het eerste lid van paragraaf 7 van het

BBBB ziet op alle aspecten welke bij een boete-oplegging betrokken (kunnen) zijn en derhalve ook op de mate van verwijtbaarheid en overschrijding van de redelijke termijn.

4. Naar het oordeel van de Nationale ombudsman kan de minister in deze zienswijze worden gevolgd. Uit de tekst van het eerste lid van paragraaf 7 van het BBBB blijkt niet van enig voorbehoud ten aanzien van de aspecten welke bij een verzoek om ambtshalve vermindering betrokken kunnen worden. Daarbij kan uit het derde lid van paragraaf 7 van het BBBB - waarin expliciet wordt gesteld dat de inspecteur in elk geval een opgelegde boete ambtshalve vermindert indien deze als gevolg van een wijziging van de grondslag voor de berekening van de boete voor verlaging in aanmerking komt - worden afgeleid dat er naast dit criterium nog sprake is van andere criteria waaraan toetsing mogelijk is. De in de Toelichting op paragraaf 7 van het BBBB genoemde voorbeelden, waarnaar door de Belastingdienst is verwezen, zien met name op dit derde lid van paragraaf 7 van het BBBB en missen daarmee een voldoende onderbouwing voor de door de Belastingdienst naar voren gebrachte zienswijze. Bij zijn beoordeling zal de Nationale ombudsman er dan ook van uitgaan dat het bepaalde in het eerste lid van paragraaf 7 van het BBBB ziet op alle aspecten welke bij een boeteoplegging betrokken (kunnen) zijn.

III. Ten aanzien van verzoeksters klacht

1. Verzoekster klaagt erover dat de Belastingdienst haar verzoek om ambtshalve vermindering van de haar opgelegde bestuurlijke boete inzake de naheffingsaanslag omzetbelasting 1998/1999 heeft afgewezen. Naar de mening van verzoekster had de Belastingdienst op basis van de door haar aangedragen argumenten tot een matiging van deze haar opgelegde boete dienen te besluiten.

2. In dit verband is door de Belastingdienst gewezen op het eerste lid van paragraaf 7 van het BBBB, waarin staat dat de inspecteur een boete vermindert, indien hem 'blijkt' dat deze tot een te hoog bedrag is vastgesteld. Zoals door de Belastingdienst terecht is opgemerkt pleegt het woord 'blijken' in fiscale zin te duiden op een deels verzwaarde en verschoven bewijslast, hetgeen ertoe leidt dat - anders dan door verzoekster is verondersteld - een verzoek om ambtshalve vermindering geen alternatief is dat volledig gelijkwaardig is aan de normale rechtsmiddelen. Voor de Nationale ombudsman brengt dit met zich mee dat hij de in het geding zijnde beslissing van de Belastingdienst niet ten volle doch uitsluitend marginaal toetst waarbij door de Nationale ombudsman wordt gezien in hoeverre de Belastingdienst geacht kan worden in redelijkheid tot deze beslissing te hebben kunnen komen.

3. In zijn brief aan verzoeksters gemachtigde van 18 mei 2004 alsmede in zijn reactie aan de Nationale ombudsman van 4 juni 2005 is door de Belastingdienst tot een inhoudelijke beoordeling van de door verzoekster aangevoerde argumenten gekomen en daarbij op ieder argument afzonderlijk ingegaan.

4. Behoudens wat betreft het door verzoekster gedane beroep op overschrijding van de redelijke termijn, is de Nationale ombudsman van oordeel dat de bespreking en weerlegging door de Belastingdienst van de door verzoekster aangevoerde argumenten zodanig is geweest dat niet gesteld kan worden dat de Belastingdienst niet in redelijkheid tot zijn hierop gebaseerde afwijzing van verzoeksters verzoek om ambtshalve vermindering heeft kunnen komen. Dit is evenwel anders met betrekking tot het door verzoekster gedane beroep op overschrijding van de redelijke termijn, waartoe het volgende wordt overwogen.

5. Het motiveringsvereiste houdt in dat het handelen van bestuursorganen feitelijk en logisch wordt gedragen door een kenbare motivering.

6. Verzoekster voerde op 6 juni 2001 in bezwaar aan dat het tijdsverloop tussen de controle en het opleggen van de boete onredelijk lang was geweest. In de uitspraak op het bezwaar van 21 februari 2002 is dit verweer door de Belastingdienst gepasseerd onder de overweging dat de naheffingsaanslag was opgelegd binnen de vijf-jaarstermijn welke voor verjaring van toepassing is en er geen wettelijke termijn is waarbinnen een naheffingsaanslag moet zijn opgelegd na het uitbrengen van een controlerapport. Op grond hiervan werd verzoekster meegedeeld dat haar mening over een “onredelijk lange termijn” niet werd gedeeld.

7. In het verzoek om ambtshalve herziening van 7 mei 2004 is door verzoekster opnieuw een beroep gedaan op strijd met de redelijke termijn. In de beslissing hierop van de Belastingdienst van 19 mei 2004 wordt gesteld dat op dit punt in de bezwaarfase reeds is ingegaan en geen nieuwe feiten en omstandigheden zijn aangevoerd die aanleiding geven op de uitspraak in bezwaar terug te komen.

8. Het door verzoekster in beide fasen gedane beroep op overschrijding van de redelijke termijn kan, gelet op de gebruikte terminologie, niet anders worden opgevat dan een beroep op overschrijding van de redelijke termijn als bedoeld in het eerste lid van artikel 6 van het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (EVRM; zie Achtergrond, onder 4.). De Nationale ombudsman constateert dat dit door de Belastingdienst in de bezwaarfase niet is onderkend. In de overwegingen van de Belastingdienst blijkt althans niet van enige toetsing aan de voor de beoordeling van een beroep op overschrijding van de redelijke termijn relevante criteria. De vervolgens genomen beslissing op het verzoek om ambtshalve herziening laat deze omissie volledig in stand, nu in deze beslissing met betrekking tot het door verzoekster gedane beroep op overschrijding van de redelijke termijn naar het eerdere in bezwaar ingenomen standpunt wordt verwezen. Dit betekent dat de Belastingdienst tot het moment dat verzoekster zich tot de Nationale ombudsman wendde, op het door verzoekster gedane beroep op overschrijding van de redelijke termijn niet adequaat heeft gereageerd. Gelet hierop kan de Belastingdienst op dit punt niet geacht worden in redelijkheid tot zijn beslissing van 19 mei 2004 te hebben kunnen komen. Meer in het bijzonder moet de

Belastingdienst geacht worden tekortgeschoten te zijn in het motiveringsvereiste.

De onderzochte gedraging is niet behoorlijk.

Daarnaast merkt de Nationale ombudsman het volgende op.

9. In zijn reactie aan de Nationale ombudsman van 2 februari 2005 gaat de Belastingdienst alsnog inhoudelijk in op het door verzoekster gedane beroep op overschrijding van de redelijke termijn. De Belastingdienst wijst daarbij de datum van 21 april 2001 aan als de datum waarop de redelijke termijn jegens verzoekster zou zijn begonnen te lopen. Onder meer in zijn arrest van 22 april 2005 (zie Achtergrond, onder 2.) heeft de Hoge Raad bepaald dat “of op het aan de beboete toegekende recht op berechting binnen een redelijke termijn inbreuk wordt gemaakt, afhangt van het tijdsverloop te rekenen vanaf het moment dat vanwege het betrokken bestuursorgaan jegens de beboete een handeling wordt verricht waaraan deze in redelijkheid de verwachting kan ontlelen dat hem een boete zal worden opgelegd. Als zodanige handelingen dienen in ieder geval aangemerkt te worden de kennisgevingen als bedoeld in de artikelen 67g, lid 2, en 67k, lid 1, AWR.” Dit betekent dat een kennisgeving van de inspecteur aan de belastingplichtige van zijn voornemen om een vergrijpboete op te leggen als bedoeld in artikel 67k, eerste lid, AWR (Algemene wet inzake rijksbelastingen; zie Achtergrond, onder 3.) de redelijke termijn doet aanvangen. Aan verzoekster is in het controlerapport van 6 juli 2000 door de inspecteur mededeling gedaan van zijn voornemen tot het opleggen van een boete onder vermelding van de gronden waarop zijn voornemen berustte. Tevens is verzoekster in de aanbiedingsbrief van het controlerapport van dezelfde datum in de gelegenheid gesteld hierop te reageren. Gelet hierop is de Nationale ombudsman van oordeel dat jegens verzoekster de datum van 6 juli 2000 dient te worden aangemerkt als de datum waarop de redelijke termijn met betrekking tot de haar opgelegde boete is gaan lopen. Door in dit verband uit te gaan van de datum van 21 april 2002 heeft de Belastingdienst in zijn reactie aan de Nationale ombudsman een onjuiste maatstaf gehanteerd.

Naast het aanvangsmoment van de redelijke termijn heeft de Hoge Raad in hetzelfde arrest tevens uitgangspunten gegeven voor de berekening van de duur van de redelijke termijn alsmede zich uitgelaten over een aan een overschrijding van de redelijke termijn te verbinden gevolg. Uit hetgeen op deze onderdelen door de Belastingdienst in zijn reactie aan de Nationale ombudsman is overwogen, blijkt niet dat de Belastingdienst hetgeen dienaangaande door de Hoge Raad is overwogen naar de situatie van verzoeker heeft vertaald en daarmee als uitgangspunt voor zijn beoordeling op deze onderdelen heeft genomen.

Het voorgaande geeft de Nationale ombudsman tevens aanleiding tot het doen van een aanbeveling.

Conclusie

De klacht over de onderzochte gedraging van de Belastingdienst/Utrecht-Gooi, is gegrond, wegens strijd met het motiveringsvereiste.

AANBEVELING

De minister van Financiën wordt in overweging gegeven te bevorderen dat de Belastingdienst/Utrecht-Gooi met inachtneming van hetgeen door de Nationale ombudsman is overwogen een nieuwe beslissing neemt op het door verzoekster ingediende verzoek om ambtshalve vermindering van de haar opgelegde boete wat betreft het hierbij gedane beroep op overschrijding van de redelijke termijn.

De staatssecretaris van Financiën liet de Nationale ombudsman bij brief van 23 mei 2006 weten de aanbeveling over te nemen. De Belastingdienst zal een nieuwe beslissing nemen op het door belastingplichtige ingediende verzoek om ambtshalve vermindering van de haar opgelegde boete betreffende het gedane beroep op overschrijding van de redelijke termijn.

Onderzoek

Op 13 oktober 2004 ontving de Nationale ombudsman een verzoekschrift, gedateerd 8 oktober 2004, van X B.V. te W., ingediend door de heer mr. E.J.G. Leijser te Huissen, met een klacht over een gedraging van de Belastingdienst/Utrecht-Gooi.

Naar deze gedraging, die wordt aangemerkt als een gedraging van de minister van Financiën, werd een onderzoek ingesteld.

In het kader van het onderzoek werd 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. Tevens werd hem een aantal specifieke vragen gesteld. Vervolgens werd verzoekster in de gelegenheid gesteld op de verstrekte inlichtingen te reageren. Verder is ook de minister van Financiën om zijn zienswijze op een bepaald onderdeel gevraagd.

Het resultaat van het onderzoek werd als verslag van bevindingen gestuurd aan betrokkenen. Zij deelden mee zich met de inhoud van het verslag te kunnen verenigen.

Bevindingen

De bevindingen van het onderzoek luiden als volgt:

A. feiten

1. Verzoekster is bij naheffingsaanslag omzetbelasting 1998/1999 met dagtekening 25 mei 2001 een boete opgelegd ter hoogte van fl. 6.762 (€ 3.068). Tegen deze haar opgelegde

boete is door verzoekster bezwaar gemaakt. Bij beschikking van 21 februari 2002 is door de Belastingdienst/Utrecht-Gooi (hierna: de Belastingdienst) op dit bezwaar afwijzend beslist. Tegen de beslissing op bezwaar is geen beroep aangetekend.

2. Bij brief van 7 mei 2004 verzocht de gemachtigde van verzoekster de Belastingdienst over te gaan tot een ambtshalve vermindering van de verzoekster opgelegde boete en deze boete te matigen tot een bedrag van fl. 1.000 (€ 454). Ter onderbouwing van dit verzoek voerde de gemachtigde van verzoekster het volgende aan:

“...Primair ben ik van mening dat er geen sprake is van opzet of grove schuld. Er is sprake van een administratieve vergissing. De naheffingsaanslag is het gevolg van een betrekkelijk ingewikkelde problematiek, namelijk die van artikel 3 lid 1 onderdeel h Wet OB. Dit is voor de gemiddelde accountant of belastingadviseur vrij ingewikkelde materie, hetgeen mij temeer van toepassing lijkt voor de belastingplichtige.

Weliswaar was er een interne notitie in het dossier aanwezig, echter door de wijziging van adviseur in die periode is hier per abuis geen aandacht aan besteed. Het feit dat de notitie bij de administratie is bewaard, bevestigt naar mijn mening dat van opzet geen sprake is geweest. In dat geval zou de notitie immers zijn vernietigd of iets dergelijks.

Zoals gezegd is er sprake van een administratieve vergissing, welke volgens de jurisprudentie niet of zeer beperkt wordt beboet. Hierbij noem ik de uitspraak van het Gerechtshof Leeuwarden van 31 januari 2001, FT nieuws N190401-605. Gerechtshof Amsterdam 21 september 1988, FutD89-283, Gerechtshof Amsterdam 30 juni 1995, VN 1995, blz. 4205, Gerechtshof Amsterdam 20 oktober 1993, VN 1994, blz.3748, etc. Hierbij wijs ik erop dat bij grove schuld er een verwijt moet bestaan met naar laakbaarheid aan opzet grenzende onachtzaamheid, waarvan in casu naar mijn mening niet kan worden gesproken.

Subsidiair ben ik van mening dat de boete dient te worden vernietigd, omdat deze onvoldoende is gemotiveerd. In het controlerapport wordt onder 4. vermeld dat belastingplichtige zich onvoldoende van de correcties heeft vergewist. Hieruit wordt een ernstige nalatigheid geconcludeerd. Waarop deze conclusie is gebaseerd is mij niet geheel duidelijk. Ook is mij niet duidelijk, waarom dit leidt tot het criterium "grove schuld".

Ik wijs erop dat de bewijslast voor een vergrijpboete volledig bij de belastingdienst ligt. Ik verwijs hiervoor naar BNB 1988/270. Bovendien moet volgens artikel 6 lid 3 EVRM onverwijld en in bijzonderheden de aard en de reden van de boete worden medegedeeld en dient dit ook in begrijpelijke taal te geschieden.

Er worden in het controlerapport nauwelijks feiten en omstandigheden aangevoerd, waarop de ernstige nalatigheid wordt onderbouwd. Gelet op de feiten kan ik meegaan in de constatering van een zekere mate van onzorgvuldigheid bij het opstellen van de

aangiften omzetbelasting, echter onduidelijk is waarom dit zou kwalificeren tot een ernstige mate van onzorgvuldigheid.

De weergave in onderdeel 4. is veelal een mening, nog niet eens een vermoeden, waartegen men zich moeilijk kan verweren. Zoals reeds is vermeld, wil ik er nogmaals op wijzen, dat belastingplichtige niet zijn onschuld hoeft te bewijzen, maar is het de belastingdienst die opzet of grove schuld moet bewijzen.

Meer subsidiair ten eerste ben ik van mening dat de bestuurlijke boete is opgelegd in strijd met een redelijke termijn. Het boekenonderzoek had zijn aanvang op 10 mei 2000. Op 9 juli 2000 is het controlerapport uitgebracht. De aanslag is echter pas opgelegd op 25 mei 2001, bijna een jaar later. Bovendien is de uitspraak van het bezwaar gedateerd op 21 februari 2002, dat is weer circa negen maanden later. Overigens ben ik me ervan bewust dat een klein deel van de vertraging door belastingplichtige en/of zijn adviseur zijn veroorzaakt.

Met name de periode tussen 9 juli 2000 (uitbrengen controlerapport) en de dagtekening van de aanslag op 25 mei 2001 is naar mijn mening voor het vaststellen van de bestuurlijke boete onacceptabel lang.

Meer subsidiair ten tweede stel ik me op het standpunt dat de boete in wanverhouding staat tot het gepleegde verzuim. Een boete van maximaal Hfl 1.000 (€ 454) lijkt me voor het gepleegde verzuim in een betere verhouding staan...”

3. In antwoord op het verzoek om ambtshalve vermindering deelde de Belastingdienst de gemachtigde van verzoekster bij brief van 14 mei 2004 mee geen aanleiding te zien het verzoek in behandeling te nemen. In bezwaar waren de correctie en het daartegen ingediende bezwaar reeds inhoudelijk getoetst waarbij geen reden aanwezig werd geacht om aan het bezwaar tegemoet te komen. Van de mogelijkheid hiertegen in beroep te gaan had verzoekster geen gebruik gemaakt. Daarbij was de Belastingdienst niet gebleken van nieuwe, bij de bezwaarprocedure niet bekende, informatie op grond waarvan eventueel een heroverweging zou kunnen plaatsvinden.

4. Bij brief van 18 mei 2004 verzocht de gemachtigde van verzoekster de Belastingdienst aan te geven hoe de weigering om het verzoek om ambtshalve vermindering in behandeling te nemen zich verhiel met het bepaalde in paragraaf 7 van het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst 1998 (BBBB), waarin wordt gesproken van een belanghebbende die niet meer in rechte tegen een hem opgelegde boete op kan komen. Naar de mening van de gemachtigde was deze situatie op verzoekster van toepassing, nu het verzoekster niet meer mogelijk was van de uitspraak op bezwaar in beroep te komen.

5. In antwoord op zijn brief van 18 mei 2004 deelde de Belastingdienst de gemachtigde bij brief van 19 mei 2004 het volgende mee:

“...Ik heb uw reactie op mijn eerdere brief van 14 mei 2004 inzake uw cliënt, X B.V. (hierna belanghebbende) in goede orde ontvangen. Conform uw opmerking zal ik het verzoekschrift om ambtshalve vermindering niet doorzenden naar het gerechtshof.

Over uw verwijzing naar § 7 Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst (hierna BBBB) kan ik u het volgende meedelen. Bij de invoering van het BBBB is in de Toelichting bij genoemde paragraaf onder andere gemeld dat "onjuist gebleken boetebeschikkingen op grond van paragraaf 7 van het besluit in aanmerking kunnen komen voor ambtshalve vermindering". De voorliggende casus betrof in mijn ogen niet een boetebeschikking die onjuist is gebleken, aangezien door of namens belanghebbende middels een bezwaarprocedure de oorspronkelijke boetebeschikking eerder gemotiveerd is bestreden. Er is gebruik gemaakt van een ter beschikking staande rechtsingang, i.c. het indienen van een bezwaar. Dit bezwaar is door de inspecteur op 21 februari 2002 afgewezen. Via de schriftelijke afwijzing heeft de inspecteur zich op het standpunt gesteld dat de oorspronkelijke boetebeschikking niet onjuist is gebleken. Ik ben er van uitgegaan dat uw verzoek niet een boetebeschikking, maar een uitspraak op een bezwaar betrof.

Echter, na overleg hier op kantoor ben ik de mening toegedaan dat de inspecteur na ontvangst van een verzoek om ambtshalve vermindering ook na een gevoerde bezwaarprocedure na moet gaan of de boete tot de juiste hoogte is vastgesteld.

Ik zal derhalve hierna alsnog inhoudelijk op uw verzoek om ambtshalve vermindering ingaan. Uw verzoek betreft de naheffingsaanslag met nummer (...). Deze is met dagtekening 25 mei 2001 aan belanghebbende opgelegd. U richt uw verzoek uitsluitend op de boete die is begrepen in de naheffingsaanslag. De boete bedraagt f 6.762 (€ 3.068).

U bent van mening dat ten aanzien van belanghebbende een ambtshalve vermindering moet worden verleend. U voert hiertoe (samengevat) de volgende gronden aan:

1. U bent van mening dat in onderhavig geval sprake is van een administratieve vergissing en dat dientengevolge geen sprake is van grove schuld of opzet;
2. De boete is volgens u niet voldoende gemotiveerd in het controlerapport;
3. Volgens u is de boete opgelegd in strijd met een redelijke termijn;
4. U voert tenslotte aan dat sprake is van een wanverhouding tussen de boete en het vergrijp.

Ten aanzien van de door u aangevoerde punten ben ik het volgende van mening.

Ad 1 - Administratieve vergissing.

Eén van de hoofdactiviteiten van belanghebbende is het deels vrijgesteld en deels belast verhuren van onroerende zaken. Binnen deze bedrijfsvoering is het niet ondenkbaar dat een levering ex. artikel 3, eerste lid, letter h (hierna levering 3-1-h) zich zal voordoen. Er mag redelijkerwijs van worden uitgegaan dat belanghebbende zich op de hoogte stelt van specifiek voor zijn bedrijfsvoering kenmerkende fiscale zaken. Belanghebbende is daarnaast nadrukkelijk op de hoogte gesteld over de werking en de fiscale gevolgen van de levering 3-1-h door mijn collega, mw. (...). Een aantekening van dit gesprek is tijdens het boekenonderzoek in de administratie aangetroffen. Belanghebbende heeft desondanks niet de juiste aangifte gedaan. Hij had, gelet op de hem bekende informatie, moeten begrijpen dat er te weinig belasting werd afgedragen. Ik ben van mening dat géén sprake is van een administratieve vergissing. Er is sprake van ernstige verwijtbaarheid, gelijk te stellen met (een geval van) grove schuld.

Ad 2- Motivering

Deze is weliswaar summier geweest in de rapportage, maar voldoende onderbouwd om een boete op basis van grove schuld op te kunnen leggen. Het feit dat het taalgebruik van de controlerend ambtenaar kort en bondig is doet daar niet aan af. De boete is terecht en gemotiveerd gehandhaafd bij de uitspraak op het bezwaar.

Ad 3- Redelijke termijn

Hierop is in bezwaarfase reeds ingegaan. Daarbij is naar mijn mening geen onjuist standpunt ingenomen. U heeft thans geen nieuwe feiten en omstandigheden aangevoerd die aanleiding geven op de uitspraak in bezwaar terug te komen. De uitspraak op het bezwaarschrift is daarnaast binnen de wettelijk gestelde termijn (art. 25 Algemene Wet inzake Rijksbelastingen) gedaan.

Ad 4- Wanverhouding

U spreekt in uw brief over een door belanghebbende gepleegd verzuim. De onderhavige boete is echter opgelegd over een vergrijp. Ten aanzien van dit vergrijp is grove schuld aanwezig geacht. Belanghebbende was op de hoogte van het feit dat de nageheven omzetbelasting eerder op aangifte verschuldigd was. Desondanks heeft hij nagelaten het verschuldigde bedrag aan te geven en te voldoen. Het opleggen van de laagste categorie vergrijpboete (25%) over de enkelvoudig na te heffen omzetbelasting staat dan niet in een wanverhouding tot de ernst van het vergrijp waarover deze boete wordt opgelegd.

Uit de door u aangeleverde informatie blijkt mij niet dat de boete tot een te hoog bedrag is opgelegd. Concluderend zie ik dan ook geen aanleiding over te gaan tot het verlenen tot een ambtshalve vermindering van de door u bestreden boete..."

6. De gemachtigde van verzoekster verzocht vervolgens om een hernieuwde beoordeling van het verzoek om ambtshalve vermindering, nu door een andere boetecoördinator, welk

verzoek door de Belastingdienst bij brief van 21 juni 2004 is afgewezen.

B. Standpunt verzoeker

Het standpunt van verzoekster is weergegeven in de klachtsamenvatting onder Klacht en voorts toegelicht in het verzoekschrift dat door de gemachtigde van verzoekster op 8 oktober 2004 bij de Nationale ombudsman werd ingediend. Hierin werd het volgende opgemerkt:

“...Hierbij verzoek ik u een uitspraak te doen in een geschil dat ik heb met de Belastingdienst/Utrecht-Gooi, vestiging Amersfoort, betreffende het niet serieus in behandeling nemen van een verzoek om ambtshalve vermindering van een bestuurlijke boete in belastingzaken.

Uiteraard heb ik alvorens u te consulteren eerst getracht het geschil op te lossen met de betreffende overheidsinstelling. Dit is echter niet gelukt, getuige de in de bijlage opgenomen brief van 21 juni 2004 van de heer A., Lid Collegiaal Managementteam.

De situatie is als volgt:

Op 7 mei 2004 heb ik namens belanghebbende een verzoek ingediend om ambtshalve vermindering van de naheffingsaanslag omzetbelasting. Verzocht is de in de aanslag begrepen bestuurlijke boete te verminderen van Hfl. 6.762 (€ 3.068) tot Hfl. 1.000

(€ 454).

Op 14 mei 2004 meldt de heer M. (van de Belastingdienst; N.o.) in zijn brief dat hij geen aanleiding ziet om het verzoek ambtshalve in behandeling te nemen.

In mijn brief van 18 mei 2004 meld ik mijn verontwaardiging omtrent de weigering van het in behandeling nemen van het verzoekschrift. Ik noem in deze brief paragraaf 7 van het BBBB 1998, welke ik overigens bij de heer M. bekend veronderstel. In diverse telefonische overleggen met de heer M. noemt hij zich namelijk 'boetecoördinator'.

Kennelijk geschrokken van de bepaling neemt hij het verzoek alsnog in behandeling, echter wijst het inhoudelijk af. Hoewel het verzoekschrift uitgebreid is gemotiveerd, wijst hij dit in vrij korte bewoordingen af. Meest frappant is de afwijzing van het onderdeel ad 3 - redelijke termijn. Hierop is in de bezwaarfase reeds ingegaan. Daarbij is naar mijn mening geen onjuist standpunt ingenomen. U heeft thans geen nieuwe feiten en omstandigheden aangevoerd die aanleiding geven op de uitspraak in bezwaar terug te komen. De uitspraak op het bezwaarschrift is daarnaast gedaan binnen de wettelijke gestelde termijn (art. 25 Algemene Wet inzake Rijksbelastingen).

Naar mijn mening getuigt deze motivering niet van de kennis die van een boetecoördinator mag worden verwacht. Zo wordt er totaal niet ingegaan op de lange termijn tussen de datum van het opstellen van het controlerapport en de dagtekening van de aanslag. Ik citeer uit mijn verzoekschrift:

Met name de periode tussen 9 juli 2000 (uitbrengen controlerapport) en de dagtekening van de aanslag op 25 mei 2001 is naar mijn mening voor het vaststellen van de bestuurlijke boete onacceptabel lang.

Deze visie wordt overigens gedeeld door Advocaat Generaal Wattel. Hierbij verwijs ik naar Bijlage bij conclusies A-G Wattel 27 februari 2004, nr. 37 984 en andere, vindplaats V-N2004/50.5.: In navolging van de strafkamer van de Hoge Raad doet de A-G echter toch een poging om ook voor de fiscale boetezaken vuistregels en afwijkingscriteria voor de precassatiefase en beoordelingscriteria voor de cassatiefase op te stellen. Voor standaardgevallen hanteert hij daarbij de volgende sjabloon van maximumtermijnen: - oplegging van de boete na de charge: drie maanden, gebaseerd op de overweging dat de overheid, als zij zich voldoende zeker van haar zaak voelt om jegens een belastingplichtige te doen blijken voornemens te zijn hem een geldstraf op te leggen, die overtuiging dan ook met spoed in daden moet kunnen omzetten;

In het onderhavige geval betrof de termijn dus ruim tien maanden. Dit is aanzienlijk langer dan de richttermijn van drie maanden.

Naar aanleiding van het onbevredigend gevoel dat ik had bij de behandeling van het verzoekschrift heb ik op 15 juni 2004 verzocht het dossier integraal te laten beoordelen door een collega boetecoördinator van de heer M.

Dit laatste verzoek is bij het Collegiaal Managementteam terecht gekomen. Het lid van deze commissie, de heer A., heeft dit laatste verzoek in zijn brief van 21 juni 2004 afgewezen...”

C. Standpunt belastingdienst/utrecht-gooi

1. In reactie op de klacht deelde de Belastingdienst bij brief van 2 februari 2005 het volgende mee:

“...Op 22 december 2004 heb ik van u het verzoek ontvangen om inhoudelijk te reageren op bovengenoemde klacht. Meer in het bijzonder verzoekt u mij om in te gaan op de stelling van verzoekster dat er in casu slechts sprake was van een administratieve vergissing dan wel van een alleszins te billijken verschil van inzicht in ingewikkelde omzetbelastingmaterie. Naast een inhoudelijke reactie verzoekt u tevens om een kopie te zenden van de pagina van het controlerapport van 2001 waarin de hoogte van de boete wordt gemotiveerd, alsmede een afschrift van de uitspraak op het bezwaarschrift, waarin de overwegingen zijn weergegeven waarom van een herziening van de boete in 2002

geen sprake kon zijn. De gevraagde documenten zijn bij deze brief gevoegd.

Hierbij wil ik als kanttekening plaatsen dat bij een normale gang van zaken tegen de uitspraak op een niet bevredigende uitspraak op bezwaar vervolgens beroep wordt ingesteld. Dit is niet gebeurd. Er is de Belastingdienst hierover niets medegedeeld, maar wellicht heeft het niet instellen van beroep zijn oorzaak in de wisseling van adviseur.

Naar aanleiding van uw verzoek stel ik mij de vraag met welke diepgang te antwoorden, daar naar mijn weten het beoordelen van de schuldgradatie, ofwel toepassing van het recht, geen taak is van de Nationale Ombudsman. Volledigheidshalve ga ik toch in op een aantal aspecten.

In mijn reactie zal ik mij beperken tot de belastingjaren (1998 en 1999) waarop de klacht kennelijk betrekking heeft. Ik zal mijn inhoudelijke reactie beginnen met een samenvatting van de mijns inziens relevante onderliggende feiten en omstandigheden. Ik denk dat een door u niet gespecificeerd maar naar mijn mening zeer relevant onderdeel in de klacht uitgaat naar het beoordelen van de redelijke termijn. Daar zal ik dan ook op in gaan.

Op deze plek wil ik u nu reeds mededelen dat ik de klacht van verzoekster niet gegrond acht. Ik zie in de klacht geen aanleiding om alsnog tot de gevraagde ambtshalve vermindering van de bedoelde bestuurlijke boete over te gaan. Ook van een eventuele kosten- of schadevergoeding kan hier mijns inziens geen sprake zijn. Zo bepaalt het Besluit van 21 augustus 2003, nr. DGB2003/4461M, dat kosten van juridische bijstand voor het indienen van een klacht bij de Belastingdienst en/of de Nationale ombudsman niet worden vergoed.

Bespreking inhoud

Feiten en achtergronden

Bij belanghebbende, (verzoekster; N.o.), heeft medio 2000 een boekenonderzoek plaatsgevonden. Daarbij is onder meer de aanvaardbaarheid van de aangiften Omzetbelasting over de jaren 1998 en 1999 onderzocht. Belanghebbende liet zich in die jaren bijstaan door een belastingadviseur. Deze belastingadviseur verzorgde de jaarrekening.

In het verslag van boekenonderzoek werd aangekondigd dat over het tijdvak 1998-1999 een naheffingsaanslag omzetbelasting zal worden opgelegd. In totaal werden over een zestal onderwerpen correcties aangekondigd. Ten aanzien van twee van de zes onderwerpen werd, naast de correctie aan enkelvoudige belasting, tevens een bestuurlijke boete aangekondigd. Volgens de controlerend ambtenaar was het ten aanzien van die onderwerpen tenminste aan de grove schuld van belanghebbende te wijten dat in eerste instantie te weinig belasting was geheven. Beide onderwerpen houden verband met het bepaalde in artikel 3 lid 1 onder h Wet op de omzetbelasting 1968. Het gaat daarbij globaal

om het beschikken voor bedrijfsdoeleinden over in het eigen bedrijf vervaardigde goederen. In casu heeft belanghebbende een pand laten bouwen op een eigen stuk grond. Het controlerapport meldt hierover:

"In dit jaar heeft de BV een pand laten bouwen aan de (straatnaam; N.o.) te W. Vanwege het feit, dat deze onroerende zaak is vervaardigd op een stuk grond, dat reeds bij de BV in bezit was en het pand voor belaste en vrijgestelde prestatie wordt gebruikt, is er sprake van een levering ingevolge artikel 3, lid 1, letter h van de Wet op de omzetbelasting 1968. Dit houdt in, dat de voorbelasting van alle kosten, die verband houden met het te bouwen pand, in aftrek kan worden gebracht. Er dient dan omzetbelasting berekend te worden over de totale vervaardigingswaarde van het pand inclusief de grond. Deze omzetbelasting dient als verschuldigde omzetbelasting te worden aangegeven op de aangifte van het tijdvak waarin de eerste ingebruikname plaatsvindt. Deze verschuldigde omzetbelasting kan weer als voorbelasting worden afgetrokken voor dat deel, dat overeenkomt met het belaste gebruik".

Naar aanleiding van de overige vier correcties bestond geen voornemen om een bestuurlijke boete op te leggen, omdat volgens de controlerend ambtenaar daar niet werd voldaan aan de voor het opleggen van een boete noodzakelijke schuldgradatie van tenminste grove schuld.

Het rapport van boekenonderzoek draagt als datum 6 juli 2000. De naheffingsaanslag met verhoging is opgelegd met dagtekening 25 mei 2001. Op 6 juni 2001, derhalve tijdig, heeft de toenmalige gemachtigde, mr. van Z., namens belanghebbende bezwaar ingediend. Het bezwaarschrift is gericht tegen de in de bovengenoemde naheffingsaanslag begrepen boete ad f 6.762.

De werking van artikel 3, lid 1 onder h Wet op de omzetbelasting 1968 was overigens al eerder, namelijk op 14 augustus 1998 telefonisch uiteengezet aan belanghebbende, in de persoon van de heer T. Dit telefoongesprek wordt in het bezwaarschrift bevestigd. In het bezwaarschrift wordt tevens aangegeven dat belanghebbende daarbij had begrepen dat over de jaren dat (gedeeltelijk) onbelast zou worden verhuurd de teveel afgetrokken omzetbelasting terug moet worden betaald. In het bezwaarschrift wordt verder aangegeven dat een en ander vervolgens onvoldoende in de communicatie tussen de toenmalige gemachtigde en belanghebbende tot uiting is gekomen, mede omdat die gemachtigde dat jaar voor het eerst de jaarrekening verzorgde. Dit gebrek in de communicatie heeft geresulteerd in verkeerde boekingen. Deze verkeerde boekingen worden vervolgens aangedragen als bewijs dat absoluut geen enkele intentie aanwezig was om te weinig omzetbelasting af te dragen.

Naar aanleiding van het bezwaar kondigt de inspecteur P. op 15 januari 2002 aan dat hij voornemens is om het bezwaarschrift af te wijzen. Zijn argumenten komen er in essentie op neer dat belanghebbende al in 1998 is ingelicht over de fiscale gevolgen van artikel 3,

lid 1 onder h Wet op de omzetbelasting 1968, dat belanghebbende ook heeft begrepen dat de over de jaren dat (gedeeltelijk) onbelast zou worden verhuurd de teveel afgetrokken omzetbelasting zou moeten worden terugbetaald, maar dat een dergelijke terugbetaling op aangifte niet heeft plaatsgevonden. Intern was men dus op de hoogte van de werking van het wetsartikel en was ook bekend dat een deel van het bewuste pand onbelast werd verhuurd, hetgeen consequenties had voor de omzetbelasting. Het vervolgens niet verwerken van een dergelijk hoog bedrag op de aangifte vormt een geval van grove schuld. Voor de rest wordt gemotiveerd aangegeven waarom het tijdsverloop tussen de controle en het opleggen van de boete niet onredelijk lang is geweest. Op 21 februari 2002 wordt uitspraak op bezwaar gedaan, waarbij het bezwaar wordt afgewezen. Daarbij worden de bovenstaande argumenten gebruikt. De uitspraak op bezwaar (en ook de daaraan voorafgaande correspondentie) is gestuurd naar de toenmalige gemachtigde, mr. Van Z.

De huidige gemachtigde van belanghebbende schrijft vervolgens op 21 april 2004 aan de Belastingdienst dat belanghebbende hem heeft gemachtigd om het bewuste bezwaar voort te zetten. Gemachtigde geeft tevens aan dat belanghebbende nog geen enkele reactie op het bezwaar van 6 juni 2001 heeft ontvangen. Gemachtigde voegt hieraan toe: "Indien om welke reden dan ook het bezwaarschrift niet bij uw belastingdienst is aangekomen of in het ongereede is geraakt, dan verzoek ik u in ieder geval dit schrijven aan te merken als een bezwaarschrift." In reactie op deze brief schrijft mevrouw B. op 3 mei 2004 dat de uitspraak op bezwaarschrift reeds op 21 februari 2002 aan de toenmalige adviseur is toegezonden.

Gemachtigde verzoekt vervolgens op 7 mei 2004 om de uitspraak op bezwaar te heroverwegen en de opgelegde administratieve boete ambtshalve te verminderen van

f 6.762 tot f 1.000. De inspecteur reageert op 14 mei 2004 met de vraag of het verzoek wellicht als beroepschrift doorgezonden moet worden naar het gerechtshof. Verder geeft de inspecteur aan dat hij op dat moment geen aanleiding ziet om het verzoek in behandeling te nemen. De inspecteur wijst er op dat in deze kwestie reeds een rechtsgang heeft plaatsgevonden. Ook bij die tweede inhoudelijke toetsing werd geen reden aanwezig geacht om aan het bezwaar tegemoet te komen.

Blijkens zijn brief van 18 mei 2004 beschouwd gemachtigde de opmerking van de inspecteur, dat hij thans geen aanleiding ziet om het verzoek in behandeling te nemen, als een (definitieve) weigering om het verzoek in behandeling te nemen. Gemachtigde verwijst daarbij naar het bepaalde in paragraaf 7 van het BBBB 1998.

In zijn brief van 19 mei 2004 nuanceert de inspecteur op zijn beurt het eerder ingenomen standpunt dat ambtshalve vermindering hier niet aan de orde kan zijn nu reeds gebruik is gemaakt van een ter beschikking staande rechtsingang. Hij is alsnog bereid om die ambtshalve beoordeling te verrichten. Hij komt daarbij echter gemotiveerd tot de conclusie dat uit de aangeleverde informatie niet blijkt dat de boete tot een te hoog bedrag is

opgelegd. Hij ziet dan ook geen aanleiding om het verzoek om ambtshalve vermindering te honoreren.

Deze brief van de inspecteur levert vervolgens op 15 juni 2004 opnieuw een schriftelijke reactie op, waarin gemachtigde om een hernieuwde ambtshalve beoordeling vraagt. Op dat verzoek reageert de leidinggevende A. op 21 juni 2004 als volgt:

"Er is ons geen nieuwe informatie verstrekt en de behandeling van uw verzoek voldoet aan de door de Belastingdienst gehanteerde normen. Daarom zie ik geen aanleiding uw verzoekschrift om ambtshalve vermindering opnieuw in behandeling te nemen".

Meer inhoudelijke reactie op de klacht

Ambtshalve vermindering

In paragraaf 7 BBBB98 is de ambtshalve vermindering voor boetebeschikkingen specifiek geregeld:

"Indien belanghebbende niet meer in rechte tegen een hem opgelegde boete op kan komen, gaat de inspecteur na ontvangst van een verzoek om ambtshalve vermindering na of de boete tot de juiste hoogte is vastgesteld. Indien het de inspecteur blijkt dat de boete tot een te hoog bedrag is vastgesteld, vermindert hij de boete".

Het woord "blijken" pleegt in fiscale zin te duiden op een deels verzwaarde en verschoven bewijslast: het is belanghebbende die met feiten en omstandigheden moet aantonen dat de eerdere beslissing van de inspecteur onjuist is. Een verzoek om ambtshalve vermindering is dus geen alternatief dat volledig gelijkwaardig is aan de normale rechtsmiddelen. De ambtshalve vermindering biedt alleen in sprekende gevallen een vangnet.

In casu vraagt verzoekster om een ambtshalve vermindering van de opgelegde boete. De daarvoor aangevoerde argumenten raken echter de boeteoplegging (lees: de individuele straftoemeting) zelf en niet zozeer bijvoorbeeld de onderliggende enkelvoudige belasting, waaraan de boeteoplegging is gerelateerd. In essentie beargumenteert verzoekster dat zij de ook na bezwaar gehandhaafde boete bij nader inzien toch niet passend acht bij de ernst en verwijtbaarheid van de feitelijke gedraging of het feitelijke nalaten van belanghebbende. Een dergelijke discussie staat mijns inziens op gespannen voet met de bedoeling achter de mogelijkheid tot ambtshalve vermindering van de bestuurlijke boete. Deze achtergrond blijkt uit de in het Handboek Bestuurlijke Boeten Belastingdienst genoemde voorbeelden van situaties waarin de ambtshalve vermindering hier aan de orde kan zijn. Deze voorbeelden kunnen als volgt worden samengevat: (ambtshalve) vermindering van de onderliggende belasting leidt ook tot ambtshalve vermindering van de opgelegde boete, wanneer de vermindering van de onderliggende belasting (de boetegrondslag) invloed heeft op de hoogte van de boete.

Op die manier beschouwd kunnen de door verzoekster aangedragen argumenten naar de aard van de zaak hooguit beperkt valide zijn binnen een beoordeling van een verzoek om ambtshalve vermindering. De aangedragen argumenten hadden vooral thuisgehoord bij de rechter, maar van dat rechtsmiddel is geen gebruik gemaakt. Echter, ook los van die bedenking, ben ik van mening dat ook inhoudelijk de aangedragen argumenten geen doel treffen.

Complexiteit van de materie

Zo wordt er betoogd dat de naheffingsaanslag en de boete het gevolg is van een materie die voor de gemiddelde accountant of belastingadviseur vrij ingewikkeld is. Ik ga er vanuit dat dat inzicht kennelijk niet nieuw is en dat verzoekster dat dus al vooraf in het algemeen heeft onderkend. In dat geval is het ook niet meer dan logisch dat vervolgens zorgvuldig met deze materie wordt omgegaan en dat bij de minste twijfel vooraf overleg wordt gevoerd met de Belastingdienst. Dat laatste is in casu nota bene ook gebeurd: de Belastingdienst heeft op 14 augustus 1998 uitleg gegeven over de werking van artikel 3, lid 1 onder h Wet op de omzetbelasting 1968. Van deze uitleg is aantekening gemaakt en die aantekening is bij de administratie van de onderneming bewaard. De relevante kennis over deze problematiek was dus in potentie zowel bij belanghebbende als gemachtigde aanwezig. En zelfs als die kennis niet volledig begrepen werd, had bij hen in ieder geval toch de vraag moeten opkomen of men "het zo wel goed deed". Nadere advisering of nader overleg met de Belastingdienst had dan aan de orde moeten zijn. Dat is niet gebeurd. Daarmee hebben partijen dermate lichtvaardig en verwijtbaar gehandeld dat het tenminste aan hun grove schuld is te wijten dat te weinig belasting is geheven. De bijzondere fiscale kennis van de toenmalige gemachtigde wil ik aan belanghebbende toerekenen.

Overigens ben ik persoonlijk van mening dat de werking van artikel 3, lid 1 onder h Wet op de omzetbelasting 1968 qua uitgangspunten minder ingewikkeld is dan gemachtigde betoogt. Uit het bovenstaande citaat uit het controlerapport blijkt al dat de algemene werking van de bepaling redelijk kort is uit te leggen.

Motivering van de boete

Een ander argument dat geen doel treft is het standpunt van verzoekster dat de inspecteur de boete onvoldoende heeft gemotiveerd. Dit argument zit weliswaar verscholen in de klacht, maar ik meen er toch op te moeten reageren. Een eventueel vormverzuim op dit punt zegt niets over de inhoudelijke juistheid van de onderliggende beslissing. Los daarvan ben ik van mening dat de inspecteur de grove schuld wel degelijk voldoende heeft gemotiveerd. Ik verwijs onder meer naar het controlerapport en naar de uitspraak op bezwaar.

Opzet of grove schuld

Verzoekster is verder van mening dat er hier geen sprake is van opzet of grove schuld. U vraagt mij daarop te reageren. Meer in het algemeen wil ik over de diverse schuldgradaties het volgende opmerken. Het verschil tussen grove schuld en opzet is dat bij opzet het handelen bewust is geweest. Bij grove schuld is dat niet het geval, maar men had beter kunnen weten en moeten weten. Het verwijt bij grove schuld is dat men heeft nagelaten de zorgvuldigheid te betrachten die objectief gesproken mag worden verwacht. Dit is ernstig aan te rekenen. Bij grove schuld is er derhalve sprake van een gebrekkig inzicht in het recht. Bij opzet is er daarentegen sprake in een juist inzicht in het recht, bijvoorbeeld omdat de Belastingdienst belanghebbende over dat recht heeft ingelicht, maar belanghebbende volhardt in het begaan van de door hem onderkende onjuistheden. In casu is dit juiste inzicht in het recht in ieder geval latent aanwezig. Mede gezien deze achtergrond acht ik het standpunt dat in casu ten minste sprake is van grove schuld dan ook zeker houdbaar en verdedigbaar. Van enige wanverhouding is geen sprake.

Het valt mij daarbij op dat - ondanks een betoog anderszins - impliciet kennelijk ook verzoekster de mening is toegedaan dat er in casu ten minste sprake is van grove schuld. Verzoekster vraagt immers om de boete te verminderen tot f 1000, maar ook voor een aldus verminderde boete is de aanwezigheid van ten minste grove schuld nodig. De standpunten van verzoekster zijn op dit punt derhalve intern tegenstrijdig.

Redelijke termijn

Verzoekster betoogt verder dat de bestuurlijke boete is opgelegd in strijd met een redelijke termijn. Verzoekster betoogt daarbij dat het rapport van boekenonderzoek reeds op 9 juli 2000 is uitgebracht, terwijl de naheffingsaanslag eerst op 25 mei 2001 is opgelegd. Naar mijn mening is het tijdsverloop grotendeels te verklaren door de gevoerde correspondentie. Daarbij komt dat de reactie van gemachtigde op het rapport eerst op 8 september 2000 is ingekomen. De naheffingsaanslag is uiteindelijk gedateerd op 25 mei 2001. Zo er al sprake is van enige vertraging, dan is die vertraging niet zodanig dat hier sprake is van strijd met een redelijke termijn. Daarbij komt dat ook in de gevallen waarin al in het controlerapport concreet wordt ingegaan op de (mogelijke) op te leggen bestuurlijke boetes, aan belanghebbende de gelegenheid wordt gegeven om inhoudelijk te reageren voordat de aanslagen met boete worden opgelegd. Deze reactie kost tijd, zeker wanneer - zoals in casu - ook eerst nog uitstel wordt gevraagd. Vervolgens kost ook de beoordeling van die reactie weer tijd. Ik stel mij dan ook op het standpunt dat het citaat uit de conclusie van advocaat-generaal Wattel van 27 februari 2004 naar de aard van de zaak niet bedoeld kan zijn voor dit soort situaties. Bovendien, juist vanwege het feit dat de gelegenheid wordt gegeven om inhoudelijk te reageren op het controlerapport, stel ik mij op het standpunt dat het uitbrengen van het controlerapport doorgaans niet op een lijn kan worden gesteld met het uitbrengen van een criminal charge. Het moment van een criminal charge is pas aan de orde als de geboden mogelijkheid tot een inhoudelijke discussie over het controlerapport achter de rug is en de inspecteur definitief zijn standpunt inneemt over de eventuele correctie en daarmee ook over de op te leggen vergrijpboete. Anders dan

verzoekster stel ik het moment van criminal charge op 25 april 2001. Op dat moment is door de controleambtenaar (...) gereageerd op de reactie van gemachtigde op het controle rapport. De naheffingsaanslag is vervolgens binnen een maand verstuurd. De dagtekening van de naheffingsaanslag is in ieder geval 25 mei 2001.

Meer in het algemeen wil ik nog het volgende opmerken. Ik lees de conclusie van de

A-G namelijk anders dan verzoekster. Weliswaar hanteert de A-G een sjabloon voor de maximumtijden van de diverse stadia van de boetezaak, maar een overschrijding van de maximumtijd voor een bepaalde fase hoeft nog niet automatisch te betekenen dat dus ook een boetematiging moet plaatsvinden. Daarvoor moet naar het totale tijdsverloop worden gekeken, in casu dus tot en met de bezwaarfase. Volgens het sjabloon van de A-G had de Belastingdienst, gerekend vanaf de criminal charge, 1 jaar en 3 maanden de tijd om uitspraak op bezwaar te doen. Feitelijk bleef de inspecteur daarbij nog binnen het jaar. Ook daar zie ik geen overschrijding van de redelijke termijn. En zelfs wanneer het gelijk op dit punt wel aan de kant van verzoekster zou hebben gelegen, had dat op grond van de conclusie van de A-G nooit kunnen resulteren in de gevraagde vermindering van f 6.762 naar f 1.000. De A-G stelt namelijk slechts een vermindering van de boete voor met 10% voor elk jaar van overschrijding voor de eerste drie jaren. In casu zou dat een vermindering van hooguit f 676 hebben betekend. De A-G is bovendien terughoudend met het toekennen van een boetematiging aan rechtspersonen. Bij rechtspersonen moet worden bekeken of er individuen (natuurlijke personen) zijn aan te wijzen die zouden kunnen lijden onder de dreiging van vervolging en onder de onzekerheid van aangekondigde bestraffing, dan wel dat de rechtspersoon zelf wordt belemmerd in zijn bestaan. Ik stel mij op het standpunt dat daar in casu niet aan wordt voldaan nu de boete destijds gewoon is betaald.

Ook los van het voorgaande ben ik ook hier van mening dat het naar de aard van de zaak lastig is om dit soort discussies een plaats te geven bij een ambtshalve beoordeling. De logische plaats om een inhoudelijke discussie op dit punt aan te gaan is de rechtsgang bij de fiscale rechter...”

2. De Belastingdienst verstrekte de Nationale ombudsman bij zijn reactie onder meer afschriften van de volgende stukken:

2.1. De uitspraak van de Belastingdienst van 21 februari 2002 op het door verzoekster ingediende bezwaar tegen de haar opgelegde boete ten bedrage van fl. 6.762,--, waarin onder meer het volgende staat vermeld:

“U voert in het bezwaarschrift aan dat belastingplichtige heeft begrepen dat hij over de jaren dat (gedeeltelijk) onbelast zou worden verhuurd de teveel afgetrokken omzetbelasting zou moeten terugbetalen. Ik constateer dat een dergelijke terugbetaling op aangifte niet heeft plaatsgevonden.

De werking van artikel 3.1 onder h Wet op de omzetbelasting is door collega B. op 14 augustus 1998 telefonisch aan de heer T. namens belastingplichtige uiteengezet. Bij het later in 2000 ingestelde boekenonderzoek is een verslag van dit gesprek door de controle ambtenaar de heer E. aangetroffen in de vorm van een interne notitie met als datum 23 november 1998 waarin het bedrag van fl 27.024 als correctie op de OB wordt genoemd. Dit bedrag stemt nagenoeg overeen met de tijdens het boekenonderzoek op dit punt aangebrachte correctie.

Intern was men binnen het bedrijf dus op de hoogte van de werking van artikel 3.1 onder h van de Wet op de omzetbelasting en in ieder geval bekend met het feit dat een deel van het pand (...) te W. onbelast werd verhuurd hetgeen consequenties had voor de omzetbelasting. Het vervolgens niet verwerken van een dergelijk hoog bedrag op de aangifte acht ik een geval van grove schuld. Op grond van artikel 67f Algemene wet inzake rijksbelastingen en paragraaf 25 en 28 Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst 1998 is een vergrijpboete van 25% opgelegd.

Daarnaast merkt u in het bezwaarschrift op dat het tijdsverloop tussen de controle en het opleggen van de boete onredelijk lang is geweest. Het controlerapport is opgemaakt op 6 juli 2000. De aanbiedingsbrief bij het rapport heeft dezelfde datum. In deze brief is u tot 27 juli 2000 gelegenheid gegeven op de inhoud van het controlerapport te reageren. Op 27 juli 2000 heeft u schriftelijk verzocht deze termijn te mogen verlengen. Hiervoor is dezerzijds tot 10 september 2000 gelegenheid gegeven. Op 8 september is uw reactie op het rapport ingekomen. Hierop is door de controleambtenaar de heer E. gereageerd op 25 april 2001. De naheffingsaanslag is gedateerd op 25 mei 2001.

Ik kom tot de conclusie dat de naheffingsaanslag, waarin begrepen zijn de jaren 1998 en 1999, is opgelegd binnen de 5-jaarstermijn welke voor verjaring van toepassing is. Een wettelijke termijn waarbinnen een naheffingsaanslag moet zijn opgelegd na uitbrengen van een controlerapport is er niet zodat uw mening over een "onredelijk lange termijn" dezerzijds niet wordt gedeeld."

(...)

Gelet op het bovenstaande wijs ik het bezwaarschrift af en handhaaf ik de aanslag."

2.2. Boetemotivering in het controlerapport welke als volgt is omschreven:

"...Men had kunnen weten, dat de correcties, genoemd onder C en K doorgevoerd en aangegeven zouden moeten worden. Hier heeft men zich onvoldoende van vergewist. Daarom is sprake van een ernstige nalatigheid, dat gelijk staat aan een geval van grove schuld. Ik heb mij voorgenomen hierover een boete op te leggen van 25%, ingevolge artikel 67 letter f van de Algemene Wet Rijksbelastingen en par. 25-2/3 en 28 BBBB.

Bij de overige correcties is geen sprake van “tenminste grove schuld” zodat geen boete behoeft te worden opgelegd...”

D. Reactie verzoeker

1. In reactie op het standpunt van de Belastingdienst deelde de gemachtigde van verzoekster bij brief van 9 maart 2005 de Nationale ombudsman onder meer het volgende mee:

“Het blijft mij onduidelijk waarom de periode tussen de reactie van de gemachtigde van 8 september 2000 en het opleggen van de aanslag op 25 mei 2001 zo lang (circa 8,5 maanden) zou moeten zijn.

(...)

Op zichzelf ben ik het er mee eens dat het beoordelen van reacties van de gemachtigde van belastingplichtige tijd kost. Opmerkelijk in dit geval vind ik dat mijn verzoek om ambtshalve vermindering kennelijk binnen één werkdag kon worden behandeld. Mijn brief d.d. 18 mei 2004 is verzonden met TPG Post, waardoor deze dus pas op 19 mei 2004 op het bureau van de betreffende ambtenaar, de heer M., kon liggen. De afwijzing komt nog diezelfde werkdag, namelijk in zijn brief met dagtekening 19 mei 2004. De afwijzing is behandeld door dezelfde ambtenaar die aanvankelijk weigerde het verzoek inhoudelijk in behandeling te nemen. Ook noemt de heer M. zich ‘boetecoördinator’. Uit de weergave van zijn mening ontstaan bij mij ernstige twijfels of hij deze titel terecht voert. Al met al twijfel ik eraan of het verzoek om ambtshalve vermindering serieus en zonder vooringenomenheid in behandeling is genomen.

(...)

Tenslotte bericht ik u dat alle feiten die naar mijn mening moeten leiden tot ambtshalve vermindering van de aanslag reeds in april 2002 bekend waren. Het verzoek gaat dus niet om nieuwe feiten, doch om een volledige en juiste toetsing van die bestaande feiten aan het recht.”

2. Bij deze reactie werd de Nationale ombudsman een afschrift verstrekt van het op 6 juni 2001 namens verzoekster ingediende bezwaarschrift, waarin onder meer het volgende wordt opgemerkt:

“Verder zijn wij van mening dat het tijdsverloop tussen de controle en het opleggen van de boete onredelijk lang is geweest.”

E. nadere informatie belastingdienst/utrecht-gooi

In antwoord op hem gestelde nadere vragen deelde de Belastingdienst de Nationale ombudsman bij brief van 4 augustus 2005 het volgende mee:

"...In uw brief van 7 juni 2005 vraagt u aanvullend op een drietal punten om een reactie en/of informatie. Deze drie punten zal ik hieronder achtereenvolgens behandelen.

1. In de brief van de Belastingdienst van 19 mei 2004 geeft de inspecteur aan van mening te zijn dat "de inspecteur na ontvangst van een verzoek om ambtshalve vermindering ook na een gevoerde bezwaarprocedure na moet gaan of de boete tot de juiste hoogte is vastgesteld". Op basis hiervan wordt in dezelfde brief tot een inhoudelijke beoordeling van het door verzoeker gedane verzoek om ambtshalve vermindering met betrekking tot de hem opgelegde boete gekomen.

U vraagt in uw brief van 7 juni 2005 hoe het voorgaande zich verhoudt met het standpunt van de Belastingdienst zoals dit in de brief van 2 februari 2005 wordt ingenomen. Mijn reactie op deze vraag luidt als volgt.

In zijn brief van 19 mei 2004 verwijst de inspecteur naar het bepaalde in paragraaf 7 van het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst (hierna: BBBB). In paragraaf 7 BBBB is de ambtshalve vermindering voor boetebeschikkingen specifiek geregeld: "Indien belanghebbende niet meer in rechte tegen een hem opgelegde boete op kan komen, gaat de inspecteur na ontvangst van een verzoek om ambtshalve vermindering na of de boete tot de juiste hoogte is vastgesteld. Indien het de inspecteur blijkt dat de boete tot een te hoog bedrag is vastgesteld, vermindert hij de boete". Het woord "blijken" pleegt in fiscale zin te duiden op een deels verzwaarde en verschoven bewijslast. Als synoniem voor het "doen blijken" wordt ook wel de term "overtuigend aantonen" gebruikt. Onder verwijzing naar deze paragraaf schrijft de inspecteur dat hij bereid is om die ambtshalve beoordeling alsnog te verrichten. Daarbij komt hij echter gemotiveerd tot de conclusie dat uit de aangeleverde informatie niet *blijkt* dat de boete tot een te hoog bedrag is opgelegd. Hij ziet dan ook geen aanleiding om het verzoek om ambtshalve vermindering te honoreren.

In zijn brief van 2 februari 2005 verwijst de inspecteur opnieuw naar het bepaalde in paragraaf 7 BBBB. Daarbij wordt aangegeven dat in de klacht (lees als: in de daarbij door belanghebbende aangedragen informatie) geen aanleiding wordt gezien alsnog tot de gevraagde ambtshalve vermindering van de bedoelde bestuurlijke boete over te gaan. Omdat het bij de brief van 2 februari 2005 toch vooral gaat om een reactie op een bij u ingekomen klacht, zijn de gekozen bewoordingen voor een deel hooguit wat beschouwender gekozen dan in de brief van 19 mei 2004. Dat laatste neemt niet weg dat zowel in de brief van 19 mei 2004 als in de brief van 2 februari 2005 in essentie eenzelfde afweging wordt gemaakt en ook inhoudelijk tot eenzelfde beoordeling en eenzelfde oordeel wordt gekomen.

2. De opmerking dat de door verzoekster aangedragen argumenten naar de aard van de zaak hooguit beperkt valide kunnen zijn binnen een beoordeling van *een* verzoek om ambtshalve vermindering, moet, gezien de context, vooral worden gelezen als een algemene inschatting. De inspecteur heeft daarmee willen zeggen dat niet bij voorbaat uitgesloten kan worden dat soortgelijke argumenten enige rol kunnen spelen bij een beoordeling of voldaan wordt aan de bewijslast welke volgt uit het woord "blijken" in paragraaf 7 BBBB. De opmerking is in ieder geval niet bedoeld als een bevestiging dat de door belanghebbende aangedragen argumenten (al dan niet beperkt) valide zijn in *deze* beoordeling van *dit* verzoek om ambtshalve vermindering. De alinea vervolgt immers met het standpunt van de inspecteur dat in casu ook inhoudelijk de aangedragen argumenten geen doel treffen.

3. In de brief van 2 februari 2005 wordt verwezen naar het Handboek Bestuurlijke Boeten Belastingdienst. Dit had moeten zijn: het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst. De bedoelde voorbeelden en de bedoelde tekst staan namelijk in de toelichting op paragraaf 7 van het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst. De tekst en voorbeelden staan weliswaar óók in het genoemde Handboek Bestuurlijke Boeten Belastingdienst, maar dat komt doordat de relevante tekst van het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst aldaar integraal is overgenomen. Van beide bronnen is van de relevante tekst een kopie dan wel print bijgevoegd..."

reactie van de minister van Financiën

In antwoord op een hem voorgelegde vraag deelde de minister van Financiën bij brief van 10 oktober 2005 de Nationale ombudsman het volgende mee:

"Het bepaalde in lid 1 van paragraaf 7 van het BBBB ziet aldus op alle aspecten welke bij een boete-oplegging betrokken (kunnen) zijn en derhalve ook op de mate van verwijtbaarheid en overschrijding van de redelijke termijn."

Achtergrond

1. Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst 1998 (Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 19 december 1997, Stcrt. 248)

"...§ 7. Ambtshalve vermindering

Indien belanghebbende niet meer in rechte tegen een hem opgelegde boete op kan komen, gaat de inspecteur na ontvangst van een verzoek om ambtshalve vermindering na of de boete tot de juiste hoogte is vastgesteld. Indien het de inspecteur blijkt dat de boete tot een te hoog bedrag is vastgesteld, vermindert hij de boete.

De termijn waarbinnen belanghebbende kan verzoeken om vermindering van de boete bedraagt vijf jaren, te rekenen vanaf de dag na het onherroepelijk worden van de boetebeschikking.

De inspecteur vermindert in elk geval ambtshalve een opgelegde boete indien deze als gevolg van een wijziging van de grondslag voor de berekening van de boete voor verlaging in aanmerking komt.

Toelichting

Onjuist gebleken boetebeschikkingen kunnen op grond van paragraaf 7 van het besluit in aanmerking komen voor ambtshalve vermindering. De Voorschriften inzake het ambtshalve verlenen van verminderingen of teruggaven (25 maart 1991, nummer DB89/735, gewijzigd bij besluit van 3 juni 1996, nr. AFZ96/1195M) zijn niet van toepassing op boeten. Ambtshalve vermindering kan echter het gevolg zijn van vermindering of teruggaaf van de belasting, indien de hoogte van de belastingaanslag mede bepalend is geweest voor de hoogte van de boete (...). Voor de berekening van de hoogte van de verzuimboeten op de voet van de artikelen 67a en 67c van de AWR wordt in de paragrafen 21, 23, en 24 van het besluit aangesloten bij de hoogte van de verschuldigde, onderscheidenlijk de niet, gedeeltelijk niet of niet tijdig betaalde belasting. Vermindering van de belasting leidt ook in die gevallen tot ambtshalve vermindering van de boete.”

2. Arrest van de Hoge Raad van 22 april 2005, nr. 37 983,

De Hoge Raad overwoog in dit arrest onder meer het volgende:

“4.1. Het middel bevat een klacht aangaande hetgeen het hof heeft beslist op het punt van de overschrijding van de redelijke termijn als bedoeld in onder meer artikel 6, lid 1, EVRM. Het is de Hoge Raad bekend dat in de praktijk behoefte bestaat aan meer duidelijkheid over de vraag wanneer sprake is van inbreuk op het recht van de beboete op behandeling van zijn zaak binnen een redelijke termijn en het gevolg dat aan een vastgestelde inbreuk op dat recht dient te worden verbonden.

(...)

Aanvang van de redelijke termijn

4.2. Of op het aan de beboete toegekende recht op berechting binnen een redelijke termijn inbreuk wordt gemaakt, hangt af van het tijdsverloop, te rekenen vanaf het moment dat vanwege het betrokken bestuursorgaan jegens de beboete een handeling is verricht waaraan deze in redelijkheid de verwachting kan ontlelen dat aan hem een boete zal worden opgelegd. Als zodanige handelingen dienen in elk geval aangemerkt te worden de kennisgevingen als bedoeld in de artikelen 67g, lid 2, en 67k, lid 1, AWR.

Duur van de redelijke termijn

4.3. Voor de berechting van de zaak in eerste aanleg heeft als uitgangspunt te gelden dat deze niet binnen een redelijke termijn geschiedt indien de rechtbank niet binnen twee jaar nadat die termijn is aangevangen uitspraak doet, tenzij sprake is van bijzondere omstandigheden als hierna in 4.5 vermeld. In deze termijn is derhalve de duur van de bezwaarfase inbegrepen.

(...)

Gevolgen van de overschrijding van de redelijke termijn

4.6. Overschrijding van de redelijke termijn behoort te leiden tot vermindering van de boete, afhankelijk van de mate waarin de redelijke termijn is overschreden.”

3. Algemene wet inzake rijksbelastingen (wet van 2 juli 1959, Stb. 301)

Hoofdstuk VIIIA. Bestuurlijke boeten

Afdeling 2. Voorschriften inzake het opleggen van bestuurlijke boeten

§ 1. Algemene bepalingen

Artikel 67k

“1. Alvorens een vergrijpboete op te leggen, stelt de inspecteur de belastingplichtige of de inhoudingsplichtige in kennis van zijn voornemen daartoe, onder vermelding van de gronden waarop het voornemen berust.

2. De inspecteur stelt de belastingplichtige of de inhoudingsplichtige in de gelegenheid binnen een door hem te stellen termijn de in die kennisgeving vermelde gronden gemotiveerd te betwisten.”

4. EVRM, Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (Verdrag van 4 november 1950, Trb. 1951/154)

[Vertaling]

Artikel 6, eerste lid

“1. Bij het vaststellen van zijn burgerlijke rechten en verplichtingen of bij het bepalen van de gegrondheid van een tegen hem ingestelde vervolging heeft een ieder recht op een eerlijke en openbare behandeling van zijn zaak, binnen een redelijke termijn, door een onafhankelijk en onpartijdig gerecht dat bij de wet is ingesteld. De uitspraak moet in het openbaar worden gewezen maar de toegang tot de rechtszaal kan aan de pers en het

publiek worden ontzegd, gedurende de gehele terechtzitting of een deel daarvan, in het belang van de goede zeden, van de openbare orde of nationale veiligheid in een democratische samenleving, wanneer de belangen van minderjarigen of de bescherming van het privé leven van procespartijen dit eisen of, in die mate als door de rechter onder bijzondere omstandigheden strikt noodzakelijk wordt geoordeeld, wanneer de openbaarheid de belangen van een behoorlijke rechtspleging zou schaden.”