



Rapport

Klacht

Verzoekers klagen erover dat de Belastingdienst/Utrecht-Gooi in zijn uitspraak van 6 juli 2007 het beroep tegen de inbeslagneming van aan X BV en Y BV in eigendom toebehorende goederen - in het kader van een onder een derde gelegd bodembeslag - heeft afgewezen.

Beoordeling

I Bevindingen

Algemeen

1. In een bedrijfspand aan de A-straat nummer 24 te M. zijn een drietal besloten vennootschappen gevestigd, geanonimiseerd te noemen X BV, Y BV en Z BV.
2. Op 23 maart 2007 is door de ontvanger van de Belastingdienst/Holland-Midden/ kantoor Hoofddorp beslag gelegd op roerende zaken die zich bevonden in het onder 1. genoemde bedrijfspand aan de A-straat nummer 24 te M. Het beslag werd gelegd ten laste van Z BV vanwege op naam van deze besloten vennootschap openstaande belastingschulden.
3. Op 18 april 2007 tekenden X BV en Y BV tegen deze beslaglegging beroep aan bij de directeur van de Belastingdienst/Utrecht-Gooi. Zij voerden daarbij aan dat een deel van de beslagen goederen géén eigendom was van Z BV en zich ook niet in de bedrijfsruimte c.q. op de bodem van Z BV bevond. X BV en Y BV waren in strikt afgescheiden ruimtes van Z BV actief, hetgeen de deurwaarder van de Belastingdienst enkele dagen na de beslaglegging zelf had kunnen constateren. Tevens werd verwezen naar tekeningen behorende bij de met betrekking tot het bedrijfspand afgesloten huurovereenkomsten, waaruit van gescheiden ruimtes zou blijken.
4. Met dagtekening 6 juli 2007 deed de directeur van de Belastingdienst/Utrecht-Gooi uitspraak op het beroepschrift van X BV en Y BV. Hierin besloot hij niet aan hun beroep tegemoet te komen:

"...Binnen de beoordeling spelen de termen "bodem" en "stoffering" een belangrijke rol.

Onder "bodem" wordt verstaan het perceel of het gedeelte van een perceel dat de belastingschuldige gebruikt, voor welk doel dan ook, en waarover hij onafhankelijk van derden de -feitelijke- beschikking heeft. Er kan sprake zijn van een gemeenschappelijke bodem als een perceel bij meer dan één natuurlijke en/of rechtspersoon in gebruik is. Ook dan is er sprake van de bodem van de belastingschuldige.

De uitdrukking "stoffering" heeft een zodanig brede betekenis, dat daaronder moet worden verstaan alle zaken die dienen tot gebruik van het perceel overeenkomstig zijn

bestemming, zoals bijvoorbeeld de inventaris van een kantoor of van een horecagelegenheid.

Het bepaalde in artikel 22 is niet van toepassing voor de invordering van premieschulden van het U.W.V., zodat hiervoor geen verhaal zal worden gezocht op de inbeslaggenomen zaken waarop het beroep betrekking heeft.

Het huurcontract geeft geen uitsluitel welke onderneming waar actief is. Het huurcontract noemt A.straat 24 als huurobject. In hoeverre er door de ondernemingen onderling afspraken zijn gemaakt is tegenover de ontvanger niet relevant. Ik ben daarom van mening dat hier wel sprake is van (gezamenlijke) bodem van belastingschuldige.

Verder blijkt uit het geheel van de beschikbare gegevens dat de economische verhouding tussen uw cliënt(e) en de belastingschuldige van dien aard is dat de belastingschuldige in feite de vrije beschikkingsmacht over zijn bedrijf en de beslissingsbevoegdheid, die normaliter bij het ondernemerschap past, geheel of ten dele mist omdat hij deze moet overlaten aan uw cliënt(e) zonder wie de bedrijfsvoering (of een deel daarvan) zoals die plaatsvindt niet denkbaar is.

Dit blijkt met name uit het feit dat reclamant (deels) dezelfde bestuurders heeft als belastingschuldige. Onder deze omstandigheden kan uw cliënt(e) zich niet (geheel) ontslagen achten van de verantwoordelijkheid voor het ontstaan van de zakelijke belastingschulden..."

5. Deze uitspraak van 6 juli 2007 was voor verzoekers (X BV en Y BV alsmede stichting F., aandeelhouder van X. BV, en mevrouw H. en de heer K., beiden bestuurslid van stichting F.) aanleiding zich bij brief van hun gemachtigde van 26 juli 2007 tot de Nationale ombudsman te wenden.

Ten aanzien van de klacht van verzoekers

6. Verzoekers klagen over de uitspraak van de directeur van de Belastingdienst Utrecht/Gooi van 6 juli 2007 waarbij het door X BV en Y BV ingestelde beroep tegen de inbeslagneming van hen in eigendom toebehorende roerende zaken ongegrond is verklaard. Naar de mening van verzoekers is de argumentatie die aan de afwijzing ten grondslag is gelegd onvolledig en/of onjuist en zijn de eigendomsverhoudingen niet juist geïnterpreteerd. Ter adstructie overlegden verzoekers kopieën van de door X BV en Z BV met betrekking tot het bedrijfspand aan de A-straat 24 te M. gesloten huurovereenkomsten. Uit deze huurovereenkomsten zou blijken dat X BV en Z BV in het desbetreffende pand van elkaar afgescheiden ruimtes huren. Van de door X BV gehuurde ruimte is een gedeelte onderverhuurd aan Y BV, zodat ook Y BV een van Z BV afgescheiden ruimte huurt. Tevens overlegden verzoekers met betrekking tot X BV, Y BV en Z BV een organogram alsmede uittreksels uit de Kamer van Koophandel, waaruit valt

op te maken dat de heer K. enig aandeelhouder is van Z BV en Y BV alsmede bestuurder is van de Stichting F. die enig aandeelhouder is van X BV en dat de heer K. daarnaast bestuurder is van Z BV en X BV en X BV van Y BV.

7. In zijn reactie op de klacht van 22 oktober 2007 deelde de Belastingdienst de Nationale ombudsman op 22 oktober 2007 mee dat de beslaglegging in feite al lang loopt. Op 10 november 2004 werd reeds voor de belastingschuld van Z BV (zakelijke fiscale schuld en een aansprakelijkheidsschuld (omzetbelasting fiscale eenheid) beslag gelegd op de roerende zaken die zich bevonden aan het adres A-straat 24 te M. Tegen deze inbeslagname werd toen geen beroep ingesteld, maar een verzoek om uitstel van betaling ingediend. Dit verzoek om uitstel van betaling werd - ook in beroep - afgewezen. Over deze afwijzing werd vervolgens een klacht ingediend bij de Commissie voor de Verzoekschriften van de Tweede Kamer. Deze bepaalde op 18 mei 2006 dat met de weigering van het verzochte uitstel van betaling geen onjuist fiscaal beleid was gevoerd. Vervolgens is de invordering weer ter hand genomen. De deurwaarder stelde een nieuwe verkoopdatum vast voor het in 2004 gelegde beslag. Daarnaast werden op 23 maart 2007 twee nieuwe beslagen roerende zaken (zakelijke fiscale schuld) ten laste van Z BV gelegd. Dit voor wat betreft de feitelijke gang van zaken.

Met betrekking tot de beoordeling van de in het geding zijnde uitspraak van de directeur van de Belastingdienst/Utrecht-Gooi van 6 juli 2007 verwees de Belastingdienst naar het invorderingsbeleid met betrekking tot het zogenaamde fiscale bodemrecht, zoals dat is vastgelegd in artikel 22 van de Invorderingswet 1990 en in artikel 22, paragraaf 1 tot en met paragraaf 6 van de Leidraad Invordering 1990. Hierna onder Achtergrond staan de desbetreffende bepalingen integraal opgenomen. Vanuit dit geldende invorderingsbeleid diende de beoordeling te worden gezien.

De Belastingdienst gaf aan dat Z BV, X BV en Y BV allen behoren tot één concern, waarbij de verschillende rechtspersonen gebruik maken van hetzelfde pand, gelegen in de A-straat te M. Naar de mening van de Belastingdienst geeft het overgelegde huurcontract geen uitsluitsel over de vraag welke onderneming waar actief is.

Tevens gaf de Belastingdienst aan dat hem uit de beschikbare gegevens was gebleken dat de economische verhouding tussen X BV en Y BV enerzijds en de belastingschuldige Z BV anderzijds zodanig is dat de belastingschuldige Z BV in feite geen (geheel) vrije beschikkingsmacht over haar bedrijf heeft. Dit zou worden veroorzaakt door het feit dat X BV en Y BV en belastingschuldige (deels) dezelfde bestuurders hebben. Op grond hiervan konden verzoekers zich niet (geheel) ontslagen achten van de verantwoordelijkheid voor het ontstaan van de zakelijke belastingschulden.

8. In reactie hierop deelden verzoekers de Nationale ombudsman mee dat er geen sprake was van één huurcontract. Tijdens de beroepsprocedure waren twee verschillende notariële huurcontracten overhandigd. Bij elk huurcontract was een (ingekleurde) bijlage

aanwezig waarop het separaat gehuurde stond vermeld. Dit gaf volgens verzoekers aan dat sprake is van gescheiden bodems tussen X BV, Y BV en belastingschuldige. De deurwaarder zou bij de eerdere beslaglegging van 10 november 2004 die scheiding ook hebben gerespecteerd.

Daarnaast verweerden verzoekers zich tegen de constatering van de Belastingdienst dat Z BV in feite de vrije beschikkingmacht over haar bedrijfsvoering zou missen. Dit met name omdat deze constatering op geen enkele wijze met feiten, argumenten dan wel bewijsstukken werd gestaafd. Als een zodanig vermoeden bestaat, dan dient dit naar de mening van verzoekers ook aantoonbaar en overtuigend zijn vast te stellen door objectieve en deskundige buitenstaanders. Zo niet, dan bestaat het risico dat de constatering niet meer is dan een doelredenering waarbij de functiescheiding (het constateren en vaststellen van de feiten versus het interpreteren en wegen in de beoordeling ervan) geheel ontbreekt. De sterk uiteenlopende aard van de productiebedrijven van belastingschuldige en de beide andere ondernemingen alsmede de volstrekt zelfstandige (financiële, bedrijfseconomische en sociale-) beleidsvorming en besturing zouden een garantie vormen voor volstrekt gescheiden en economisch zelfstandige eenheden. Volgens verzoekers bestaan er wel degelijk grote verschillen in het bestuur van de verschillende ondernemingen en is er géén sprake van een samenhangende groep.

9. Op 5 februari 2008 deelde de Belastingdienst de Nationale ombudsman telefonisch mee dat alle drie de ondernemingen dezelfde voordeur hebben en in het hele pand overal bij kunnen. Dit duidt op een gezamenlijk gebruik van de bodem. Daarnaast hebben de drie ondernemingen die van het gebouw gebruik maken, één directeur grootaandeelhouder die alles te zeggen heeft. De stichting F. die er tussen zit, zou uitsluitend bedoeld zijn als mistvorming. X BV en Y BV hebben geen schulden, maar doen waarschijnlijk ook niets.

10. Daarnaast gevraagd deelden verzoekers op 11 juli 2008 en op 2 maart 2009 de Nationale ombudsman met betrekking tot de feitelijke situatie in het bedrijfspand aan de A-straat 24 te M. onder meer nog het volgende mee.

- In Y BV is in het verleden een proces ontwikkeld voor de medische sector. Er lopen onderhandelingen om het ontwikkelde proces compleet met de bijbehorende apparatuur te verkopen. Y BV ligt stil tot deze onderhandelingen zijn afgerond. Het ligt daarbij in de bedoeling Y BV te laten overnemen door X BV, waarna er nieuwe activiteiten kunnen worden opgezet. X BV heeft tijdelijk aan Y BV een ruimte van 55 meter ter beschikking gesteld. Vandaar dat deze BV aan de A-straat 24 te M. staat ingeschreven.

- Het gedeelte van de benedenverdieping alsmede de bovenverdieping, welke volgens de door verzoekers overgelegde huurcontracten in gebruik zijn bij X BV, zijn via verschillende ingangen te bereiken. Via de centrale entreehal op de benedenverdieping van het pand vanwaar een trap naar de bovenverdieping voert. Daarnaast heeft de achterhal op de benedenverdieping twee aparte eigen ingangen en een eigen trap naar de

bovenverdieping. Er zijn in de benedenverdieping bouwkundige voorzieningen (gemetselde tussenwand) getroffen die een gesplitst gebruik van dit deel van het pand door X BV en Z BV mogelijk maakt. Iedere onderneming beschikt daarbij over zijn eigen apparatuur alsmede hebben Z BV en X BV gescheiden voorzieningen in het door hen gehuurde gedeelte van het pand.

In X BV worden diverse apparaten ontwikkeld, gebouwd en verhuurd. De producten worden op eigen machinerie geproduceerd. Buiten de twee bestuurders van de stichting F. is er bij deze onderneming één vaste medewerker werkzaam en wordt er gebruik gemaakt van inhuurkrachten.

De activiteiten van Z BV bestaan uit het bedrukken van textiel en de handel in textieltransfers. In dit bedrijf zijn 6 personeelsleden actief. De activiteiten van de personeelsleden zijn duidelijk gescheiden.

De overeengekomen huurprijs is door Z BV en X BV zo met de eigenaar van de bedrijfsruimten overeengekomen en in de huurcontracten vastgelegd. Dat voor beide ondernemingen dezelfde huurprijs geldt terwijl de door hen gehuurde ruimte in grootte verschilt is te wijten aan het feit dat X BV al geruime tijd in de financiële problemen zit omdat de ontwikkeling van de medische sector veel langer heeft geduurd dan voorzien en veel meer aanloopkosten vroeg dan haalbaar was (achteraf). Daarom is de (interne) toerekening van de huurprijs niet naar rato van de m². Voor de verhuurder maakte de verdeling van de huurpenningen niet uit.

De gas-, water- en electra aansluiting voor het gehele bedrijfspand staat op naam van Z BV."

11. Op 26 september 2008 brachten twee medewerkers van de Nationale ombudsman een bezoek aan het bedrijfspand aan de A-straat 24 te M. teneinde de situatie ter plaatse te bekijken. Hierbij waren aanwezig de gemachtigde van verzoekers, de heer K. (één van de verzoekers) alsmede vier medewerkers van de Belastingdienst. Op basis van deze bezichtiging en de daarbij gegeven toelichting van de heer K. kan het volgende worden opgemerkt.

Staannde voor het bedrijfspand ziet men boven de toegangsdeur in het groot de naam van Z BV aangegeven. Op de muur links van de toegangsdeur hangt een qua afmetingen klein bord met daarop de naam van X BV. De naam van Y BV staat niet vermeld. Tevens bevindt zich naast de ingang een bel zonder een aanduiding.

Binnengekomen komt men in een kleine hal, waarvan zich aan de linkerzijde twee achter elkaar gelegen en operationeel uitzierende kantooruimtes bevinden. Volgens de overgelegde huurovereenkomsten in huur bij Z BV. Loopt men vanuit de hal recht-door dan komt men in een daarachter gelegen grootste deel van de benedenverdieping, waarvan

volgens de overgelegde huurovereenkomsten een deel door Z BV en een deel door X BV in gebruik zou zijn. Dit deel van de benedenverdieping bleek zeer recentelijk in verband met een te verwachten nieuwe machine te zijn veranderd. Ook de huurovereenkomsten zouden inmiddels op deze verandering zijn aangepast. Was dit deel van benedenverdieping eerst voor een gedeelte in gebruik bij Z BV en voor het andere gedeelte bij X BV aan wie tevens de hele bovenverdieping tot haar beschikking stond, nu is dit deel van de benedenverdieping in gebruik bij X BV en de hele bovenverdieping bij Z BV. Tevens was vanwege de grootte van de te verwachten nieuwe machine een deel van een tussenmuur, welke in de breedte in dit deel van de benedenverdieping was aangebracht, weggehaald. Uitgaande van de oude situatie, waarin deze tussenmuur nog wel aanwezig was en dit deel van de benedenverdieping voor een deel bij Z BV en voor een deel bij X BV in gebruik was, scheidde deze tussenmuur de ruimtes in de benedenverdieping echter niet geheel af. Er bleef een verbinding tussen beide ruimtes over welke afgesloten kon worden met een hek. Volgens mededeling van de heer K. stond dit hek in de oude situatie (zoals deze gold ten tijde van de beslaglegging) vrijwel continu open omdat de productieprocessen in beide ruimtes in elkaar overliepen. Dit gold ook met betrekking tot de tweede tussenmuur welke in dit deel van de benedenverdieping over een gedeelte van de lengte was aangebracht. Ook hierin bevindt zich een met een schuifdeur af te sluiten doorgang, welke volgens de heer K. in principe altijd open staat en in de oude situatie ook openstond. Achter deze tweede tussenmuur loopt een trap schuin omhoog naar boven. Aan de achterzijde van de benedenverdieping bevindt zich een loodsdeur die openschuift en waarmee men de benedenverdieping aan de achterzijde kan binnenkomen.

Vanuit de entreehal beneden loopt een trap naar boven waarbij men op de overloop van de bovenverdieping uitkomt. Op deze overloop komen drie deuren uit. Twee daarvan bevatten geen aanduiding van hetgeen zich achter de deur bevindt. Van deze beide deuren ontbreken de sleutels en men kan hierdoor zo naar binnen. Achter deze deuren bevinden zich ruimtes welke ten tijde van de beslaglegging door X BV in gebruik waren. In een van deze ruimtes bevindt zich een deur naar een zijkamer, welke in gebruik was en is door Y BV. Hierin bevindt zich het door Y BV ontwikkelde productieapparaat voor de productie van speciale, door Y BV ontwikkelde, microscopische plaatjes. Op de derde deur van de overloop van de bovenverdieping, is een plaatje met de naam van X BV bevestigd. Achter deze deur bevindt zich een niet operationeel uitzienende kantooruimte. Met betrekking tot Y BV deelde de heer K. mee dat Y BV aanvankelijk het pand gelegen naast het bedrijfspand aan de A-straat 24 te M. huurde. Deze huur was twee jaar terug opgezegd, als gevolg waarvan het apparaat nu in een door Y BV gehuurde zijruimte staat. Het staat daar alleen, maar werkt niet.

Voorafgaande aan de bezichtiging van het pand gaf de heer K. een uiteenzetting van het ontstaan van de drie betrokken ondernemingen, hun verloop over de voorgaande jaren, de huidige situatie alsmede de plannen voor de toekomst. Hieruit kwam het beeld naar voren dat de feitelijke leiding van de drie betrokken ondernemingen bij de heer K. rust, alle

beslissingen door hem worden genomen en de ondernemingen hem de mogelijkheid bieden zijn technisch innovatieve ideeën vorm te geven.

II Beoordeling

12. Het motiveringsvereiste houdt in dat het handelen van bestuursorganen feitelijk en logisch wordt gedragen door een kenbare motivering. Het motiveringsvereiste impliceert dat de motivering van beslissingen of uitspraken van bestuursorganen logisch en begrijpelijk van opbouw is, dat daaruit duidelijk blijkt op welke gronden de beslissing of de uitspraak rust.

13. Het motiveringsvereiste geldt onverkort voor de beroepsprocedure bij de directeur van de Belastingdienst in alle gevallen waarin deze procedure voor belastingschuldigen of derden is opengesteld. Dit klemmt te meer nu geen rechtsgang openstaat bij de bestuursrechter tegen de, soms ingrijpende, beslissingen waartegen het beroep zich richt. De beroepsprocedure bij de directeur dient dan ook te voldoen aan hoge kwaliteits-eisen. Aan de motivering dient de appellant het vertrouwen te kunnen ontleen dat de beslissing op zijn beroep is genomen na een volledige heroverweging van de primaire beslissing en met inachtneming van alle omstandigheden en alle door appelland aangevoerde argumenten.

14. De uitspraak van 6 juli 2007 van de directeur van de Belastingdienst/Utrecht-Gooi is gegrond op een tweetal overwegingen die aan een tegemoetkomen aan het beroep van X BV en Y BV in de weg zouden staan. De Nationale ombudsman merkt ten aanzien van deze overwegingen, los van elkaar, het volgende op.

15. In de eerste plaats wordt in de uitspraak van de directeur overwogen:

"Het huurcontract geeft geen uitsluitel welke onderneming waar actief is. Het huurcontract noemt de A-straat 24 als huurobject. In hoeverre er door de ondernemingen onderling afspraken zijn gemaakt is tegenover de ontvanger niet relevant. Ik ben daarom van mening dat hier wel sprake is van (gezamenlijke) bodem van belastingschuldige."

16. Het door de Belastingdienst ten laste van Z BV gelegde beslag is een zogenaamd bodembeslag als bedoeld in artikel 22, derde lid, van de Invorderingswet (zie Achtergrond, onder 1.). Een zodanig beslag treft ook roerende zaken van een derde die zich op de bodem van de belastingschuldige bevinden. Volgens vaste rechtspraak is voor de toepasselijkheid van het fiscale bodemrecht in de eerste plaats beslissend of de roerende zaken van de derde die in beslag zijn genomen zich op de bodem van de belastingschuldige bevonden. Onder bodem wordt daarbij verstaan het perceel of gedeelte van het perceel, dat bij de belastingschuldige in gebruik is en waarover hij onafhankelijk van anderen de beschikking heeft. Niet vereist is dat de belastingschuldige met uitsluiting

van ieder andere het feitelijke gebruik van een perceel kan uitoefenen. Het bodemrecht kan dus ook van toepassing zijn in het geval waarin twee of meer personen ieder onafhankelijk over hetzelfde perceel kunnen beschikken. Daarbij is het niet van belang wie de eigenaar is van het perceel of wie het perceel gehuurd heeft. Doorslaggevend is de feitelijke verhouding van de belastingschuldige tot het perceel waarin of waarop de in beslag genomen zaken zich bevinden.

17. Naar de mening van de Belastingdienst is het betreffende bedrijfspand in zijn geheel als (gemeenschappelijke) bodem van Z BV - belastingschuldige in deze - aan te merken. Ter motivering is verwezen naar het huurcontract dat geen uitsluitel zou geven over welke onderneming waar in het huurobject aan de A-straat 24 actief is. Daarbij zou niet relevant zijn in hoeverre door de ondernemingen onderling afspraken zouden zijn gemaakt. Naar het oordeel van de Nationale ombudsman schiet de motivering hiermee tekort. X BV en Y BV hebben zich in de procedure nadrukkelijk tegen de aanneming van een gezamenlijke bodem met Z BV verweerd. Dit met een verwijzing naar de feitelijke situatie waarin naar hun mening van strikt afgescheiden ruimtes sprake was, hetgeen door de deurwaarder van de Belastingdienst zou zijn geconstateerd alsmede ook uit de bij de huurovereenkomsten behorende getekende beschrijvingen zou blijken. Aan dit verweer van X BV en Y BV wordt in de uitspraak voorbijgegaan, echter zonder daarbij aan te geven op grond waarvan gemeend is dit verweer te passeren. De motivering van de uitspraak geeft zodoende geen zicht op de inhoudelijke gronden waarop dit passeren van het verweer is gebaseerd en is dientengevolge voor betrokkenen niet of onvoldoende navolgbaar of verifieerbaar.

De onderzochte gedraging is op dit punt niet behoorlijk.

18. De Nationale ombudsman is - als uitkomst van het onderzoek - niettemin van mening dat er op zich voldoende grond is tot de aanneming van een gemeenschappelijke bodem te komen.

19. Gedurende de bezichtiging van het bedrijfspand door de Nationale ombudsman is gebleken en door de heer K., één van de verzoekers, ook met zoveel woorden aangegeven dat het gebruik van de grote bedrijfshal in de benedenverdieping - volgens de overgelegde huurovereenkomsten in afzonderlijke gedeeltes aan Z BV en X BV verhuurd - door Z BV en X BV ten tijde van de bezichtiging maar ook ten tijde van de inbeslagneming feitelijk zozeer in elkaar overliep dat van een gescheiden gebruik van deze bedrijfshal door Z BV en X BV niet kan worden gesproken. Ook ten aanzien van de bovenverdieping - welke volgens de overgelegde huurovereenkomst uitsluitend bij X BV in gebruik zou zijn - is de Nationale ombudsman niet gebleken van een uitsluitend gebruik door X BV. De betrokken ruimtes waren ten tijde van de bezichtiging niet afsluitbaar en daarmee in principe vrij toegankelijk. Enige aanduiding van X BV als gebruiker van deze ruimtes ontbrak met uitzondering van de op de bovenverdieping gelegen kantooruimte waarbij op de deur wel een plaatje met de naam van X BV was bevestigd, doch waarbij de kantooruimte zelf er niet operationeel uitzag. Ook voor de door Y BV van X BV ondergehuurde ruimte op deze

bovenverdieping geldt dat deze voor ieder vrij toegankelijk was alsmede enige naamsaanduiding ontbrak. Tevens is uit de door de heer K. voorafgaande aan de bezichtiging gegeven toelichting op te maken dat de feitelijke leiding van alle drie de vennootschappen in zijn handen ligt en hij als zodanig zonder meer vrijelijk toegang heeft tot alle ruimtes van het desbetreffende bedrijfspand. Daarnaast staat de water-, gas- en lichtaansluiting voor het gehele pand op naam van Z BV.

20. Op basis van deze feitelijke verhoudingen van Z BV, X BV en Y BV tot het perceel, mede in onderlinge samenhang bezien, is het alleszins redelijk ten aanzien van hen één (gemeenschappelijke) bodem te veronderstellen.

21. Ook in geval van bodemrecht dient op grond van het daaromtrent ontwikkelde uitvoeringsbeleid, zoals verwoord in de Leidraad Invordering 1990, het eigendomsrecht van een derde te worden ontzien, voor zover sprake is van reële eigendom van die derde.

22. In de uitspraak van de directeur van de Belastingdienst is overwogen:

"Verder blijkt uit het geheel van de beschikbare gegevens dat de economische verhouding tussen (X BV / Y BV; N.o.) en de belastingschuldige van dien aard is dat de belastingschuldige in feite de vrije beschikkingsmacht over zijn bedrijf en de beslissingsbevoegdheid, die normaliter bij het ondernemerschap past, geheel of ten dele mist omdat hij deze moet overlaten aan (X BV en Y BV; N.o.) zonder wie de bedrijfsvoering (of een deel daarvan) zoals die plaatsvindt niet denkbaar is. Dit blijkt met name uit het feit dat (X BV en Y BV; N.o.) (deels) dezelfde bestuurders hebben als belastingschuldige. Onder deze omstandigheden kunnen (X BV en Y BV; N.o.) zich niet (geheel) ontslagen achten van de verantwoordelijkheid voor het ontstaan van de zakelijke belastingschulden."

23. Uit de overweging van de Belastingdienst zoals hiervoor aangegeven onder 22. begrijpt de Nationale ombudsman dat de Belastingdienst tot een inhoudelijke beoordeling van de eigendomsaanspraken van X BV en Y BV niet is gekomen. Blijkbaar is de Belastingdienst van mening hieraan voorbij te kunnen gaan.

24. In de Leidraad Invordering 1990 staan vijf situaties genoemd waarin, hoewel sprake kan zijn van reële eigendom van een derde, deze eigendom desondanks niet wordt ontzien. Eén van deze vijf situaties ziet op de situatie dat een belastingschuldige in feite de vrije beschikkingsmacht over zijn bedrijf en de daarbij behorende beslissingsbevoegdheid mist, voor zover het zaken betreft die door een derde onder enige titel ter beschikking zijn gesteld en wel onder zodanige afspraken dat de belastingplichtige hiermee in zijn beschikkingsbevoegdheid wordt beperkt. Van het onder enige titel ter beschikking stellen van zaken van X BV en Y BV aan Z BV is niet gebleken ook niet van in het kader hiervan gemaakte afspraken welke de beschikkingsbevoegdheid van Z BV kunnen beperken. Beide elementen zijn in de overweging van de Belastingdienst ook niet terug te vinden. Voor zover de Belastingdienst bedoeld heeft met zijn overwegingen omtrent de

beschikkingsmacht van Z BV naar deze in de Leidraad Invordering 1990 aangeduide situatie te verwijzen, schiet de motivering om deze reden tekort.

25. Voor zover de Belastingdienst meent dat X BV en Y BV zich - vanwege de omstandigheid dat zij (deels) dezelfde bestuurders hebben als Z BV - niet (geheel) ontslagen kunnen achten van de verantwoordelijkheid voor het ontstaan van de zakelijke belastingschulden van Z BV en daarmee, naar de Nationale ombudsman veronderstelt, ziet op de aanname van aansprakelijkheid op grond van fiscale vereenzelving is het maar de vraag of een beroep hierop in het kader van fiscaal bodembeslag op zijn plaats is en of het niet op de weg van de ontvanger had gelegen op grond van deze door hem veronderstelde aansprakelijkheid onder X BV dan wel Y BV zelf beslag te leggen. Ook de Leidraad Invordering 1990 noemt een mogelijke aansprakelijkheid niet als één van de situaties waarin het reële eigendomsrecht van een derde niet dient te worden ontzien. Doch los hiervan is volgens bestaande jurisprudentie (zie Achtergrond, onder 3.) de enkele verwevenheid van rechtssubjecten en mogelijke bedrijfsbeïnvloeding op zich onvoldoende om tot een aansprakelijkheid op grond van fiscale vereenzelving te kunnen concluderen. Naast een nauwe verwevenheid dient tevens sprake te zijn van misbruik onder bijzondere omstandigheden. Misbruik noch bijzondere omstandigheden zijn door de Belastingdienst, ook niet in zijn antwoord aan de Nationale ombudsman, als zodanig aangevoerd. Ook om deze reden schiet de motivering tekort.

26. Gelet op het vorenstaande is de Nationale ombudsman van oordeel dat dit deel van de motivering niet toereikend is om de uitspraak van de directeur te kunnen dragen. De Nationale ombudsman ziet hierin aanleiding voor het doen van een aanbeveling.

De onderzochte gedraging is ook op dit punt niet behoorlijk.

Conclusie

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

Aanbeveling

De minister van Financiën wordt in overweging gegeven te bevorderen dat de directeur van de Belastingdienst/Utrecht-Gooi met inachtneming van hetgeen door de Nationale ombudsman is overwogen een nieuwe beslissing neemt ten aanzien van het door X BV en Y BV ingediende beroep. Dit niet ten aanzien van de aanname van het bodembeslag, nu de Nationale ombudsman van oordeel is dat op goede grond tot de aanname van een gemeenschappelijke bodem kon worden gekomen, doch uitsluitend ten aanzien van de door X BV en Y BV geclaimde eigendomsaanspraken met betrekking tot de onder het onder Z BV gelegde bodembeslag vallende roerende zaken.

De staatssecretaris van Financiën deelde de Nationale ombudsman bij brief van 31 augustus 2009 mee dat de aanbeveling wordt opgevolgd. De directeur van de Belastingdienst/Utrecht-Gooi zal worden verzocht een nieuw besluit te nemen en daarin nader te motiveren waarom de gestelde eigendomsrechten van X BV en Y BV al dan niet behoeven te worden ontzien.

Onderzoek

Op 30 augustus 2007 ontving de Nationale ombudsman een verzoekschrift van X. B.V., Y. B.V. en Stichting Z., allen gevestigd te M., alsmede van mevrouw H. en de heer K., beiden wonende te M., ingediend door de heer J.G. Scholten van Waagmeesters Bedrijfs Advies te Schoonhoven.

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/Urecht-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 werden verzoekers in de gelegenheid gesteld op de verstrekte inlichtingen te reageren alsmede werd hen een aantal specifieke vragen gesteld. Ter gelegenheid van het onderzoek brachten twee medewerkers een bezoek aan het bedrijfspand aan de Astraat 24 te M. om de situatie ter plaatse te bekijken.

In het kader van het onderzoek werd betrokkenen verzocht op de bevindingen te reageren.

De Belastingdienst en de gemachtigde van verzoekers deelden mee zich met de inhoud van het verslag te kunnen verenigen.

Informatieoverzicht

De bevindingen van het onderzoek zijn gebaseerd op de volgende informatie:

Het verzoekschrift aan de Nationale ombudsman van 26 juli 2007 met de daarbij meegezonden alsmede op verzoek van de Nationale ombudsman nagezonden bijlagen.

De reactie van de Belastingdienst aan de Nationale ombudsman op de klacht van 22 oktober 2007.

De reactie van de gemachtigde van verzoekers aan de Nationale ombudsman van 27 november 2007.

Antwoorden van de gemachtigde van verzoekers van 11 juli 2008 en van 3 maart 2009 op hem door de Nationale ombudsman voorgelegde nadere vragen.

5. Bezichtiging van het bedrijfspand aan de A-sstraat 24 te M. op 26 september 2008.

Bevindingen

Zie onder Beoordeling.

Achtergrond

1. Invorderingswet 1990

Artikel 22, eerste lid en derde lid

"1. Derden die geheel of gedeeltelijk recht menen te hebben op roerende zaken waarop ter zake van een belastingschuld beslag is gelegd, kunnen een beroepschrift richten tot de directeur, mits zulks doende vóór de verkoop en uiterlijk binnen zeven dagen, te rekenen van de dag der beslaglegging. Het beroepschrift wordt ingediend bij de ontvanger, tegen een door deze af te geven ontvangbewijs. De directeur neemt zo spoedig mogelijk een beslissing. De verkoop mag niet plaats hebben, dan acht dagen na de betekening van die beslissing aan de reclamant en aan degene tegen wie het beslag is gelegd, met nadere bepaling van de dag van verkoop."

3. Behoudens in het geval dat er een recht van terugvordering bestaat jegens degene die een zaak onrechtmatig of van een onbevoegde heeft verkregen, kunnen derden echter nimmer verzet in rechte doen tegen de beslaglegging ter zake van naheffingsaanslagen in:

- a. de loonbelasting ten laste van inhoudingsplichtigen met uitzondering van naheffingsaanslagen ter zake van huispersoneel;
- b. de omzetbelasting, alsmede de belasting van personenauto's en motorrijwielen ten laste van een ander dan degene op wiens naam het kenteken is gesteld;
- c. de accijns;
- d. tot en meth."

2. Leidraad Invordering 1990

Resolutie van 25 juni 1990, nr. AFZ90/1990

Artikel 22

§ 1. Inleidende opmerkingen

(Art. 22, § 1) Werkingssfeer van het artikel

Derden die de eigendom pretenderen van inbeslaggenomen roerende of onroerende zaken, kunnen hun rechten op die zaken op de voet van artikelen 456, onderscheidenlijk 538 e.v. Rv geldend maken. Ook op grond van artikel 435 Rv kunnen derden zich tegen het beslag verzetten. Onafhankelijk hiervan kunnen derden die geheel of gedeeltelijk recht menen te hebben op roerende zaken waarop terzake van een belastingschuld beslag is gelegd hun bezwaren tegen de executie van die zaken in de administratieve sfeer door middel van een beroepschrift voorleggen aan de directeur. Met derden worden hier niet alleen bedoeld degenen die zich op een eigendomsrecht beroepen, maar ook degenen die een beperkt recht op de zaak menen te hebben. Voorzover de bezwaren betrekking hebben op roerende zaken en op de voet van artikel 22, eerste lid, van de wet worden ingebracht, wordt de executie door het beroepschrift van rechtswege opgeschort. Artikel 22, derde lid, van de wet ontnemt, voor zoveel het de invordering betreft van de aldaar genoemde belastingaanslagen op de aldaar bedoelde zaken, derden de mogelijkheid van verzet in rechte tegen de inbeslagneming (het zogenaamde bodemrecht van de fiscus). Deze beperking biedt de mogelijkheid de belastingschuld te verhalen op de desbetreffende zaken, ook als deze niet aan de belastingschuldige toebehoren. De beperking vormt geen beletsel om een rechterlijke beslissing uit te lokken met betrekking tot de vraag of de fiscus dit voorschrift in een bepaald geval terecht toepasselijk acht.

§ 3. Begrippen bodem en stoffering

(Art. 22, § 3) Reikwijdte

1. Voor de toepasselijkheid van artikel 22, derde lid, van de wet is in de eerste plaatsbeslissend of de aldaar bedoelde zaken op de bodem van de belastingschuldige in beslag genomen worden. Onder bodem wordt verstaan het perceel of het gedeelte van een perceel dat bij de belastingschuldige -voor welk doel dan ook - in gebruik is en waarover hij onafhankelijk van anderen de - feitelijke -beschikking heeft.

Bovendien kan er sprake zijn van een gemeenschappelijke bodem als een perceel bij meer dan één natuurlijke en/of rechtspersoon in gebruik is. De uitdrukking 'stoffering' heeft in dit verband een zodanig brede betekenis, dat daaronder kan worden verstaan al hetgeen strekt tot gebruik van het perceel overeenkomstig zijn bestemming. Onder deze omschrijving valt bijvoorbeeld de gehele roerende inventaris - waaronder ook de machines - van een bedrijfspand, maar niet de voorraden grond- en hulpstoffen en gereed produkt.

§ 4. Bodemrecht

(Art. 22, § 4) In welke gevallen

1. Het bodemrecht geldt voor:

naheffingsaanslagen in de loonbelasting en sociale verzekeringspremies ten laste van inhoudingsplichtigen met uitzondering van naheffingsaanslagen terzake van huispersoneel

de omzetbelasting, alsmede de belasting van personenauto's en motorrijwielen ten laste van een ander dan degene op wiens naam het kenteken is gesteld

Voorts geldt het bodemrecht voor uitnodigingen tot betaling en voor op grond van artikel 2, tweede lid, onderdeel c, van de wet met een belastingaanslag gelijkgestelde beschikkingen inzake heffingsrente, inzake bestuurlijke boeten die worden opgelegd in verband met vorenbedoelde naheffingsaanslagen, inzake bestuurlijke boeten als bedoeld in hoofdstuk 5 DW, inzake compenserende rente of inzake kosten van ambtelijke werkzaamheden. Op losse boetebeschikkingen die niet in verband staan tot een belastingaanslag is het bodemrecht niet van toepassing.

Het bodemrecht geldt onder andere niet voor de verzekeringspremies over tijdvakken gelegen vóór 1 januari 2006 die zijn verschuldigd aan het Uitvoeringsinstituut.

§ 5. Het beroepschrift ex artikel 22 van de wet en het verzet ex artikel 435, derde lid, Rv

(Art. 22, § 5) Criteria voor de beslissing op het beroepschrift ex artikel 22 van de wet

4. De beslissing van de directeur op een beroepschrift dat is ingediend tegen de inbeslagneming van bodemzaken als bedoeld in artikel 22, derde lid, van de wet voor belastingaanslagen als bedoeld in dat lid, behoort niet alleen afhankelijk te zijn van juridische overwegingen. Er dient, nadat met betrekking tot de juridische verhoudingen voldoende duidelijkheid is verkregen, ook voor overwegingen van billijkheid en eisen van goed beleid een grote plaats te worden ingeruimd. In dat beleid past dat het eigendomsrecht van een derde wordt ontzien in de gevallen waarin sprake is van reële eigendom van de derde. (...)

Onder reële eigendom van de derde wordt verstaan de situatie waarin de zaken zowel juridisch eigendom zijn van de derde als in economisch opzicht in overwegende mate aan hem toebehoren. Dit terughoudend beleid geldt dus in de regel niet - en verhaalt op zaken van een derde is gerechtvaardigd - als de economische verhouding tussen de belastingschuldige en de zaken aanleiding geeft ze als zijn zaken aan te merken. (...)

Daarnaast zijn er vijf situaties waarin, alhoewel sprake kan zijn van reële eigendom van de derde in bovenbedoelde zin, in de regel geen sprake is van een terughoudend beleid. Het betreft:

- zaken die door de derde onder enige titel ter beschikking zijn gesteld aan de belastingschuldige, terwijl daarnaast tussen de derde en de belastingschuldige een overeenkomst is gesloten waarin een afnameverplichting of afnamebeding ten behoeve van de derde is opgenomen;
- zaken die toebehoren aan de in gezinsverband levende echtgenoot enz. enz.;

- zaken waarbij in het kader van samenspanning tussen de belastingschuldige en de derde de juridische eigendomssituatie is gefingeerd om verhaal te bemoeilijken;

- zaken die door de derde onder enige titel ter beschikking zijn gesteld, terwijl zodanige afspraken zijn gemaakt tussen de belastingschuldige en de derde dat de belastingschuldige, hoewel hij formeel zelfstandig ondernemer is en hij dientengevolge risico's draagt, in feite de vrije beschikkingsmacht over zijn bedrijf en de beslissingsbevoegdheid, die normaliter bij het ondernemerschap past, geheel of ten dele mist, omdat hij deze in een van de situatie afhankelijke mate feitelijk moet overlaten aan die derde, zonder welke de bedrijfsvoering (of een deel daarvan) zoals die plaatsvindt niet denkbaar is;

- zaken die zijn vervreemd in het kader van de uitoefening van een pandrecht of een ander tot zekerheid strekkend recht (mede) met het oogmerk deze zaken aan verhaal door de ontvanger te onttrekken."

3. Hoge Raad van 13 oktober 2000, NJ 2000/698

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

"Met de subsidiair voorgedragen klacht richt het onderdeel zich tegen 's Hofs oordeel dat niet valt uit te sluiten dat de bodemrechter zal beslissen dat Rainbow met Démarrage moet worden vereenzelvigd en dat de Ontvanger op grond daarvan verhaal mag nemen op Rainbow. Het onderdeel stelt daarmee de vraag aan de orde of voor een zodanige vereenzelviging plaats is indien zich feiten en omstandigheden voordoen als die waarop het Hof zijn oordeel heeft gegrond.

Bij de beantwoording van deze vraag moet worden vooropgesteld dat, zoals het Hof kennelijk en terecht tot uitgangspunt heeft genomen, door degene die (volledige of overheersende) zeggenschap heeft over twee rechtspersonen, misbruik kan worden gemaakt van het identiteitsverschil tussen deze rechtspersonen, en dat hetgeen met zodanig misbruik werd beoogd, in rechte niet behoeft te worden gehonoreerd. Het maken van zodanig misbruik zal in de regel moeten worden aangemerkt als een onrechtmatige daad, die verplicht tot het vergoeden van de schade die door het misbruik aan derden wordt toegebracht. Deze verplichting tot schadevergoeding zal dan niet alleen rusten op de persoon die met gebruikmaking van zijn zeggenschap de betrokken rechtspersonen tot medewerking aan dat onrechtmatig handelen heeft gebracht, doch ook op deze rechtspersonen zelf, omdat het ongeoorloofde oogmerk van degene die hen beheerst rechtens dient te worden aangemerkt als een oogmerk ook van henzelf.

De omstandigheden van het geval kunnen evenwel ook zo uitzonderlijk van aard zijn dat vereenzelviging van de betrokken rechtspersonen - het volledig wegdenken van het identiteitsverschil - de meest aangewezen vorm van redres is (vgl. het geval dat aan de

orde was in HR 9 juni 1995, nr. 8551, NJ 1996, 213).

Het door het Hof geconstateerde misbruik bestaat hierin dat De Wit met het doen eindigen van de ondernemingsactiviteiten van Démarrage en het doen voortzetten van dezelfde activiteiten door Rainbow, naar 's Hofs oordeel geen ander oogmerk had dan de fiscus als crediteur te benadelen, en wel door het vrijdelen van (verder) verhaal van de Ontvanger op het vermogen van Démarrage. Een dergelijke op benadeling van een bepaalde crediteur gerichte handelwijze is onrechtmatig jegens deze crediteur en verplicht dan ook de (rechts)personen die voor deze handelwijze verantwoordelijk zijn, tot vergoeding van de schade welke die crediteur als gevolg daarvan lijdt. Dit betekent echter niet dat de omvang van deze schade zonder meer gelijk is aan het bedrag van de vordering waarvan men het verhaal wilde vrijdelen. Reeds hierom is een vereenzelviging als door het Hof in het onderhavige geval voor mogelijk wordt gehouden, een vorm van redres die te ver gaat. Het Hof heeft dit miskend en in zoverre blijkt gegeven van een onjuiste rechtsopvatting, zodat de hierop gerichte rechtsklacht slaagt."