



# Rapport

**Datum: 9 maart 1998**

**Rapportnummer: 1998/049**

## Klacht

Op 8 januari 1997 ontving de Nationale ombudsman een verzoekschrift van T. b.v. te Rotterdam, ingediend door KPMG Meijburg & Co, belastingadviseurs te Rotterdam, met een klacht over een gedraging van de Belastingdienst/Ondernemingen Rijswijk.

Nadat door de gemachtigde van verzoekster nadere informatie was verstrekt, werd naar deze gedraging, die wordt aangemerkt als een gedraging van de Minister van Financiën, een onderzoek ingesteld.

Op grond van de door verzoekster verstrekte gegevens werd de klacht als volgt geformuleerd:

Verzoekster klaagt erover dat de Belastingdienst/Ondernemingen Rijswijk:

de beslissing onvoldoende heeft gemotiveerd om geen verdere kwijtschelding te verlenen van de boeten, begrepen in de naheffingsaanslagen loon- en omzetbelasting, die de Belastingdienst aan haar beide werkvennootschappen heeft opgelegd;

haar niet de gelegenheid heeft geboden om, voordat de definitieve beslissing werd genomen, te worden gehoord;

tot op het moment waarop zij zich tot de Nationale ombudsman wendde (3 januari 1997) geen reactie heeft gegeven op haar brief van 22 december 1995. Zij wijst erop dat zij op 6 februari 1996 daarover een rappelbrief heeft verzonden.

## Achtergrond

Zie **BIJLAGE**.

## Onderzoek

In het kader van het onderzoek werd de Belastingdienst/Ondernemingen Rijswijk 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 verzoekster en de Belastingdienst 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. Verzoekster en de Belastingdienst deelde mee zich met de inhoud van het verslag te kunnen verenigen.

## Achtergrond

Zie **BIJLAGE**.

## **Bevindingen**

De bevindingen van het onderzoek luiden als volgt:

### 1. Feiten

1.1. Verzoekster voerde als holdingvennootschap tot 3 februari 1995 het beheer over de vennootschappen X en Y. In elk van deze vennootschappen had zij een hotel-restaurant ondergebracht. Op 3 februari 1995 verkocht verzoekster alle aandelen van vennootschap X.

1.2. De Belastingdienst/Ondernemingen Rijswijk (hierna: de Belastingdienst) legde in 1994 en 1995, in verband met de te late afdracht, aan de twee vennootschappen X en Y zeventien naheffingsaanslagen loon- en omzetbelasting op. In elk van deze naheffingsaanslagen was een boete begrepen van 10%. Het totaal van het bedrag van deze boeten was f 64.961.

Voor vennootschap X betrof het de naheffingsaanslagen loonbelasting over de eerste twee kwartalen van 1994 en de laatste zes maanden van 1994. Voorts betrof het de naheffingsaanslagen omzetbelasting over november en december 1994.

Voor vennootschap Y betrof het de naheffingsaanslagen loonbelasting over elk van de maanden in de periode van juni 1994 tot en met januari 1995, met uitzondering van de maand juli 1994.

1.3. Op 12 mei 1995 had de belastingadviseur van verzoekster, op het moment dat de termijn voor het indienen van bezwaarschriften tegen de bewuste naheffingsaanslagen was verstreken, een onderhoud met de Belastingdienst over deze naheffingsaanslagen en de daarin opgenomen verhogingen.

1.4. Bij brief van 12 juli 1995 deelde de Belastingdienst verzoeksters belastingadviseur mee dat tijdens de bespreking op 12 mei 1995 was verzocht om te onderzoeken of het mogelijk zou zijn om de ter zake van de naheffingsaanslagen verschuldigde heffingsrente te verminderen. Met betrekking tot dit verzoek liet de Belastingdienst verzoeksters belastingadviseur weten dat het bedrag van de heffingsrente niet zou worden verminderd.

1.5. De belastingadviseur van verzoekster deelde bij brief van

17 juli 1995 de Belastingdienst het volgende mee:

"...Tijdens onze bespreking van 12 mei jl. is gesproken over de verplichtingen van bovengenoemde vennootschappen jegens de Belastingdienst. Onderdeel van deze

verplichtingen vormen de boetes en verhogingen die in verscheidene aanslagen zijn begrepen. Deze boetes en verhogingen zijn vastgesteld conform de standaardregels van het Voorschrift administratieve boeten 1993. Zoals u weet worden deze standaard percentages door rechters vaak verlaagd, teneinde de hoogte van de boete meer in verhouding te brengen met

de aard en zwaarte van het verzuim. De wetgever heeft dit onderkend door in de paragrafen 25 en verder van genoemd Voorschrift, de inspecteur de mogelijkheid te bieden van de standaard af te wijken.

Op deze mogelijkheid heb ik in ons gesprek op 12 mei jl. een beroep gedaan. Gelet op de wanverhouding die er bestaat tussen het niet tijdig voldoen aan de wettelijke eisen betreffende de inlevering en voldoening van aangiften en de totale hoogte van de in rekening gebrachte administratieve boeten en kosten, stelde ik voor de boete per aanslag te verminderen tot f 1.000.

(...)

Afgesproken was dat u dit voorstel met betrekking tot de administratieve boetes binnen de Belastingdienst zou bespreken waarbij ik mij bereid heb verklaard tot nadere toelichting en participatie aan die besprekingen.

Uw brief van 12 juli 1995 bevreemde mij dan ook enigszins. In deze brief wordt helaas niet ingegaan op mijn voorstel tot aanpassing van de boetes/verhogingen.

Belanghebbende zowel als ik zouden het op prijs stellen wanneer u alsnog, en bij voorkeur op korte termijn, het voorstel van 12 mei 1995 wilt overwegen..."

1.6. De Belastingdienst deelde verzoeksters belastingadviseur op

29 september 1995 schriftelijk het volgende mee:

"...De boetes en verhogingen die zijn begrepen in de aanslagen zijn gebaseerd op wettelijke voorschriften.

Na intern overleg ter inspectie is mij niet gebleken van bijzondere omstandigheden, die een verlaging van deze boetes zouden kunnen rechtvaardigen.

De nog openstaande bedragen zullen in zijn geheel, dus inclusief verhogingen, moeten worden voldaan..."

1.7. Bij brief van 4 oktober 1995 gaf de belastingadviseur van verzoekster de volgende reactie aan de Belastingdienst:

"...Hierbij maak ik namens belanghebbenden bezwaar tegen uw beschikking van 29 september 1995, (...).

In de periode januari 1994 - januari 1995 hebben belanghebbenden meerdere malen de verschuldigde loon- en omzetbelasting niet tijdig voldaan. Dit resulteerde in een (aantal; N.o.) naheffingsaanslagen. In al deze aanslagen is een boete begrepen van 10% van de hoofdsom. (...)

Tijdens onze bespreking van 12 mei jl. en in mijn brief van 17 juli jl. werd - op basis van paragraaf 25 Voorschrift administratieve boeten 1993 - verzocht de boetes te verminderen tot f 1.000 per aanslag, (...). De genoemde bepaling geeft de inspecteur de bevoegdheid de boetes verder kwijt te schelden dan aangegeven in paragraaf 18 VAB. In uw eerste reactie stond u positief ten aanzien van dit voorstel.

In de jurisprudentie zijn een tweetal aspecten aan de orde geweest die aanleiding kunnen zijn tot een verdere kwijtschelding van de boete.

Allereerst kan de financiële situatie van belanghebbende invloed hebben op de hoogte van de boete (HR BNB 1983/50). Ten tijde van het vaststellen van de kwijtscheldingsbesluiten verkeerden de betrokken vennootschappen in een zeer slechte financiële positie. Hiervoor moge ik u verwijzen naar de jaarrekening 1993 zoals u deze ter beschikking is gesteld en de aangifte over dat jaar. Het heffen van een in absolute zin hoge boete van een belanghebbende die in financiële moeilijkheden verkeert, zal voor deze belanghebbende een zwaardere straf betekenen dan wanneer deze boete wordt geheven van een belanghebbende die in een betere financiële positie verkeert. In het genoemde arrest achtte de Hoge Raad dit aanleiding om de boete bij de in financiële moeilijkheden verkerende belanghebbende te matigen.

Daarnaast heeft de Hoge Raad geoordeeld dat de hoogte van de boete in een redelijke verhouding moet staan tot het gepleegde verzuim (HR BNB 1990/346). Het te laat voldoen van de belastingschuld rechtvaardigt naar mijn mening geen verhoging van 10%.

Gelet op de aard van het verzuim, in combinatie met de zeer slechte financiële positie van belanghebbenden ten tijde van het opleggen van de boetes, lijkt een boete van f 1.000 per naheffingsaanslag meer gepast, dan handhaving van het Voorschrift.

Indien u van mening mocht zijn dat u niet aan dit bezwaarschrift tegemoet kunt komen, verzoek ik u mij te horen alvorens een definitieve beslissing te nemen..."

1.8. Op 15 november 1995 deelde de Belastingdienst aan verzoeksters belastingadviseur schriftelijk het volgende mee:

"...Uw brief richt zich tegen de opgelegde verhogingen op diverse aanslagen loon- en omzetbelasting over de periode januari 1994 - januari 1995.

Ik neem aan dat uw brief niet bedoeld is als bezwaarschrift in de zin van artikel 23 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, aangezien mijn brief van 29 september 1995 niet kan worden aangemerkt als een beschikking in de zin van dit artikel.

Bovendien stelt artikel 24a van de Algemene wet inzake rijksbelastingen dat een bezwaarschrift zich niet kan richten tegen meer dan één aanslag of voor bezwaar vatbare beschikking.

Wellicht ten overvloede deel ik u mee, dat laatstgenoemd artikel ook inhoudt, dat niet namens twee verschillende vennootschappen één bezwaarschrift kan worden ingediend.

Dit betekent echter niet, dat ik de door u genoemde argumenten niet heb beoordeeld.

In uw brief noemt u een tweetal arresten, op grond waarvan volgens u de verhogingen verminderd zouden moeten worden.

Allereerst noemt u de financiële situatie van uw beide cliënten. Aangezien in het betreffende arrest het Hof en de Hoge Raad van mening zijn, dat in de gegeven situatie een verhoging van 25% op zijn plaats is, zie ik hierin geen argument om de bij uw cliënten opgelegde verhogingen van 10% te verminderen.

Daarnaast stelt u dat de hoogte van de boete in redelijke verhouding moet staan tot het gepleegde verzuim. Gezien het grote aantal malen dat te laat aangifte is gedaan, is naar mijn mening ook dit argument geen reden om de verhoging te verminderen. Het arrest gaat over een eenmalig verzuim.

Op grond van het bovenstaande heb ik geen aanleiding gevonden de opgelegde verhoging te verminderen..."

1.9. Bij brief van 22 december 1995 liet de belastingadviseur van verzoekster het volgende aan de Belastingdienst weten:

"...Zoals u opmerkt in uw brief gaat het om de materiële beoordeling van de onderhavige zaak. Hierbij speelt de vraag of mijn brief van 4 oktober jl. moet worden aangemerkt als een bezwaarschrift danwel een verzoek tot ambtshalve vermindering geen rol. Evenmin kan het argument dat de brief gericht was tegen meerdere aanslagen en betrekking had op meer dan één belastingplichtige hierop invloed hebben. Indien de Inspecteur van mening zou zijn dat in een bezwaarprocedure aan enig vormvereiste niet is voldaan, verplicht artikel 6:6 van de Algemene wet bestuursrecht de Inspecteur namelijk om belanghebbende in de gelegenheid te stellen deze te corrigeren.

Daar zowel bij een bezwaarprocedure als bij een verzoek tot ambtshalve vermindering een toetsing van de genomen besluiten aan de wettelijke regels en jurisprudentie moet volgen, behoeft de vraag welke van deze twee procedures aan de orde is - althans momenteel -

niet te worden beantwoord.

Paragraaf 25 van het Voorschrift administratieve boeten 1993 (VAB) geeft de Inspecteur de bevoegdheid boetes verder kwijt te schelden dan voorgeschreven in de hoofdstukken II tot en met V VAB. De redenen voor deze verdere kwijtschelding zijn genoemd in de paragrafen 26, 27 en 28 VAB: een wanverhouding tussen de boete en de ernst van het verzuim, verzachtende omstandigheden en de financiële omstandigheden van belanghebbende.

De jurisprudentie heeft deze begrippen verder ingevuld. In mijn brief van 4 oktober jl. zijn - als voorbeeld - een tweetal arresten van de Hoge Raad genoemd.

Het eerste arrest genoemd in mijn brief (HR BNB 1983/50) betrof een naheffingsaanslag omzetbelasting waarbij de Inspecteur van de verhoging van 100% niets had kwijtgescholden (ernstige en verhoudingsgewijs omvangrijke fraude). Hof en Hoge Raad verminderden deze 100%-boete, onder meer op grond van de financiële positie van belanghebbende, tot 25%. Een vermindering derhalve van 75%.

Het tweede arrest (HR BNB 1990/346) handelde over een belastingplichtige die te lage aangiften loonbelasting had gedaan

(f 29.281 in plaats van f 45.625). De naheffingsaanslag loonbelasting bevatte een verhoging van 25%. Het Gerechtshof heeft als vaststaand feit aangenomen dat de latere aanvulling op de aangiften geen vrijwillige verbetering was in de zin van de Leidraad administratieve boeten 1984 (r.o. 5.4). Ondanks het feit dat er een foutieve aangifte was gedaan, en er geen sprake was van een vrijwillige verbetering, oordeelden het Hof en de Hoge Raad dat een boete van f 1.000 passend was bij het gepleegde verzuim. De verhoging van 25% (4.086) werd verminderd tot f 1.000.

Naar mijn mening bieden beide arresten de mogelijkheid de (aan de vennootschappen X en Y; N.o.) in rekening gebrachte boetes te matigen.

Uw opmerking dat het Hof en de Hoge Raad in het eerste arrest een verhoging van 25% op zijn plaats vonden is juist. Dit betreft echter de verhoging nadat deze met het oog op de slechte financiële omstandigheden met 75% was verlaagd. Mijn voorstel tot vermindering van de 10% boetes tot f 1.000 per aanslag ligt in de lijn met dit arrest.

Het voorstel van f 1.000 per aanslag is gelijk aan de boete die Hof en Hoge Raad passend vonden in het tweede arrest. Naar mijn mening was het verzuim waarvoor de boete werd opgelegd in die casus ernstiger dan in het onderhavige geval (te lage aangiften en geen vrijwillige verbetering ten opzichte van correcte aangiften maar te late betaling).

Op basis van het vorenstaande ben ik van mening dat er omstandigheden zijn die verdere vermindering rechtvaardigen, zoals bedoeld in paragraaf 25 VAB. Ik verzoek u dan ook de

conclusie van uw brief van 15 november 1995 te heroverwegen.

Wellicht ten overvloede wijs ik nog op het tweede onderdeel van paragraaf 25 VAB: wanneer sprake is van omstandigheden welke een verdere vermindering kunnen rechtvaardigen wordt de zaak ter beoordeling voorgelegd aan de AWR-coördinator van de eenheid. Ik neem aan dat u dit heeft gedaan alvorens uw brief van 15 november 1995 te schrijven. Wanneer dit niet is geschied verzoek ik u met nadruk zulks alsnog te doen.

Tevens herhaal ik mijn verzoek genoemd in mijn schrijven van

4 oktober jl. om gehoord te worden indien u van mening mocht zijn niet aan mijn bezwaar/verzoek tot vermindering tegemoet te kunnen komen..."

1.10. Op 1 februari 1996 verzocht de belastingadviseur van verzoekster, onder verwijzing naar zijn brief van 22 december 1995, om op korte termijn het verzoek tot vermindering van de boetes af te handelen.

1.11. Op 29 juli 1996 wendde verzoeksters belastingadviseur zich schriftelijk tot de Belastingdienst/Directie Ondernemingen Noord met het verzoek om op grond van paragraaf 25 van het Voorschrift administratieve boeten 1993 de in de diverse naheffingsaanslagen begrepen boeten te verminderen. Hij deelde daarbij onder meer het volgende mee:

**"...4. Contacten met de Belastingdienst**

Tijdens een bespreking met de Belastingdienst Ondernemingen Rijswijk (...) op 12 mei 1995 is verzocht de opgelegde boetes te verminderen. Hierbij werd voorgesteld de boetes te bepalen op f 1.000 per naheffingsaanslag. (De betrokken inspecteur; N.o.) stond hier in eerste instantie niet afwijzend tegenover. In haar schriftelijke reactie van 29 september 1995 werd het verzoek echter afgewezen. Op 4 oktober 1995 is verzocht deze beslissing in heroverweging te nemen. Hierop werd op 15 november 1995 voor belanghebbende negatief beslist. Ook een derde verzoek (d.d.

22 december 1995) is inmiddels afgewezen..."

1.12. Op 10 september 1996 deelde de Belastingdienst/Directie Ondernemingen Zuid, aan wie de brief van 29 juli 1996 voor verdere behandeling was overgedragen, verzoeksters belastingadviseur het volgende mee:

"...Als reactie op uw verzoekschrift waarin u namens (de vennootschappen X en Y; N.o.) aan de directeur verzoekt om de aan hun opgelegde verhogingen te matigen bericht ik u het volgende:



De bevoegde inspecteur (ondernemingen Rijswijk) heeft de betreffende naheffingsaanslagen, met verhoging, opgelegd. Bij het vaststellen van de verhoging heeft hij gebruik gemaakt van de mogelijkheid kwijtschelding van de verhoging te verlenen. Belanghebbende heeft geen bezwaarschrift ingediend tegen de opgelegde aanslagen en de daarin begrepen verhoging.

Op grond van paragraaf 18, lid 1 van de Leidraad administratieve boeten 1984 (LAB 1984) was de directeur bevoegd tot het verlenen van kwijtschelding van verhoging, indien verzachtende omstandigheden aanwezig waren. De LAB 1984 is per 1 januari 1993 ingetrokken en vervangen door het Voorschrift administratieve boeten 1993 (VAB 1993).

Zoals u zelf in uw brief ook al opmerkt verleent het VAB 1993 aan de inspecteur de bevoegdheid tot verdergaande kwijtschelding van de verhoging. De bevoegdheid van de directeur om de verhoging te matigen is hiermee komen te vervallen.

Ondanks het verstrijken van de bezwaartermijn heeft de inspecteur uw verzoek om de verhoging verder te verminderen in behandeling genomen. Deze heeft geconcludeerd dat het kwijtscheldingsbesluit in alle redelijkheid tot stand is gekomen en dat geen bijzondere omstandigheden aanwezig zijn om een verdergaande kwijtschelding van de verhoging te verlenen.

Gezien het gegeven dat wettelijk is bepaald dat uitsluitend de inspecteur bevoegd is tot het verlenen van verdergaande kwijtschelding van de verhoging, kan ik uw verzoek om alsnog gebruik te maken van deze bevoegdheid niet in behandeling nemen..."

## 2. Standpunt van verzoekster

Het standpunt van verzoekster is verwoord in de klachtformulering onder **KLACHT**.

## 3. Standpunt van de Belastingdienst/Ondernemingen Rijswijk

In reactie op de klacht deelde de Belastingdienst/Ondernemingen Rijswijk het volgende mee:

"...In 1994 en 1995 zijn aan (vennootschap X en Y; N.o.) een aantal naheffingsaanslagen loonbelasting/premie volksverzekeringen en omzetbelasting opgelegd. Deze aanslagen zijn gebaseerd op het feit dat de verschuldigde belasting niet tijdig is afgedragen. Deze aanslagen zijn op grond van artikel 21 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en § 18, lid 3 van het VAB 1993 opgelegd met een boete van 10%.

Tegen de opgelegde aanslagen hadden door de belanghebbende binnen zes weken na dagtekening bezwaarschriften kunnen worden ingediend. Van deze mogelijkheid is geen gebruik gemaakt. Daarmee is ook elke mogelijkheid om de juistheid van de naheffingsaanslagen inclusief de boeten te laten beoordelen door de rechter afgesneden.

Op 12 mei 1995 heeft er met (de betrokken inspecteur; N.o.) een bespreking plaatsgevonden over de opgelegde aanslagen. Volgens haar is er in eerste instantie gesproken over de heffingsrente. Vandaar dat zij in haar brief van 14 juli 1995 alleen aandacht besteedt aan de heffingsrente. In de brief van 17 juli 1995 heeft gemachtigde aangegeven dat de heffingsrente in het geheel niet in discussie is, maar dat het gaat om de hoogte van de boete. Volgens hem bestaat er aanleiding om de boete te verminderen op basis van bijzondere omstandigheden. Hij beroept zich daarbij op de mogelijkheid welke de inspecteur op grond van § 25 van het VAB heeft. In zijn brief geeft gemachtigde echter niet aan op welke bijzondere omstandigheden hij zich beroept.

Bij brief van 29 september 1995 is gereageerd op het verzoek de boeten te verminderen. Omdat er niet gebleken is dat er sprake is van bijzondere omstandigheden, is niet aan het verzoek tegemoet gekomen. Het is niet aan de inspecteur om aan te geven dat er geen sprake is van bijzondere omstandigheden. Belanghebbende zal moeten aangeven welke bijzondere omstandigheden van invloed kunnen zijn op de hoogte van de boete.

(...)

In zijn brief van 4 oktober 1995 maakt gemachtigde bezwaar tegen de beschikking van 29 september 1995. Hij gaat er ten onrechte van uit dat er sprake is van een voor bezwaar vatbare beschikking. Dat hier geen sprake van is, is uiteengezet in de brief van 15 november 1995.

Gemachtigde beroept zich op een tweetal arresten van de Hoge Raad ter ondersteuning van zijn standpunt dat de boeten moeten worden gematigd op grond van § 25 van het VAB 1993. In beide arresten (BNB 1983/50 en 1990/346) is de vraag aan de orde of matiging van de boete op grond van bijzondere omstandigheden mogelijk is. De feiten verschillen echter wel van de onderhavige situatie. Niet betwist wordt dat ook financiële omstandigheden een bijzondere omstandigheid kunnen vormen om de boete te matigen. In § 28 van het VAB 1993 worden de financiële omstandigheden genoemd als een reden tot matiging van de boete. Er moet dan wel sprake zijn van een bijzonder geval waarbij de financiële omstandigheden van zodanige betekenis zijn dat zij, voor de beoordeling van de mate van verwijtbaarheid of voor de mate waarin de boete de belanghebbende treft, in redelijkheid bij het nemen van het kwijtscheldingsbesluit niet buiten aanmerking mogen worden gelaten.

Mijns inziens is daar in dit geval geen sprake van. Belanghebbende heeft er bewust voor gekozen de betaling van belastingen geen hoge prioriteit te verlenen. Het gaat bij de verschuldigde belasting wel om zakelijke belastingen. De omzetbelasting heeft hij bij zijn bedrijfsuitvoering van zijn klanten ontvangen. Hij had deze dus direct kunnen afdragen in plaats van te gebruiken ter dekking van andere financiële verplichtingen. Bovendien is er volgens de wettelijke voorschriften slechts een boete opgelegd van 10%. Het totaal van de boeten is een bedrag van f 64.691,--. Ik kan best begrijpen dat het als een hoge boete

wordt ervaren. Er is echter wel sprake van 17 verschillende aanslagen.

Belanghebbende stelt dat er op zijn brieven van 22 december 1995 en 1 februari 1996 niet gereageerd is door de belastingdienst. Dit is alleen juist voorzover het gaat om een schriftelijke reactie. Er is volgens (de betrokken inspecteur; N.o.) na ontvangst van deze brieven nog wel telefonisch contact geweest met gemachtigde. In dat contact is medegedeeld dat er geen redenen aanwezig waren om aan het verzoek tegemoet te komen.

Dit is voor gemachtigde aanleiding geweest zich te wenden tot directeur. Hij heeft zich daarbij gericht tot de Directie Ondernemingen Noord te Zwolle. Aangezien deze directie niet bevoegd is voor zaken welke de Belastingdienst/Ondernemingen Rijswijk aangaan is de brief doorgezonden naar de Directie Ondernemingen Zuid. De directeur heeft terecht medegedeeld dat de bevoegdheid tot het verlenen van kwijtschelding van verhoging vanaf 1 januari 1993 volledig bij de inspecteur is gelegd.

Conclusie:

Mijns inziens is de klacht van belanghebbende niet terecht.

Belanghebbende is in gebreke gebleven. Hij heeft bewust afdrachten aan de belastingdienst achterwege gelaten. Het is algemeen bekend dat als er geen aangiften en/of afdrachten worden gedaan voor de loonbelasting/premie volksverzekeringen en omzetbelasting er naheffingsaanslagen worden opgelegd met een boete van 10%. Belanghebbende heeft verzuimd gebruik te maken van de mogelijkheid de juistheid van de aanslagen inclusief de hoogte van de boete aan het oordeel van de rechter voor te leggen.

Hij heeft niet voldoende gemotiveerd waarom er sprake is van bijzondere omstandigheden welke een verdergaande kwijtschelding zouden rechtvaardigen. Het is niet aan de inspecteur om aan te geven waarom er geen bijzondere omstandigheden zijn.

Er is geen sprake van een motiveringsgebrek van de kant van de belastingdienst.

(...)

3) Gemachtigde is er ten onrechte vanuit gegaan dat er sprake is

van een bezwaarschrift met betrekking tot zijn brief van

4 oktober 1995. Er is echter geen sprake van een bezwaarschrift. De brief van 29 september 1995 is niet een voor bezwaar vatbare beschikking. De regels met betrekking tot het horen zoals opgenomen in de Algemene wet bestuursrecht zijn van toepassing op bezwaren en niet op een verzoek als het onderhavige. Er is voldoende schriftelijk ingegaan op het verzoek. Er is ook op dit punt geen sprake van onzorgvuldig handelen.

4) Het is niet juist dat de brieven van 22 december 1995 en

6 februari 1996 niet beantwoord zijn. Er is naar aanleiding van de brieven nog telefonisch contact geweest. Ook op dit punt is er mijns inziens geen sprake van onzorgvuldig handelen..."

#### 4. Reactie van verzoekster

De belastingadviseur van verzoekster deelde naar aanleiding van de informatie die de Belastingdienst had verstrekt, het volgende mee:

"...Het is niet juist dat in mijn brief van 17 juli 1995 niet is gesteld op welke bijzondere omstandigheid een beroep wordt gedaan. In de laatste alinea van pagina 1 van deze brief wordt gesteld dat er een wanverhouding bestaat tussen de totale hoogte van de boetes en de aard en omvang van het verzuim, in het licht van de feitelijke omstandigheden bij beide ondernemingen. Deze bijzondere omstandigheid is een van de drie omstandigheden die voor de Inspecteur aanleiding kunnen zijn om de hoogte van de boetes te mitigeren, en is expliciet genoemd in paragraaf 26 VAB. In de reactie van de Inspecteur van 29 september 1995 wordt hierop niet gereageerd.

(...)

In de correspondentie met de Belastingdienst zijn een tweetal bijzondere omstandigheden ex paragraaf 25 aan de orde gesteld. Hierboven werd reeds genoemd de wanverhouding die bestaat tussen de hoogte van de boetes (totaal f 64.961) en de aard en omvang

van het verzuim (de te late betaling van aanslagen loonbelasting en omzetbelasting onder bijbetaling van heffings- en invorderingsrente). In mijn brief van 4 oktober 1995 is ook de slechte financiële positie van belanghebbenden genoemd (paragraaf 28 VAB). In de reactie van de Belastingdienst (op de klacht; N.o.) wordt uitsluitend ingegaan op de tweede omstandigheid. Wederom wordt, en zulks in afwijking van de primaire reactie van de Belastingdienst op 12 mei 1995, geen enkele motivering gegeven dat er geen sprake zou zijn van een wanverhouding tussen de hoogte van de boete en het verzuim.

Betreffende de reactie omtrent de slechte financiële positie van de betrokken vennootschappen merk ik graag het volgende op.

Het argument van de Belastingdienst dat de verschuldigde belasting uit de van klanten ontvangen omzet voldaan had kunnen worden is maar ten dele correct. In theorie zou dit hebben gegolden voor de omzetbelasting, maar zeker niet voor de loonbelasting. Omzetbelasting wordt van klanten ontvangen en afgedragen aan de fiscus. Loonbelasting is voor een ondernemer een additionele kostenpost die onlosmakelijk verbonden is aan het hebben van personeel. In tegenstelling tot omzetbelasting wordt loonbelasting niet als zodanig ontvangen van derden, en doorgegeven aan de Belastingdienst. Echter ook voor

de omzetbelasting was het bovenstaande bij belanghebbenden in 1994 en januari 1995 alleen theorie. De bedrijfsontvangsten werden direct gebruikt voor het lijfbehoud van de beide ondernemingen. Er werd, hoewel strijdig met de wettelijke regels, voorrang gegeven aan betaling van personeel en leveranciers. In die tijd werd alleen gedacht aan het laten overleven van de ondernemingen en werd ook op deze wijze gehandeld. Discontinuïteit levert in vele gevallen evenmin een bijdrage aan de volledige afdracht van belastingen en verhoogt de sociale uitkeringen aan (ex)-werknemers.

Naar mijn mening waren de financiële omstandigheden van belanghebbenden zodanig dat de Belastingdienst deze in alle redelijkheid had moeten betrekken bij het vaststellen van de hoogte van de boetes. Hierbij moet worden bedacht dat in absolute zin hoge boetes (f 64.961), door belastingplichtigen in slechte financiële posities relatief nog als veel zwaarder worden ervaren. Met name in tijden dat de ondernemingen enkel dachten aan het laten voortbestaan van de beide hotel- en restaurantbedrijven hebben deze boetes belanghebbenden onevenredig zwaar getroffen.

Met betrekking tot de reacties van de Belastingdienst op mijn brieven van 22 december 1995 en 1 februari 1996, kan ik mij enig (telefonisch) contact met (de betrokken inspecteur; N.o.) hierover niet herinneren. Ook in mijn dossiers ontbreken enige telefoonnotities in deze.

Belanghebbenden persisteren in hun conclusie dat de Belastingdienst de afwijzing van de gemotiveerde verzoeken tot (ambtshalve) verlaging van de boetes niet (voldoende) heeft gemotiveerd. (...) Belanghebbenden blijven echter van mening dat het uitblijven van enige reactie op de brieven van 22 december 1995 en 1 februari 1996 niet past binnen een zorgvuldig handelen door de Belastingdienst..."

##### 5. Reactie van de Belastingdienst/Ondernemingen Rijswijk

De Belastingdienst/Ondernemingen Rijswijk deelde naar aanleiding van de reactie van verzoeksters belastingadviseur het volgende mee:

"...Over de vraag of er sprake is van een wanverhouding tussen de hoogte van boetes en de aard en omvang van het verzuim heb ik overleg gevoerd met de AWR-coördinator.

Wij zijn tot de conclusie gekomen dat er geen sprake is van een wanverhouding. In mijn (reactie op de klacht; N.o.) heb ik reeds aangegeven dat het niet om een enkel verzuim gaat wegens het te laat betalen van loonbelasting en omzetbelasting. Het betreft in totaal 17 aanslagen.

De gemachtigde geeft overigens in zijn brief van 5 juni 1997 aan dat er bij zijn cliënt maar één zaak voorop stond en wel het lijfsbehoud van de onderneming. Hij heeft bewust in strijd met de wettelijke regels voorrang gegeven aan de betaling van personeel en leveranciers boven de afdracht van de verschuldigde loonbelasting en omzetbelasting.

Volgens artikel 21 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna AWR) wordt de in een naheffingsaanslag begrepen belasting verhoogd met honderd percent. De verhoging bedraagt tien percent, doch ten minste vijf gulden, voor zover het niet aan opzet of grove schuld van degene van wie wordt nageheven is te wijten dat te weinig belasting is geheven.

Gezien het feit dat er bewust gekozen is voor het geven van voorrang aan de betalingen aan personeel en leveranciers boven de afdracht van loonbelasting en omzetbelasting kan zelfs gesteld worden dat er sprake is van opzet. De tweede volzin van artikel 21 AWR is dan niet van toepassing. Volgens § 21.2 van het Voorschrift administratieve boeten zou de boete van 100% moeten worden kwijtgescholden tot op 50%. Zelfs al zou de verwijtbaarheid niet zijn te kwalificeren als opzet maar als grove schuld dan zou de boete slechts zijn kwijtgescholden tot op 25%.

Door de boete op 10% te stellen is er al rekening gehouden met bijzondere omstandigheden.

(...)

Over het punt van het uitblijven van een reactie op de brieven van 22 december 1995 en 1 februari 1996 blijft verschil van mening bestaan. In (de reactie op de klacht; N.o.) heb ik al aangegeven dat er naar aanleiding van de brieven door de behandelend ambtenaar telefonisch contact is opgenomen.

Mijns inziens is er dus geen sprake van onzorgvuldig handelen. Wellicht was het beter geweest schriftelijk te reageren op de brieven. Er zou dan nu een schriftelijk bewijsstuk aanwezig zijn van het opgenomen contact..."

#### 6. Nadere reactie van verzoekster

Verzoeksters belastingadviseur verstrekke de volgende nadere reactie:

"...Naar de mening van belanghebbenden heeft de Belastingdienst bij het nemen van deze beslissing (wel of geen bijzondere omstandigheden) niet de vereiste zorgvuldigheid in acht genomen, en de beslissing niet in voldoende mate gemotiveerd.

In het licht van het bovenstaande heeft de (reactie van de Belastingdienst; N.o.) mij enerzijds verbaasd en anderzijds verheugd. Verbaasd door de stelling van de Inspecteur dat er in feite verhogingen zouden zijn opgelegd van 25% of zelfs 50%, die, door rekening te houden met de bijzondere omstandigheden in de onderhavige kwestie, per saldo verminderd zouden zijn tot 10%. Dit is nimmer aan de orde geweest, en bestreden wordt dat er sprake is geweest van opzet of grove schuld. Immers, er was in het licht van het lijfsbehoud slechts sprake van vertraging in de betaling. Sinds 1995 heeft de discussie tussen belanghebbende en de Belastingdienst zich toegespitst op de vraag of de boetes

10% of lager moesten zijn. In deze fase lijkt het dan niet opportuun om een nieuwe stelling naar voren te brengen waarin in feite hogere boetes worden geëist.

Anderzijds ben ik verheugd dat de Inspecteur thans aangeeft dat de verhogingen gemitigeerd moeten worden door rekening te houden met bijzondere omstandigheden als bedoeld in artikel 25 VAB. Ik verwijs naar de laatste regel van de eerste paragraaf van de brief. Zoals hierboven beschreven treft dit de kern van het dispuut. Het lijkt dan ook alsof de Belastingdienst belanghebbenden in het gelijk stellen met betrekking tot de principale vraag of er sprake is van een bijzondere omstandigheid in de zin van artikel 25 VAB. Dit betekent dat de boetes verminderd moeten worden. In het licht van de loop van deze zaak is het typerend dat de Belastingdienst deze conclusie niet zelf trekt (...) en de boetes vermindert..."

## **Beoordeling**

### **1. De motivering van de beslissing om geen verdere kwijtschelding te verlenen van de boetes, begrepen in de naheffingsaanslagen loon- en omzetbelasting**

1.1. Op 29 september 1995 heeft de Belastingdienst/Ondernemingen Rijswijk aan verzoeksters belastingadviseur meegedeeld dat geen verdere kwijtschelding werd verleend van de boetes die waren begrepen in de aan de beide werkvennootschappen van verzoekster opgelegde naheffingsaanslagen loon- en omzetbelasting over de periode van januari 1994 tot en met januari 1995. De Belastingdienst stelde dat er geen sprake was van bijzondere omstandigheden die een verlaging van de boetes zouden kunnen rechtvaardigen.

Op 15 november 1995 deelde de Belastingdienst aan verzoeksters belastingadviseur mee dat in de twee arresten van de Hoge Raad der Nederlanden die verzoeksters belastingadviseur in zijn brief van

4 oktober 1995 had aangehaald, geen argument kon worden gevonden om op grond van de financiële situatie van verzoekster en de beide werkvennootschappen of de verhouding tussen het verzuim enerzijds en de boetes anderzijds de desbetreffende boetes te verlagen. De Belastingdienst wees daarbij ten aanzien van de verhouding tussen boete en verzuim op het feit dat de beide werkvennootschappen een groot aantal malen te laat aangifte loon- en omzetbelasting hadden gedaan.

1.2. De Belastingdienst heeft ten aanzien van dit klachtonderdeel naar voren gebracht dat verzoekster tegenover de Belastingdienst onvoldoende duidelijk heeft gemaakt waarom er in haar situatie sprake was van bijzondere omstandigheden. Het lag op de weg van verzoekster aan te geven welke bijzondere omstandigheden aanwezig waren; het was niet aan de Belastingdienst om bij de beslissing aan te geven waarom in verzoeksters situatie geen sprake was van bijzondere omstandigheden.

De Belastingdienst liet voorts weten dat in de financiële omstandigheden van de twee bewuste werkmaatschappijen geen sprake was van een bijzonderheid die van zodanige betekenis was voor de beoordeling van de mate van verwijtbaarheid of de mate waarin de boete verzoekster treft, dat deze in redelijkheid niet buiten beschouwing kon blijven. De werkvennootschappen hadden er zelf voor gekozen om aan de afdracht van de loon- en omzetbelasting geen hoge prioriteit te verlenen. Er was bovendien slechts een boete van 10% opgelegd, waarbij het ging om zeventien verschillende naheffingsaanslagen.

1.3. Verzoeksters belastingadviseur heeft in reactie op het standpunt van de Belastingdienst meegedeeld dat verzoekster een beroep had gedaan op ten eerste de wanverhouding tussen de mate van het verzuim en de hoogte van de boete en ten tweede de slechte financiële positie van verzoekster en haar beide werkvennootschappen. De

Belastingdienst was volgens hem weer niet ingegaan op de vraag naar de verhouding tussen de mate van het verzuim en de hoogte van de boete. Daarbij merkte de belastingadviseur op dat de in absolute zin hoge boetes verzoekster en haar werkvennootschappen onevenredig zwaar trof, gezien hun slechte financiële positie.

1.4. Verzoekster kan in haar standpunt niet worden gevolgd. Tijdens het onderzoek door de Nationale ombudsman is niet gebleken dat verzoekster en de Belastingdienst van mening verschillen omtrent de vraag of aan verzoekster terecht naheffingsaanslagen met boeten zijn opgelegd. Aangenomen mag dan ook worden dat de boeten zijn opgelegd overeenkomstig § 18, derde lid van het Voorschrift administratieve boeten 1993 (VAB; zie **ACHTERGROND** onder 2.). Partijen verschillen alleen van mening over de hoogte van de boeten. In de paragrafen 26, 27 en 28 VAB is de mogelijkheid gecreëerd om onder omstandigheden af te wijken van (onder meer) het boetepercentage van paragraaf 18. De belastingadviseur van verzoekster heeft in zijn brieven van 17 juli en 4 oktober 1995 weliswaar naar voren gebracht - onder verwijzing naar de paragrafen 26 en 28 VAB - dat in verzoeksters situatie sprake was van bijzondere omstandigheden, maar een specifieke nadere precisering daarvan heeft hij niet gegeven.

Op grond van paragraaf 26 VAB wordt een verdere kwijtschelding van de boeten verleend ingeval een wanverhouding bestaat ten opzichte van de ernst van het feit. In paragraaf 18, lid 3 VAB is aangegeven dat bij een derde en volgend verzuim van het op aangifte afdragen van loon- en omzetbelasting de boete wordt bepaald op 10%. Wanneer de Belastingdienst vanaf het derde verzuim elke volgende naheffingsaanslag verhoogt met een boete van 10%, kan dan ook geen wanverhouding worden aangenomen enkel op grond van het feit dat het totale boetebedrag in absolute zin als hoog is aan te merken.

In paragraaf 28 VAB is bepaald dat slechts in bijzondere gevallen aan de hand van de financiële omstandigheden de opgelegde boete verder kan worden kwijtgescholden. Het enkele feit dat de financiële omstandigheden slecht zijn, is daarbij onvoldoende; er zullen bijzondere omstandigheden moeten worden aangevoerd. Dat is in dit geval niet gebeurd.



Gezien het voorgaande moet worden geoordeeld dat de Belastingdienst in de motivering van zijn beslissing omtrent de kwijtschelding van de boeten op beide punten voldoende is ingegaan.

Op dit punt is de onderzochte gedraging derhalve behoorlijk.

## 2. Het verzoek om te worden gehoord

2.1. Verzoekster klaagt er voorts over dat de Belastingdienst haar gemachtigde niet heeft gehoord voordat de beslissing werd genomen om geen verdere kwijtschelding te verlenen van de bij de naheffingsaanslagen opgelegde boeten.

2.2. In reactie op de klacht heeft de Belastingdienst opgemerkt dat de regels met betrekking tot het horen, zoals opgenomen in de Algemene wet bestuursrecht, niet van toepassing zijn, omdat deze regels alleen van toepassing zouden zijn indien er sprake was van een bezwaarschrift, ingediend tegen een voor bezwaar vatbare beschikking. In dit geval was er geen sprake van een voor bezwaar vatbare beschikking.

2.3. De Belastingdienst gaat in dit standpunt evenwel voorbij aan het feit dat ook onder andere omstandigheden aanleiding kan zijn te horen. In hoofdstuk 5, de punten 5.1., 5.2. en 5.3. van het op dat moment van toepassing zijnde Voorschrift Algemene wet bestuursrecht (zie **ACHTERGROND** onder 4.) is aangegeven wanneer er voor de Belastingdienst een plicht bestaat een aanvrager te horen met betrekking tot een door hem ingediend verzoek.

In dit geval was de mogelijkheid voor verzoekster om ter zake van de hoogte van de boeten een bezwaarschrift in te dienen niet meer aanwezig. Verzoekster had namelijk deze mogelijkheid ongebruikt voorbij laten gaan. Haar verzoek betrof het alsnog op grond van bijzondere omstandigheden herzien van de hoogte van de boeten. Daarbij had haar gemachtigde expliciet de wens te kennen gegeven dat hij bij een afwijzing te voren wilde worden gehoord. Punt 5.2. van het Voorschrift Algemene wet bestuursrecht schrijft de Belastingdienst voor om in gevallen zoals die van verzoekster de aanvrager in beginsel in de gelegenheid te stellen zijn zienswijze naar voren te brengen.

Niettemin kon de Belastingdienst in de situatie van verzoekster hiervan afzien, omdat de afwijzing van verzoeksters verzoek om verdere kwijtschelding van de opgelegde boeten steunde op de gegevens die verzoekster zelf aan de Belastingdienst had verstrekt en bij het nemen van die beslissing geen andere gegevens daaraan ten grondslag zijn gelegd. Bovendien had verzoeksters gemachtigde naar zijn zeggen al in het onderhoud van 12 mei 1995 bij de Belastingdienst zijn zienswijze naar voren gebracht.

Derhalve is de onderzochte gedraging op dit punt eveneens behoorlijk.

3. Het reageren op de brieven van verzoeksters belastingadviseur van 22 december 1995 en 6 februari 1996

3.1. Verzoekster klaagt er ten slotte nog over dat de Belastingdienst niet zou hebben gereageerd op de brieven van haar belastingadviseur van 22 december 1995 en 6 februari 1996. In de brief van 22 december 1995 verzocht de belastingadviseur van verzoekster naar aanleiding van de afwijzende beslissing van 15 november 1995 nogmaals de aandacht van de Belastingdienst voor de kwestie van de bij de naheffingsaanslagen opgelegde boeten. Op 6 februari 1996

vroeg de belastingadviseur aan de Belastingdienst om op korte termijn het verzoek af te handelen.

3.2. De Belastingdienst heeft met betrekking tot dit punt van de klacht meegedeeld dat de betrokken belastinginspecteur telefonisch contact had opgenomen met de belastingadviseur. In dit contact zou de belastinginspecteur aan verzoeksters belastingadviseur hebben meegedeeld dat er geen redenen waren om alsnog aan het verzoek tegemoet te komen.

De Belastingdienst deelde voorts mee dat geen schriftelijke reactie naar aanleiding van de beide brieven was gegeven.

3.3. De belastingadviseur van verzoekster merkte op dat hij zich geen telefonisch contact op dit punt met de betrokken inspecteur kon herinneren. In het dossier van verzoekster ontbrak een telefoonnotitie die wees op een dergelijk telefonisch contact.

3.4. Op schriftelijk ingediende verzoeken behoort in beginsel een schriftelijke reactie te volgen. Dit is alleen anders wanneer de indiener van het verzoek er blijk van geeft genoeg te nemen met een telefonisch of in mondeling contact gegeven reactie. In de situatie van verzoekster heeft de belastingadviseur van verzoekster op 29 juli 1996 zich schriftelijk gewend tot de Belastingdienst/

Directie Ondernemingen Noord. In deze brief deelt hij mee dat ook het derde verzoek van 22 december 1995 om de boeten te verminderen, inmiddels was afgewezen. Deze mededeling van de belastingadviseur maakt het niet alleen aannemelijk dat de Belastingdienst inderdaad naar aanleiding van een van de beide brieven van 22 december 1995 of 6 februari 1996 telefonisch contact heeft opgenomen met verzoeksters belastingadviseur, maar op grond van die mededeling moet het er ook voor worden gehouden dat verzoeksters belastingadviseur met deze telefonische reactie op zichzelf genoeg heeft genomen.

De onderzochte gedraging is ook op dit onderdeel behoorlijk.

## Conclusie

De klacht over de onderzochte gedraging van de Belastingdienst/ Ondernemingen Rijswijk, die wordt aangemerkt als een gedraging van de Minister van Financiën, is niet gegrond.

De Nationale ombudsman,

mr. dr. M. Oosting

BIJLAGE

## Achtergrond

### 1. Algemene wet inzake rijksbelastingen (Wet van 2 juli 1959, Stb 301)

artikel 21, lid 1 en 2:

"1. De in een naheffingsaanslag begrepen belasting wordt met honderd percent verhoogd. De verhoging bedraagt tien percent, doch ten minste vijf gulden, voor zover het niet aan opzet of grove schuld van degene van wie wordt nageheven is te wijten dat te weinig belasting is geheven.

2. Bij het vaststellen van een naheffingsaanslag waarin een verhoging wordt begrepen, neemt de inspecteur bij voor bezwaar vatbare beschikking een besluit of en in hoeverre kwijtschelding van de verhoging wordt verleend."

Artikel 22:

"Indien en voorzover belasting die op aangifte behoort te worden voldaan of afgedragen, te laat, doch voordat een naheffingsaanslag is vastgesteld, wordt betaald, kan de inspecteur de belastingplichtige, onderscheidenlijk de inhoudingsplichtige, bij wijze van verhoging een naheffingsaanslag opleggen ten bedrage van tien percent van het te laat betaalde bedrag, doch ten minste vijf gulden."

### 2. Voorschrift administratieve boeten 1993 (Regeling van

28 september 1992; Stcrt 193)

§ 6:

"In het hiernavolgende worden de boeten onderscheiden in orde boeten en niet-ordeboeten.

1. De ordeboete heeft tot doel een gebod tot nakoming van fiscale verplichtingen in te scherpen. Voor het opleggen van deze boete is het voldoende dat wordt vastgesteld dat aan deze verplichting niet is voldaan. In overeenstemming met het in het Nederlandse strafrecht geldende beginsel 'geen straf zonder schuld' dient de inspecteur bij afwezigheid van alle schuld (hierna afgekort tot avas) de boete geheel kwijt te schelden. Belanghebbende zal een beroep moeten doen op avas: hij zal de feiten en omstandigheden moeten aanvoeren op grond waarvan moet worden aangenomen dat hem ter zake geen enkel verwijt treft. Bij een ordeboete rust de bewijslast voor het begaan van het verzuim dan ook op de inspecteur, terwijl de bewijslast voor avas op belanghebbende rust.

2. De niet-ordeboete is gericht op het bestraffen van een handelen of nalaten waarbij sprake is van opzet dan wel grove schuld bij belanghebbende. Uit het (Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens; N.o.) vloeit voort dat de inspecteur de feiten en omstandigheden zal moeten aanvoeren op grond waarvan opzet dan wel grove schuld bij belanghebbende moet worden aangenomen. Bij een niet-ordeboete rust de bewijslast voor zowel het begaan van het feit als van de aanwezigheid van opzet dan wel grove schuld dan ook op de inspecteur."

§7:

"Indien de inspecteur een naheffingsaanslag met boete oplegt, beoordeelt hij, evenals bij het vaststellen van een navorderingsaanslag waarin een boete is begrepen, reeds op het tijdstip van oplegging of en in hoeverre er kwijtschelding van de boete overeenkomstig deze voorschriften dient plaats te vinden."

§8:

"Bij de kwijtschelding wijkt de inspecteur in het algemeen niet af van de percentages of bedragen, vermeld in de hoofdstukken II tot en met V (§ 15 tot en met 22; N.o.) van dit voorschrift. Er kunnen omstandigheden zijn die verdergaande of ambtshalve kwijtschelding rechtvaardigen dan wel kunnen leiden tot het vervallen van de boete. De hoofdstukken VI en VII (§ 25 tot en met 30; N.o.) bevatten een weergave van die omstandigheden."

§ 18, lid 3:

"In geval van een derde/volgend verzuim handhaaft de inspecteur de in een naheffingsaanslag op grond van artikel 21, eerste lid, tweede volzin van de Algemene wet te begrijpen boete op 10% of legt hij op grond van artikel 22 van de Algemene wet een naheffingsaanslag op van 1%, een en ander met een minimum van f 5 en maximum van f 10.000."

§ 25:

"Bij het vaststellen van de boete dan wel van de kwijtschelding wijkt de inspecteur in het algemeen niet af van de percentages of bedragen, vermeld in de hoofdstukken II tot en met V van dit voorschrift. Indien echter sprake is van één van de in paragrafen 5 (betreft lange behandelingsduur door Belastingdienst; N.o.), 26, 27 of 28 vermelde omstandigheden kan een verdergaande kwijtschelding gerechtvaardigd zijn. Van geval tot geval zal dan moeten worden beoordeeld welke kwijtschelding passend is.

Wanneer sprake is van omstandigheden welke verdergaande kwijtschelding kunnen rechtvaardigen, wordt de zaak ter beoordeling voorgelegd aan de AWR-coördinator van de eenheid dan wel, indien het gaat om accijns, aan de contactambtenaar AWDA."

§ 26:

"Indien tussen de ernst van het feit en de na kwijtschelding op grond van de voorgaande hoofdstukken resterende boete een wanverhouding bestaat, wordt de boete verminderd."

§ 27:

"Bij het bepalen van de mate van verdergaande kwijtschelding dient rekening te worden gehouden met verzachtende omstandigheden. Daarbij kan met name worden gedacht aan omstandigheden die buiten de directe invloedssfeer van belanghebbende liggen en die hebben geleid tot het beboete feit."

§ 28:

"De financiële omstandigheden kunnen slechts in bijzondere gevallen van zodanige betekenis zijn dat zij, voor de beoordeling van de mate van verwijtbaarheid of voor de mate waarin de boete de belanghebbende treft, in redelijkheid bij het nemen van het kwijtscheldingsbesluit niet buiten aanmerking mogen worden gelaten."

3a. Algemene wet bestuursrecht

artikel 4:7:

"1. Voordat een bestuursorgaan een aanvraag tot het geven van een beschikking geheel of gedeeltelijk afwijst, stelt het de aanvrager in de gelegenheid zijn zienswijze naar voren te brengen indien:

a. de afwijzing zou steunen op gegevens over feiten en belangen die de aanvrager betreffen, en

b. die gegevens afwijken van gegevens die de aanvrager ter zake zelf heeft verstrekt.

-2. Het eerste lid geldt niet indien sprake is van een afwijking van de aanvraag die slechts van geringe betekenis voor de aanvrager kan zijn."

### 3b. Tekst & commentaar Algemene wet bestuursrecht (2e druk)

aantekening 2 en 3 bij artikel 4:7:

**"Feiten en belangen die de aanvrager betreffen.** Een eerste voorwaarde voor het bestaan van de verplichting de aanvrager in de gelegenheid te stellen zijn zienswijze omtrent de te nemen beslissing naar voren te brengen is, dat een eventuele afwijzing zou steunen op gegevens en feiten die de aanvrager betreffen. Daarbij moet volgens de MvT bijvoorbeeld worden gedacht aan: a. gegevens over inkomen en arbeidsverleden of b. over de aard en de inrichting van een bedrijf bij het aanvragen van een vergunning of c. over de aard van de activiteiten van een instelling die om erkenning verzoekt (MvT, PG Awb I, p. 251).

**Door aanvrager ter zake verstrekte gegevens (lid 1).** Als een tweede voorwaarde voor het bestaan van de hoorplicht vermeldt het artikel dat de gegevens waarop de eventuele afwijzing zou steunen, afwijken van gegevens die de aanvrager zelf heeft verstrekt. Dit betekent dat in veel gevallen waarin het bestuur de aanvraag wil afwijzen niet hoeft te worden gehoord, omdat het bestuursorgaan en de aanvrager over de bedoelde gegevens hetzelfde standpunt innemen. Dat is het geval indien de aanvrager ter gelegenheid van zijn aanvraag gegevens heeft verstrekt die door het bestuursorgaan geenszins worden betwist maar die in verband met de toepasselijke wetgeving of geldende beleidsregels tot een afwijzing moeten leiden. *Fiscale hardheidsclausule.* Indien bijvoorbeeld gevraagd wordt om toepassing van de fiscale hardheidsclausule, bestaat er in de regel geen verschil aangaande de gegevens, maar wordt op basis van overeenstemming aangaande de gegevens om een afwijkende behandeling verzocht wegens de hardheid van het toe te passen recht. Indien het bestuursorgaan echter twijfelt aan de juistheid van de door de aanvrager verstrekte informatie of daar ander gegevens tegenover wil stellen, zal het de aanvrager moeten horen alvorens een beslissing te nemen. Wil het bestuur bijvoorbeeld een verzoek om een uitkering afwijzen omdat het veronderstelt dat het door de aanvrager opgegeven inkomen te laag is gesteld, of omdat het over uit andere bronnen verkregen gegevens ten aanzien van het arbeidsverleden beschikt die zich tegen een uitkering verzetten, dan is het artikel van toepassing (MvT, PG Awb I, p. 251). *Belangenafweging.* Aangenomen mag worden dat ook indien een voorgenomen afwijzing niet berust op een toepasselijke regel maar op een belangenafweging in concreto de aanvrager niet hoeft te worden gehoord zolang het bestuursorgaan bij die belangenafweging genoeg heeft aan de door de aanvrager zelf verstrekte gegevens en daarvan niet (essentieel) afwijkt. *Ter zake verstrekt.* Met de woorden 'die de aanvrager ter zake zelf heeft verstrekt' is bedoeld dat het niet mag gaan om gegevens die de aanvrager vroeger eens voor een ander doel heeft verstrekt (MvT, PG Awb I, p. 251)."

**4. Voorschrift Algemene wet bestuursrecht** (Resolutie van de Staatssecretaris van Financiën van 14 oktober 1993, Stcrt. 209; thans vervangen door het Voorschrift Algemene wet bestuursrecht 1997)

## 5. Beschikkingen

punt 2.2:

*"Voor bezwaar vatbare beschikkingen*

De Awb brengt geen uitbreiding met zich mee van de bezwaar- en beroepsmogelijkheid. Om verwarring te voorkomen zijn beschikkingen waartegen bezwaar en beroep openstaan in de belastingwet aangeduid als 'voor bezwaar vatbare beschikkingen'. Daarnaast staat bezwaar en beroep open tegen aanslagen, navorderingsaanslagen en naheffingsaanslagen. Is er sprake van een beslissing op een bezwaarschrift dan wordt in de belastingwetgeving de term 'uitspraak' gemaakt."

punt 2.3:

*"Beschikking op aanvraag*

Een beschikking op aanvraag volgt op een verzoek van belanghebbende een besluit te nemen. Een aanslag wordt, zoals is aangegeven in 2.5, niet gezien als een beschikking op aanvraag. Als voorbeelden van een aanvraag kunnen een verzoek om vermindering loonbelasting/premie volksverzekeringen dienen en de aanvragen voor vergunningen in het douanerecht."

punt 2.4:

*"Ambtshalve beschikking*

De ambtshalve beschikkingen zijn beschikkingen die niet op aanvraag worden afgegeven. De grootste groep ambtshalve beschikkingen wordt gevormd door de belastingaanslagen. Voor deze beschikkingen gelden de termijnen van de AWR."

punt 2.5:

*"Financiële beschikkingen*

Een financiële beschikking strekt tot het vaststellen van een financiële verplichting of aanspraak. Onder deze definitie vallen bijvoorbeeld belastingaanslagen. Administratieve boetes (verhogingen) zijn financiële beschikkingen. In de voorbereidingsprocedure gelden uitzonderingen voor financiële beschikkingen;..."

punt 5.1:

"De Awb legt in een aantal gevallen de verplichting op om vóór het vaststellen van een beschikking de aanvrager of een belanghebbende in de gelegenheid te stellen zijn zienswijze naar voren te brengen. Er wordt een onderscheid gemaakt tussen het horen

terzake van een beschikking op aanvraag en horen terzake van ambtshalve beschikkingen. (...)

Slechts in een beperkt aantal gevallen hoeft bij het vaststellen van fiscale beschikkingen te worden gehoord. Voor het horen in de bezwaarfase wordt verwezen naar 6.8. Algemeen geldt dat horen niet plaatsvindt indien de beschikking conform de aanvraag of, ingeval een belastingaanslag, conform de aangifte wordt vastgesteld. Daarnaast hoeft niet te worden gehoord indien er evidente tik- of schrijffouten worden gecorrigeerd."

Horen van de aanvrager bij beschikkingen op aanvraag

punt 5.2:

"Voordat de aanvraag tot het afgeven van een beschikking geheel of gedeeltelijk wordt afgewezen wordt de aanvrager in de gelegenheid gesteld zijn zienswijze naar voren te brengen indien:

- a. de afwijzing zou steunen op gegevens over feiten en belangen die de aanvrager betreffen, en
- b. die gegevens afwijken van gegevens die de aanvrager ter zake zelf heeft verstrekt.

Indien de afwijking van de aanvraag slechts van geringe betekenis is voor de aanvrager, hoeft niet te worden gehoord."

punt 5.3:

"Ingeval er sprake is van een financiële beschikking waartegen - bezwaar kan worden gemaakt of administratief beroep kan worden ingesteld, en - de nadelige gevolgen na bezwaar of administratief beroep ongedaan kunnen worden gemaakt, kan worden afgezien van het horen. Op grond van deze bepaling is het niet verplicht te horen bij het vaststellen van definitieve aanslagen, navorderingsaanslagen en naheffingsaanslagen. Het beleid van de Belastingdienst om bij correcties van aangiften vooraf contact op te nemen met belastingplichtige moet echter worden voortgezet..."

GM 97.00108