



# Rapport

## Klacht

Verzoekers klagen er over dat:

a. de directeur van de Belastingdienst/Zuidwest bij de behandeling van de beroepschriften tegen de afwijzende beslissingen van de ontvanger op het verzoek om uitstel van betaling van belastingaanslagen over de jaren 2000 en 2001 en om opheffing van het op 18 december 2003 gelegde beslag:

1. niet is ingegaan op alle verweren van verzoekers en in strijd heeft gehandeld met het redelijkheidsvereiste door de (ondernemings-)belangen van verzoekers niet dan wel onvoldoende mee af te wegen;
2. in strijd met de wet, het beleid en het vereiste van rechtszekerheid heeft gehandeld door de gelegde beslagen te handhaven ondanks het feit dat de rechtbank Breda het tegen de desbetreffende aanslagen ingestelde beroep vrijwel geheel gegrond heeft geacht.

b. de Belastingdienst/Limburg in strijd heeft gehandeld met het beginsel van fair play door op 11 augustus 2009 beslag te leggen op alle onroerende zaken terwijl een verzoekschrift bij de Nationale ombudsman aanhangig was en door het beslag mede betrekking te laten hebben op aanslagen over 2005 terwijl voor die aanslagen op 10 februari 2009 onvoorwaardelijk uitstel was verleend.

## Beoordeling

Algemeen

1. Verzoekers zijn broers en drijven in firmaverband een tuinbouwbedrijf.
2. Op 18 december 2003 legde de Belastingdienst/Limburg verzoekers naar aanleiding van een ingesteld boekenonderzoek grote navorderingsaanslagen inkomstenbelasting 2000 op. Tevens werd aan hen een vergrijpboete opgelegd. De navorderingsaanslagen werden dadelijk en ineens invorderbaar verklaard.

Ook voor de jaren na 2000 werden, tot behoud van rechten, door de Belastingdienst correcties van dezelfde aard toegepast.

In 2009 bedroeg de belastingschuld van elk van beide verzoekers dientengevolge ruim vier miljoen euro.

De Belastingdienst/Limburg legde op 18 december 2003 na betekening van een dwangbevel direct beslag op de onroerende zaken van verzoekers. De Belastingdienst liet verzoekers daarbij schriftelijk, in een "Bijlage bij het beslag onroerende zaak" weten dat het beslag moest worden beschouwd als een zekerheidsmaatregel en dat het niet de

bedoeling was dat verzoekers door het beslag in hun bedrijfsuitoefening werden belemmerd.

3. Verzoekers tekenden tijdig bezwaar aan tegen de navorderingsaanslagen 2000. Bij beschikking van 6 januari 2004 verleende de Belastingdienst/Limburg uitstel van betaling tot op het bezwaar zou zijn beslist. Omdat reeds beslag was gelegd op de onroerende zaken van verzoekers zag de Belastingdienst af van het eisen van zekerheid. De ontvanger behield zich het recht voor aanvullende zekerheid te eisen indien zou blijken dat het beslag onvoldoende zekerheid zou bieden.

Ook voor de (navorderings-)aanslagen over de latere jaren werd uitstel verleend zonder dat daarvoor door verzoekers zekerheid werd gesteld.

4. Op 11 februari 2008 deed de rechtbank Breda uitspraak in een door verzoekers aangespannen procedure over de navorderingsaanslagen 2000 en 2001. De rechtbank oordeelde dat de inspecteur er niet in was geslaagd feiten of omstandigheden te stellen en aannemelijk te maken om de door hem aangebrachte winstcorrecties en de daarop gebaseerde navorderingsaanslagen te dragen. De rechtbank maakte de correcties van de Belastingdienst bijna geheel ongedaan. Op 25 maart 2008 tekende de Belastingdienst hoger beroep aan tegen de uitspraak van de rechtbank Breda.

5. Op 11 april 2008 verzochten verzoekers de Belastingdienst het gelegde beslag op te heffen en voor de navorderingsaanslagen 2000 en 2001 ongeclausuleerd uitstel van betaling te verlenen.

6. Op 26 mei 2008 stelde de Belastingdienst onder verwijzing naar de Leidraad Invordering 2008 dat het uitstel van betaling voor alle (navorderings-)aanslagen over 2000 tot en met 2004 na de uitspraak van de rechtbank Breda van rechtswege was vervallen. De Belastingdienst gaf verder aan geen reden te zien om het beslag op te heffen omdat de aanslagen voorlopig niet zouden worden herzien. De Belastingdienst tekende verder aan dat een eventuele overwaarde die het beslag mogelijk zou hebben als gevolg van de uitspraak van de rechtbank, moest dienen als zekerheid voor de openstaande belastingschuld waarvoor nog geen zekerheid was verstrekt. De Belastingdienst gaf het advies opnieuw uitstel van betaling aan te vragen. Daarop zou de Belastingdienst, zo schreef deze, welwillend reageren als verzoekers zekerheid zouden bieden voor alle openstaande aanslagen.

7. In een brief van 27 juni 2008 verzochten verzoekers de Belastingdienst opnieuw het beslag direct op te heffen en onvoorwaardelijk uitstel te verlenen voor de opgelegde aanslagen. Daarbij werd een beroep gedaan op een toezegging uit 2003 van de Belastingdienst dat het gelegde beslag de bedrijfsvoering niet mocht frustreren.

8. In een beschikking van 1 juli 2008 wees de Belastingdienst het verzoek van 27 juni 2008 af voor alle aanslagen over 2000 tot en met 2004. De Belastingdienst noemde voor zijn beslissing de volgende argumenten:

- verzoekers hadden niet de gevraagde zekerheid verstrekt;
- van een toezegging over 2003 was de Belastingdienst niet gebleken;

Dit betekende dat de aanslagen moesten worden betaald.

Voorts liet de Belastingdienst weten het beslag niet te zullen opheffen omdat de betrokken aanslagen als gevolg van het ingestelde hoger beroep in stand bleven.

A. Ten aanzien van de directeur van de Belastingdienst/Zuidwest

I. De motivering van de uitspraak van 29 juni 2009

## Bevindingen

9. Verzoekers tekenden op 9 juli 2008 beroep aan bij de directeur van de Belastingdienst/Zuidwest tegen de beschikking van 1 juli 2008 van de Belastingdienst/Limburg. Verzoekster voerden in hun beroepschrift in hoofdzaak het volgende aan:

de beslissing van 1 juli 2008 betrof ten onrechte ook de aanslagen 2002 en volgende jaren. Voor deze aanslagen was, aldus het beroepschrift, ongeclausuleerd uitstel van betaling verleend. Op de bezwaarschriften voor deze jaren was nog niet beslist;

de ontvanger is in zijn beschikking niet ingegaan op de voor verzoekers belangrijkste reden om uitstel van betaling te vragen, namelijk de omstandigheid dat de continuïteit van de onderneming in gevaar kwam door het liggende beslag. Van een belangenafweging was dan ook geen sprake geweest. Dit bleek, aldus verzoekers, ook hieruit dat het uitstel door de ontvanger werd ingetrokken juist naar aanleiding van een uitspraak van de rechter die voor hen gunstig was en ook voor de jaren waarop de uitspraak van de rechter geen betrekking had;

de stelling van de Belastingdienst over de toezegging over 2003 was onbegrijpelijk gelet op de overgelegde schriftelijke vastlegging daarvan;

gelet op het liggende beslag was de stelling van de ontvanger niet duidelijk dat geen zekerheid was verstrekt;

nu de invorderingswet 1990 niet een regeling kent als in artikel 27h Algemene wet inzake Rijksbelastingen is met de uitspraak van de rechtbank de grond voor het beslag komen te

vervallen en dient dit te worden opgeheven.

10. De directeur van de Belastingdienst/Zuidwest deed op 29 juni 2009 uitspraak op het beroep van verzoekers. Hij wees het beroep af en voerde daarvoor het volgende aan:

het uitstel van betaling voor de navorderingsaanslagen 2000 en 2001 is ingevolge het bepaalde in artikel 25, paragraaf 1, lid 10 van de Leidraad Invordering 2008 van rechtswege vervallen na de uitspraak van de rechtbank Breda;

de ontvanger heeft terecht beslag gelegd om zekerheid te verkrijgen voor de openstaande belastingschulden en de ontvanger heeft dit beslag ook terecht niet opgeheven na de uitspraak van de rechtbank Breda;

gelet op de aard en de omvang van de belastingschuld in relatie tot de bekende verhaalsmogelijkheden heeft de ontvanger terecht aan uitstel van betaling de voorwaarde van zekerheid verbonden. Verzoekers willen echter geen zekerheid geven;

met het effect van het beslag op de gewenste herstructurering van het bedrijf is geen rekening gehouden omdat dit argument onvoldoende is onderbouwd en geen stukken zijn overgelegd.

De uitspraak van de directeur betekende dat de aanslagen dienden te worden betaald.

11. Op 2 juli 2009 wendden verzoekers zich tot de Nationale ombudsman met een klacht.

Zij klagen in de eerste plaats over de uitspraak van de directeur van de Belastingdienst/Zuidwest. De directeur is volgens verzoekers ten onrechte niet ingegaan op alle door hen aangevoerde verweren en heeft daarmee, aldus verzoekers, het motiveringsvereiste geschonden. Ook zijn verzoekers van mening dat de directeur bij zijn uitspraak onvoldoende rekening heeft gehouden met hun ondernemersbelangen.

12. In zijn reactie op de klacht van verzoekers merkte de directeur van de Belastingdienst/Zuidwest op dat geen rechtsregel een bestuursorgaan verplicht in te gaan op alle verweren van klagers. Een beslissing moet, aldus de Belastingdienst, zo gemotiveerd zijn dat duidelijk is dat de overheid rationeel handelt en niet naar willekeur.

De aard van de aanslagen gaf in dit geval aanleiding zekerheid te vragen, nu klagers een (antifiscale) constructie hebben toegepast. De uitspraak van de rechtbank Breda doet daaraan volgens de Belastingdienst niet af omdat het door de inspecteur aangetekende hoger beroep ertoe leidt dat de situatie na die uitspraak niet anders is dan daarvoor.

Over de klacht dat in de uitspraak van de directeur onvoldoende rekening is gehouden met het bedrijfsbelang van verzoekers merkte de directeur op dat aan verzoekers hangende het beroep uitdrukkelijk de gelegenheid is gegeven om met de ontvanger te overleggen.

De ontvanger was onder voorwaarden bereid mee te werken aan de herfinanciering van de onderneming van verzoekers. De ontvanger vroeg daarvoor volledige openheid van zaken omtrent de herfinanciering en alle daaraan gestelde voorwaarden. Er zijn namens verzoekers echter geen nadere stukken overgelegd en ook is geen nadere onderbouwing gegeven.

## Beoordeling

13. Het redelijkheidsvereiste houdt in dat overheidsinstanties de in het geding zijnde belangen tegen elkaar afwegen en dat de uitkomst hiervan niet onredelijk is.

14. De mogelijkheid van beroep op de directeur van de Belastingdienst tegen een beslissing van de ontvanger op een verzoek om uitstel van betaling kent, in tegenstelling tot beroep op de directeur inzake kwijtschelding, geen wettelijke grondslag.

In de Leidraad Invordering 2008 is bepaald dat de directeur de zaak inhoudelijk kan afdoen, hetzij door het verzoek alsnog toe te wijzen, hetzij door het af te wijzen onder verbetering of vervanging van de gronden.

Tot 1 januari 2008 was op dit punt bepaald dat de directeur de beslissing van de ontvanger toetst aan het beleid waarbij de directeur zal bezien in hoeverre de ontvanger in redelijkheid tot zijn beschikking heeft kunnen komen. De tekst van de leidraad zoals deze luidt na 1 januari 2008 geeft geen aanleiding om aan te nemen dat de tot 1 januari 2008 geldende bepaling zijn betekenis heeft verloren.

15. Het onder 14. overwogene betekent dat de directeur zich niet kan beperken tot de toetsing of de beslissing van de ontvanger past binnen de beleidsregels van de Leidraad Invordering, maar ook dient te toetsen of de keuzes en afwegingen die de ontvanger bij de toepassing van de Leidraad Invordering heeft gemaakt, leiden tot een resultaat dat de toets der redelijkheid kan doorstaan. Van een beroepsinstantie mag immers, juist als het gaat om intern administratief beroep, worden verwacht dat hij met meer distantie en een brede blik, niet alleen beoordeelt of de bestreden beslissing past binnen de geldende beleidsregels, maar ook of deze, gelet op de relevante context, redelijk is.

De directeur is op dit punt te kort geschoten. Aan dit oordeel ligt het volgende ten grondslag.

16. De directeur heeft zich in de uitspraak van 29 juni 2009 geheel of vrijwel geheel beperkt tot een toetsing of de beslissing van de ontvanger past binnen de beleidsregels van de Leidraad Invordering. Uit de uitspraak blijkt niet of onvoldoende dat de directeur heeft beoordeeld of uiteindelijk sprake is van een redelijk resultaat. Naar het oordeel van de Nationale ombudsman had een dergelijke toetsing kunnen leiden tot een ander of ten minste genuanceerder oordeel van de directeur. Het kan immers niet zonder meer als

redelijk worden beschouwd dat verzoekers als gevolg van een uitspraak waarin de rechter de correcties van de inspecteur ongedaan maakt, door de ontvanger in een ongunstiger positie worden gebracht dan daarvoor. Dit is niettemin wat is gebeurd: na de uitspraak werd immers het uitstel van betaling ingetrokken voor alle nog openstaande aanslagen, ook die over de latere jaren, waarop de uitspraak van de rechter geen betrekking had. In deze latere jaren waren soortgelijke correcties aangebracht. Op de bezwaarschriften daartegen was nog geen uitspraak gedaan.

Voor zover de beslissing van de ontvanger op dit punt al in overeenstemming was met de Leidraad Invordering, rijst in ieder geval de vraag of dit resultaat ook redelijk was. Tegen de latere aanslagen liep immers ook na de uitspraak van de rechtbank nog steeds bezwaar en lag intrekking van het uitstel van betaling niet voor de hand.

Voorts werd aan het verlenen van nieuw uitstel van betaling een eis tot het stellen van zekerheid verbonden die verder ging dan voorheen. Tot dat moment was immers naast het liggende beslag geen extra zekerheid geëist. De ontvanger heeft met zijn handelwijze de indruk gewekt dat hij de voor verzoekers gunstige uitspraak van de rechter heeft gebruikt als gelegenheid om zijn positie te verstevigen. In de uitspraak van de directeur werd voorts onvoldoende duidelijk gemaakt hoe de eis tot aanvullende zekerheid zich verhiel tot het gelegde beslag op de onroerende zaken van verzoekers. Zo werd niet aangegeven tot welk bedrag aanvullende zekerheid zou moeten worden geboden en waarom.

Hier wreekt zich het punt dat de directeur niet op alle door verzoekers naar voren gebrachte verweren is ingegaan. Verzoekers hadden immers aangevoerd dat de beslissing van de ontvanger ten onrechte ook zag op de aanslagen over andere jaren dan waarop de uitspraak van de rechter zag. Door in te gaan op dit bezwaar en andere door verzoekers aangevoerde bezwaren had de directeur zich zelf ertoe gebracht te komen tot een verdergaande beoordeling dan een toetsing sec aan de regels van de leidraad. Door dit na te laten heeft de directeur de indruk gewekt vooral te letten op de belangen van de Belastingdienst. Hij heeft onvoldoende blijk gegeven oog te hebben voor de bredere context van de situatie en de gevolgen daarop van zijn uitspraak. Dit oordeel vormt aanleiding tot het doen van een aanbeveling.

De onderzochte gedraging is niet behoorlijk.

17. Opmerking verdient nog het volgende.

Verzoekers menen dat de directeur in zijn uitspraak onvoldoende is ingegaan op de gevolgen van de beslissing van de ontvanger voor de continuïteit van hun onderneming en de gewenste herfinanciering. Op dit punt treft de directeur naar het oordeel van de Nationale ombudsman geen verwijt. De directeur stelt immers dat verzoekers hun verweer op dit punt onvoldoende hebben onderbouwd en geen volledig inzicht hebben gegeven. Tijdens het onderzoek is de Nationale ombudsman van het tegendeel niet gebleken. Nu

gelet op het liggende beslag de medewerking van de ontvanger ononbeerlijk was voor de door verzoekers gewenste veranderingen, had het op hun weg gelegen alle informatie te verstrekken en alle medewerking te verlenen.

Dit oordeel betekent echter niet dat de ontvanger van de Belastingdienst gedurende de tijd dat het beslag nog zal liggen, ontslagen is van elke gehoudenheid om alsnog mee te werken aan een redelijk verzoek van verzoekers tot medewerking aan de herfinanciering van hun onderneming indien zij daarbij voldoen aan de hiervoor genoemde voorwaarden.

II. Het handhaven van het beslag

## **Bevindingen**

18. Verzoekers klagen er over dat de directeur het door de ontvanger gelegde beslag in zijn uitspraak van 29 juni 2009 in stand heeft gelaten ondanks de voor verzoekers gunstige uitspraak van de rechtbank Breda.

Verzoekers stellen dat het beslag na de uitspraak van de rechtbank Breda en ondanks het door de inspecteur ingestelde hoger beroep, had moeten worden opgeheven. Als reden daarvoor voeren verzoekers aan dat de Invorderingswet 1990 niet een regeling kent als in artikel 27h, vijfde lid Algemene wet inzake rijksbelastingen. Deze regeling houdt in dat de werking van de uitspraak van de rechtbank wordt opgeschort totdat de termijn voor het instellen van hoger beroep is verstreken of op het hoger beroep onherroepelijk is beslist. Verzoekers verbinden aan het ontbreken van een soortgelijke bepaling in de Invorderingswet 1990 de conclusie dat de ontvanger tijdens de loop van het hoger beroep moet handelen alsof de aanslagen reeds verminderd of vernietigd waren overeenkomstig het oordeel van de rechtbank.

19. De directeur van de Belastingdienst/Zuidwest stelt in zijn reactie van 15 december 2009 op de klacht van verzoekers dat de interpretatie van verzoekers berust op een onjuiste uitleg van de diverse wettelijke bepalingen.

## **Beoordeling**

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

21. De directeur kan in zijn standpunt worden gevolgd. Daarvoor is het volgende van belang.

De ontvanger van de Belastingdienst is belast met de invordering van de rijksbelastingen. Bij aanslagbelastingen zoals de inkomstenbelasting is daarvoor het uitgangspunt de door



de inspecteur vastgestelde aanslag. De inspecteur heeft de (navorderings-)aanslagen inkomstenbelasting 2000 en 2001 van verzoekers na de uitspraak van de rechtbank in stand gelaten. De inspecteur kon dit doen op grond van de hierboven bedoelde bepaling in de Algemene wet inzake rijksbelastingen. De aanslagen kwamen derhalve in beginsel voor invordering in aanmerking. De ontvanger diende zich daarbij in beginsel te houden aan de bepalingen van de Invorderingswet 1990 en de Leidraad Invordering 2008.

Laatstgenoemde bevat weliswaar beperkende voorschriften voor de invordering van een aanslag waartegen bezwaar of beroep aanhangig is, maar geen bepaling op grond waarvan de ontvanger zou moeten handelen alsof de aanslagen reeds verminderd of vernietigd waren.

De Belastingdienst heeft met zijn handelwijze niet het vereiste van rechtszekerheid geschonden.

De onderzochte gedraging is behoorlijk.

B. Ten aanzien van de Belastingdienst/Limburg

De beslaglegging op 11 augustus 2009

## Bevindingen

22. Op 30 juli 2009 schreef de Belastingdienst/Limburg verzoekers het volgende:

"...Ten slotte deel ik u mede dat het door de directeur genomen besluit (de uitspraak van 29 juni 2009; N.o.) aanleiding geeft tot het verbinden van voorwaarden aan een aan belanghebbenden te verlenen uitstel van betaling. Indien en voor zover belanghebbenden uitstel van betaling genieten, stel ik u hierbij formeel ervan in kennis dat het uitstel van betaling als gevolg van de beslissing van de directeur is komen te vervallen. Voor de aanslagen inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen over het jaar 2000 kan het verleende uitstel van betaling in stand blijven..."

23. Op 11 augustus 2009 legde de Belastingdienst/Limburg (aanvullend) executoriaal beslag op onroerende zaken van verzoekers voor de openstaande schulden op de aanslagen over de jaren 2001 tot en met 2005. De ontvanger legde het beslag omdat verzoekers aan de voorwaarde om zekerheid te stellen niet hadden voldaan.

24. Op 9 september 2009 reageerde de Belastingdienst/Limburg op een aantal brieven en faxen van verzoekers. De Belastingdienst schreef het volgende:

"...Belanghebbenden hebben op 2 juli 2009 een verzoekschrift ingediend bij de Nationale Ombudsman. De invordering had om die reden moeten worden aangehouden. U beroept zich op artikel 25.1.15 Leidraad Invordering 2008."

Ingevolge het bepaalde in artikel 25.1.15 Leidraad Invordering 2008 houdt de ontvanger de invordering aan o.a. als er een verzoekschrift is ingediend bij de Nationale Ombudsman. Onherroepelijke invorderingsmaatregelen mogen alleen worden genomen na voorafgaande toestemming van het Ministerie van Financiën.

Ingevolge het bepaalde in artikel 25.2.6 Leidraad Invordering 2008 geldt het leggen van beslag, dat feitelijk dienst doet als een bewaringsmaatregel, niet als een onherroepelijke invorderingsmaatregel.

Buiten iedere twijfel staat, dat de gelegde beslagen dienen als bewaringsmaatregel. Om die reden is toestemming van het Ministerie van Financiën niet nodig.

Zoals ik reeds heb medegedeeld, vorder ik niet in. Ik verlang slechts zekerheid. Ik heb belanghebbenden in de gelegenheid gesteld mij die zekerheid te verstrekken. Nu belanghebbenden hebben nagelaten mij de gevraagde zekerheid te verstrekken, heb ik zekerheid moeten nemen. Dat daarvoor executoriale titels noodzakelijk zijn, staat buiten discussie.

Invorderen wil zeggen, iemand tot betaling dwingen. Zolang de schuld niet onherroepelijk vast staat en zolang de Nationale ombudsman niet op uw verzoekschrift heeft beslist, zal ik belanghebbenden zeker niet tot betaling dwingen.

De dwangbevelen zijn ten onrechte uitgevaardigd met toepassing van artikel 10 lid 1 letter e Invorderingswet 1990. Ingevolge het bepaalde in artikel 25.1.15 Leidraad Invordering 2008 is een bewaringsmaatregel niet toegestaan. De invordering moet namelijk worden aangehouden

Ik lees in voormeld artikel niet hetzelfde als u. U stelt (...) dat volgens artikel 25.1.15 Leidraad Invordering 2008 een bewaringsmaatregel niet is toegestaan. Onderstaand treft u de tekst aan van voornoemde bepaling:

De ontvanger houdt de invordering aan als er een verzoekschrift is ingediend bij H.M. de Koningin, de Commissie voor de Verzoekschriften en Burgerinitiatieven uit de Tweede Kamer of de Commissie voor de Verzoekschriften uit de Eerste Kamer der Staten-Generaal, de Nationale Ombudsman of het Ministerie van Financiën.

Onherroepelijke invorderingsmaatregelen mogen alleen worden genomen na voorafgaande toestemming van het ministerie..."

25. Verzoekers klagen er over dat de Belastingdienst op 11 augustus 2009 (aanvullend) executoriaal beslag heeft gelegd op hun onroerende zaken. Dit beslag betrof de aan-slagen inkomstenbelasting tot en met 2005. Zij zijn van mening dat de Belastingdienst dit niet had mogen doen nu een verzoekschrift bij de Nationale ombudsman aanhangig was. Zij zijn verder van mening dat het beslag geen betrekking had mogen hebben op de

aanslagen over het jaar 2005 omdat voor deze aanslagen op 10 februari 2009 onvoorwaardelijk uitstel was verleend. Gedurende dit uitstel dienden, aldus verzoekers, invorderingsmaatregelen achterwege te blijven.

26. De Belastingdienst/Limburg verwees in zijn reactie op de klacht naar de hiervoor onder 24. opgenomen brief van 9 september 2009.

## **Beoordeling**

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

28. De Leidraad Invordering 2008 bepaalt dat de invordering moet worden aangehouden wanneer een verzoekschrift aanhangig is bij de Nationale ombudsman en dat onherroepelijke invorderingsmaatregelen in die periode alleen met toestemming van het Ministerie van Financiën mogen worden genomen.

29. Ten aanzien van het aanvullend beslag voor de aanslagen tot en met 2004 overweegt de Nationale ombudsman het volgende.

De Belastingdienst kan worden gevolgd in zijn standpunt dat het leggen van het beslag niet kan worden aangemerkt als onherroepelijke invorderingsmaatregel. Het beslag kan immers door de ontvanger weer worden opgeheven en is alleen al daarom niet onherroepelijk.

30. Ten aanzien van het beslag voor de aanslag over 2005 is het volgende van belang.

De Belastingdienst beroept zich op zijn brief waarin het door verzoekers genoten uitstel van betaling formeel wordt beëindigd naar aanleiding van de uitspraak van 29 juni 2009 van de directeur van de Belastingdienst/Zuidwest. De uitspraak van de directeur had echter geen betrekking op het jaar 2005. De Nationale ombudsman gaat er daarom, anders dan de Belastingdienst, vanuit dat het op 10 februari 2009 onvoorwaardelijk verleende uitstel van betaling voor de aanslagen 2005 ook na de brief van 30 juli 2009 in stand bleef.

31. Ingevolge artikel 25, paragraaf 1.7. van de Leidraad Invordering 2008 kan de ontvanger van de Belastingdienst voor een aanslag waarvoor uitstel van betaling is verleend, geen invorderingsmaatregelen nemen.

Het leggen van executoriaal beslag dient te worden aangemerkt als invorderingsmaatregel. Executoriaal beslag dient immers ingevolge het bepaalde in artikel 14, paragraaf 1.2. te zijn gericht op onverwijld uitwinning van de inbeslaggenomen goederen.

De Belastingdienst heeft dan ook gehandeld in strijd met de verwachting die verzoekers mochten ontleen aan de Leidraad Invordering 2008.

De onderzochte gedraging is in zoverre niet behoorlijk.

## **Conclusie**

De klacht over de onderzochte gedraging van de directeur van de Belastingdienst/Zuidwest is

- gegrond op het punt van de uitspraak van 29 juni 2009 wegens schending van het redelijkheidsvereiste
- niet gegrond op het punt van het handhaven van het beslag na de uitspraak van de rechtbank Breda

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

- gegrond op het punt van de beslaglegging op 11 augustus 2009 voor de aanslagen inkomstenbelasting 2005, wegens schending van het vereiste van rechtszekerheid.

## **Aanbeveling**

De minister van Financiën wordt in overweging gegeven te bevorderen dat de directeur van de Belastingdienst/Zuidwest de beschikking van de ontvanger van de Belastingdienst/Limburg en de gevolgen daarvan voor verzoekers alsnog toetst aan de redelijkheid.

## **Onderzoek**

Op 2 juli 2009 ontving de Nationale ombudsman een verzoekschrift van de heren X en Y te Meldersloo, ingediend door mr. I. Leenders (Hertoghs advocaten-belastingkundigen) te Breda, met een klacht over een gedraging van de directeur van de Belasting/Zuidwest en van de Belastingdienst/Limburg.

Nadat het verzoekschrift op 31 augustus was gemotiveerd, werd naar deze gedragingen, die worden aangemerkt als gedragingen van de minister van Financiën, een onderzoek ingesteld.

In het kader van het onderzoek werd de directeur van de Belasting/Zuidwest en de Belastingdienst/Limburg verzocht op de klacht te reageren en een afschrift toe te sturen van de stukken die op de klacht betrekking hebben.

Tijdens het onderzoek kregen betrokkenen de gelegenheid op de door ieder van hen verstrekte inlichtingen te reageren.

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

De reactie van verzoekers gaf aanleiding het verslag op een enkel punt te wijzigen. De reactie van de Belastingdienst gaf geen aanleiding het verslag te wijzigen of aan te vullen.

#### Informatieoverzicht

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

- het verzoekschrift van 31 augustus 2009 met bijlagen
- de brief van 29 oktober 2009 met bijlagen van de gemachtigde van verzoekers
- de reactie van 15 december 2009 van de Belastingdienst/Zuidwest op de klacht
- de reactie van 18 december 2009 van de Belastingdienst/Limburg op de klacht
- de brief van 28 januari 2010 van de gemachtigde met bijlagen
- de brief van 23 februari 2010 van de Belastingdienst/Limburg
- de brief van 10 maart 2010 van de Belastingdienst/Zuidwest

## Bevindingen

Zie onder Beoordeling.

## Achtergrond

### 1. Algemene wet inzake rijksbelastingen

Artikel 27h, lid 5

"De werking van de uitspraak van de rechtbank of van de voorzieningenrechter wordt opgeschort totdat de termijn voor het instellen van hoger beroep is verstreken of, indien hoger beroep is ingesteld, op het hoger beroep onherroepelijk is beslist. De eerste volzin geldt niet indien de uitspraak een beroep tegen het niet tijdig nemen van een besluit betreft."

### 2. Leidraad Invordering 2008

Artikel 14, paragraaf 1.2.

"... Als het dwangbevel eenmaal ten uitvoer is gelegd door middel van beslag, wordt onverwijld tot uitwinning van de goederen waarop beslag is gelegd, overgegaan. Hiervan kan worden afgeweken als de belastingschuldige een voorstel doet tot minnelijke afdoening van het beslag. Voorwaarde is dan wel dat met de afdoening - gelet op de omstandigheden - naar het oordeel van de ontvanger akkoord kan worden gegaan. Hierbij geldt als uitgangspunt dat een minnelijke afdoening moet passen in het in deze leidraad geformuleerde beleid..."

Artikel 25.1.7.

"Tenzij in de leidraad anders is aangegeven, kan de ontvanger voor een belastingaanslag waarvoor hij uitstel van betaling heeft verleend, geen invorderingsmaatregelen nemen.

Artikel 25, paragraaf 1.15

"De ontvanger houdt de invordering aan als er een verzoekschrift is ingediend bij H.M. de Koningin, de Commissie voor de Verzoekschriften en Burgerinitiatieven uit de Tweede Kamer of de Commissie voor de Verzoekschriften uit de Eerste Kamer der Staten-Generaal, de Nationale Ombudsman of het Ministerie van Financiën.

Onherroepelijke invorderingsmaatregelen mogen alleen worden genomen na voorafgaande toestemming van het ministerie."

Artikel 25, paragraaf 2.6.

"Zolang de belastingaanslag waartegen een bezwaarschrift is ingediend niet onherroepelijk vaststaat, treft de ontvanger voor de betwiste belastingschuld in beginsel geen onherroepelijke invorderingsmaatregelen. Als echter aanwijzingen bestaan dat de belangen van de Staat of de belangen van de belastingschuldige door het achterwege laten van onherroepelijke invorderingsmaatregelen worden geschaad, dan kan de ontvanger die maatregelen wel treffen.

Het leggen van beslag dat feitelijk dienst doet als een bewaringsmaatregel geldt niet als een onherroepelijke invorderingsmaatregel."