



# **nationale ombudsman**

## **Rapport**

**Een onderzoek naar de manier waarop de ontvanger van de Belastingdienst de materiële verschuldigdheid van een opgelegde belastingaanslag heeft getoetst.**

## **Oordeel**

Op basis van het onderzoek vindt de Nationale ombudsman de klacht over de ontvanger van de Belastingdienst gegrond.



## Wat is de klacht?

Verzoeker klaagt over de wijze waarop de ontvanger van de Belastingdienst uitvoering heeft gegeven aan de in artikel 1.1.5. van de Leidraad Invordering 2008 geregelde marginale toets op de materiële verschuldigdheid van de aan hem opgelegde ambtshalve aanslag inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen (hierna: IB/PVV) 2012.

## Wat ging er aan de klacht vooraf?

Aan verzoeker zijn op 18 maart 2015 ambtshalve aanslagen opgelegd, een aanslag IB/PVV 2012 en een aanslag inkomensafhankelijke bijdrage Zorgverzekeringswet 2012.

Verzoeker geeft aan dat hij door privéomstandigheden (financiële problemen met als gevolg de vlucht in meerdere genotsmiddelen) niet in staat was om aan zijn fiscale verplichtingen te voldoen. Begin 2019 is verzoeker herstellende. Hij probeert nu zijn leven op orde te krijgen.

Namens verzoeker is door zijn vader op 28 september 2017 bezwaar ingediend tegen de ambtshalve opgelegde aanslagen. Verzoeker wordt vervolgens meerdere malen in de gelegenheid gesteld om de aangifte IB/PVV 2012 in te dienen. Verzoeker dient echter geen aangifte IB/PVV 2012 in.

Op 6 februari 2018 wordt het bezwaar door de bezwaarbehandelaar van de Belastingdienst wegens termijnoverschrijding niet ontvankelijk verklaard. In de uitspraak wordt – kort samengevat – aangegeven dat door verzoeker de gevraagde informatie (aangifte 2012) niet is verstrekt en dat daarom niet kan worden beoordeeld of de aanslagen onjuist zijn vastgesteld. Kortom de Belastingdienst heeft de ambtshalve opgelegde aanslag IB/PVV 2012 voor zover mogelijk inhoudelijk beoordeeld. Door de Belastingdienst worden de ingediende aangiften IB/PVV voor de jaren 2013 tot en met 2018 alsnog gevolgd en vastgesteld op belastbare inkomens variërend van - € 5.864 tot + € 10.295.

Door de Belastingdienst is de ambtshalve aanslag IB/PVV 2012 opgelegd naar een geschat belastbaar inkomen van € 201.092. Op 29 maart 2018 heeft verzoeker zijn administratie op orde en dient alsnog de aangiften IB/PVV over de jaren 2008 tot en met 2012 in. Hij dient een aangifte IB/PVV 2012 in naar een belastbaar inkomen van - € 29.016. De door verzoeker ingediende aangifte IB/PVV 2012 wordt door de Belastingdienst aangemerkt als een verzoek om ambtshalve vermindering. Omdat vijf jaar is verstreken na het einde van het belastingjaar 2012 waarop de opgelegde aanslag IB/PVV 2012 ziet, wordt het verzoek aangemerkt als een verzoek aan de ontvanger om de materiële verschuldigdheid van deze aanslag te toetsen. Door de ontvanger wordt de toetsing van de materiële verschuldigdheid van de ambtshalve opgelegde aanslagen IB/PVV 2008, 2009, 2010 en 2011 achterwege gelaten omdat voor deze aanslagen geen invorderingsmaatregelen zijn getroffen.

## Wat was de oorspronkelijke klacht?

Verzoeker klaagt erover dat de ontvanger weigert de materiële verschuldigdheid van de aanslagen IB/PVV 2012 te toetsen. Ook is de materiële verschuldigdheid van de ambtshalve opgelegde aanslagen IB/PVV 2008, 2009, 2010 en 2011 niet op zijn verzoek door de ontvanger getoetst.

De ontvanger staat op het punt voor de aanslag IB/PVV 2012 invorderingsmaatregelen te treffen. Verzoeker is van mening dat de ambtshalve opgelegde aanslag IB/PVV 2012 onmiskenbaar onjuist is. Hij wijst hierbij op de alsnog ingediende aangifte IB/PVV 2012 naar een belastbaar inkomen van - € 29.016 en de daaraan ten grondslag liggende boekhouding. Als ook op de omstandigheid dat de Belastingdienst de ingediende aangiften IB/PVV voor de jaren 2013 tot en met 2018 alsnog heeft gevolgd en heeft vastgesteld op belastbare inkomens variërend van - € 5.864 tot + € 10.295. Dit terwijl de ambtshalve opgelegde aanslagen IB/PVV over de jaren 2013 tot en met 2018 zijn opgelegd naar belastbare inkomens die variëren tussen de € 20.000 en € 200.000. Ook mede in dit licht is volgens verzoeker de opgelegde ambtshalve aanslag IB/PVV 2012 die is opgelegd naar een geschat belastbaar inkomen van € 201.092 overduidelijk te hoog.

## Welke reactie komt er op de klacht?

De ontvanger liet weten dat voor de ambtshalve opgelegde aanslagen IB/PVV 2008, 2009, 2010 en 2011 geen invorderingsmaatregelen zijn getroffen en daarom de materiële verschuldigdheid van deze aanslagen niet is beoordeeld. Bij de beoordeling van de materiële verschuldigdheid van de ambtshalve opgelegde aanslag IB/PVV 2012 wordt de alsnog ingediende aangifte niet meegenomen. De reden hiervoor is dat de aangifte volgens de Belastingdienst een nieuw feit is welk nu niet meer kan worden getoetst zonder op de stoel van de inspecteur te gaan zitten.

## Wat was de aanleiding voor de klacht bij de Nationale ombudsman?

Verzoeker klaagt erover dat de ontvanger weigert de materiële verschuldigdheid van de ambtshalve opgelegde aanslag IB/PVV 2012 te toetsen. Volgens verzoeker is de aanslag die is gebaseerd op een geschat belastbaar inkomen van € 201.092 onmiskenbaar onjuist.

## Wat heeft de Nationale ombudsman onderzocht?

De ontvanger handelt overeenkomstig artikel 1.1.5 van de Leidraad Invordering 2008 en neemt bij zijn handelen de algemene beginselen van behoorlijk bestuur in acht. Dit betekent onder meer dat als de belastingschuldige in een verzoek aan de Belastingdienst aannemelijk heeft gemaakt dat er gegronde twijfels zijn bij de verschuldigdheid van een onherroepelijk geworden belastingaanslag, de ontvanger de belastingaanslag marginaal toetst.

Onder een onherroepelijk vaststaande belastingaanslag wordt in dit verband verstaan een belastingaanslag waartegen geen bezwaar of beroep meer open staat en waarvoor evenmin een ambtshalve beoordeling door de bestuursrechter mogelijk is in verband met termijnoverschrijding.

Over wat hierbij van de ontvanger mag worden verwacht heeft de Nationale ombudsman zich uitgesproken in zijn rapport van 18 april 2016, nummer 2016/037. Marginale toetsing is niet bedoeld als middel waarmee de ontvanger kan worden gevraagd om de aanslagregeling door de inspecteur over te doen. De ontvanger dient echter wel kennis te nemen van het dossier met een basale kennis van het fiscaal- en bestuursprocesrecht.

Wanneer bij de marginale toetsing blijkt dat een belastingaanslag in materiële zin niet verschuldigd kan worden geacht, neemt de ontvanger voor een dergelijke aanslag geen invorderingsmaatregelen.

## Hoe reageerde de Belastingdienst (invordering)?

Van de Belastingdienst ontvingen wij de volgende reactie. De bijlagen waarnaar wordt verwezen zijn onder bijlage 1 bij dit rapport gevoegd.

### "Reactie behandelende ontvangers:

*De ontvanger heeft de aanslag 2012 marginaal getoetst op mondeling verzoek (er is dus geen schriftelijk verzoek gedaan!), omdat alleen voor deze aanslag en niet voor oudere aanslagen invorderingsmaatregelen (in casu verkoop) gepland was. De andere aanslagen in het beslag van 24 maart 2017 (inkomstenbelasting 2013) zijn niet marginaal getoetst omdat deze zijn vastgesteld overeenkomstig later ingediende aangiften.*

*Dat 2012 niet is vastgesteld overeenkomstig zijn aangifte is wel te wijten aan zijn nalatigheid. De ontvanger is juist al sinds 2017 heel coulant geweest.*

*Uit de stukken blijkt dat verzoeker meerdere keren is geholpen met betrekking tot de belastingaanslagen. Op advies van de ontvanger is ook voor de aanslag 2012 een ambtshalve herziening verzocht bij de inspecteur. Verzoeker heeft in 2017 zelf nagelaten de gevraagde gegevens over 2012 te verstrekken aan de inspecteur. Daarom is de aanslag dan ook niet verminderd. (De ontvanger) heeft in zijn brief m.b.t. de marginale toetsing gebruik gemaakt van de leidraad, de modelbrief en het schema wat als bijlage hieronder is bijgevoegd. Zijn conclusie is dan ook juist. Na 2017 heeft (de ontvanger; N.o.) geen nieuwe/andere gegevens ontvangen dan die de inspecteur heeft gehad en gezien in 2017. Volgens het schema mag hij ook geen gebruik maken van de aangifte. Dit is ook wel begrijpelijk, belastingschuldige had dan namelijk ook*

jaarcijfers (de boekhouding 2012) moeten overleggen. Ik vermoed dat de belastingschuldige in deze casus de gegevens zelf niet meer heeft. Er is in ieder geval nooit meer wat overlegd.

Daarnaast wil ik opmerken dat marginale toetsing geen instrument is waarmee de ontvanger kan worden gevraagd de aanslagregeling over te doen. Indien artikel 1.1.5 van de Leidraad Invordering 2008 zo zou worden uitgelegd, is er geen sprake meer van een marginale toets. Daarmee wordt namelijk afbreuk gedaan aan het karakter van een onherroepelijk vaststaande aanslag.

(...) merk ik op dat er door de inspecteur wel een toets heeft plaatsgevonden (o.b.v. zijn aangifte). Maar dat er om gegevens is gevraagd. Die dus niet zijn overlegd.

Wat wij wel weten:

Uit de stukken (...) blijkt ook dat er een vordering van € 150.000.(is; N.o.) Een opbrengst van ongeveer € 200.000 kan dan ook aannemelijk worden geacht. (Verzoeker; N.o.) was ook in 2012 immers nog ondernemer. (verzoeker; N.o.) had nieuwe feiten kunnen aandragen door bijvoorbeeld zijn boekhouding te verstrekken. Nu dit niet is gebeurd heeft de Ontvanger besloten de aanslag 2012 in te vorderen.

In de Leidraad Invordering is als uitgangspunt opgenomen dat de marginale toetsing zich beperkt tot feiten die de ontvanger bekend zijn op het moment dat hij tot invordering overgaat. De alsnog ingediende aangifte valt daar niet onder, de gegevens daarin zijn niet nieuw. Om die reden heeft de ontvanger de ambtshalve aanslag niet globaal getoetst aan de later gedane aangifte.

Uit de brief die (de vader van verzoeker; N.o.) namens zijn zoon schrijft, blijkt dat tot 2018 geen actie ondernomen werd om aangiften in te dienen omdat hij vreesde dat de aangiften tot executie van zijn huis zouden leiden. Terwijl hij, ondanks door (de vader van verzoeker; N.o.) in zijn brief beweerde lichamelijke en geestelijke crisis waarin zijn zoon in die jaren verkeerde, wel de meeste schulden voldeed en betalingsregelingen met andere schuldeisers afsprak. De vervelende situatie waarin (verzoeker; N.o.) zich bevond leidt er dus naar mijn mening ook niet toe dat er van zulke bijzondere omstandigheden sprake is dat de aangifte toch meegenomen had moet worden. De situatie belette hem immers niet om met zijn schuldeisers bewust om te gaan.

Daarbij heb ik ook begrepen dat (...) ook heeft gereageerd en ongeveer het volgende heeft medegedeeld:

Volgens het op intranet gepubliceerde en door FJZ (Fiscale en Juridische Zaken; N.o) goedgekeurde schema moet de behandelaar bij een marginale toetsing het volgende doen: Als sprake is van een ambtshalve aanslag: toets de aanslag marginaal dus zonder op de stoel van de inspecteur te gaan zitten. Ga daarbij na of de aanslag onmiskenbaar onjuist is in de zin dat de aanslag gebaseerd is op onjuiste feiten. Doe dit met de kennis van nu over de feiten van toen. Dus als BS (belastingenschuldige; N.o) met een aangifte aankomt, betrekken we die niet in de marginale toets. Nieuwe feiten en omstandigheden of een aangifte die de belastingenschuldige niet heeft kunnen verstrekken als gevolg van bijzondere omstandigheden, worden wel meegenomen(...). Uit het bovenstaande blijkt dat de feiten ten tijde van het doen van aangifte ook bekend waren. (...) merkt ook terecht op dat uit de brief die (de vader van verzoeker; N.o.) namens zijn zoon schrijft, blijkt dat tot 2018 geen actie ondernomen werd om aangiften in te dienen omdat hij vreesde dat de aangiften tot executie van zijn huis zouden leiden)

Ik lees dat de ontvanger de toets zelf heeft gedaan conform eerdere rapporten van de NO.

Als ik nu met 'de kennis van nu over de feiten van toen' toets kom ik tot het volgende. Belanghebbende was in 2012 ondernemer (...). De inspecteur heeft voor de jaren vóór 2012 ah aanslagen (ambtshalve aanslagen; N.o) opgelegd. Er zijn geen aanwijzingen dat de inspecteur niet tot deze schatting heeft kunnen komen. De marginale toets van de ontvanger kan volgens mij niet de conclusie dragen dat de belastingaanslag over 2012 in materiële zin niet verschuldigd kan worden geacht. Het is uitdrukkelijk niet de bedoeling de alsnog ingediende aangifte in de marginale toets te betrekken.

Kortom mijn inziens samen met het bovenstaande heeft de Ontvanger de marginale toets in deze casus juist toegepast. "

## Hoe reageerde verzoeker?

De reden dat de aangifte IB/PVV 2012 zo laat is ingediend, is juist gelegen in de omstandigheid dat de boekhouding eerst op orde moest worden gebracht. De vader van verzoeker geeft aan dat verzoeker in een geestelijke crisis verkeerde en zelf niet zijn financiële zaken kon regelen.

Zijn familie heeft ingegrepen en dit voor hem gedaan. Vader biedt namens verzoeker de aangifte IB/PVV 2012 inclusief jaarcijfers aan.

Tot slot merkt de vader van verzoeker op dat hij (samen met zijn andere zoon) de meeste schulden heeft betaald om te voorkomen dat zijn zoon op straat zou komen te staan en nog verder in de problemen zou komen. Vader en broer hebben hierin actie ondernomen. Vader geeft aan dit ook te kunnen bewijzen met bewijsstukken. Verzoeker beschikte en beschikt zelf niet over de financiële middelen om zijn schulden te voldoen. Verzoeker heeft het in de jaren 2008 t/m 2010 als beginnend ondernemer financieel goed gedaan. Door faillissement van de grootste afnemer is de onderneming zwaar getroffen. Dit heeft niet geleid tot een faillissement. Wel, heeft verzoeker na terugkeer uit de kliniek uit Zuid Afrika zelf besloten om de onderneming te beëindigen en uit te schrijven uit het handelsregister bij de kamer van Koophandel.

## Hoe reageerde de Belastingdienst (invordering) op de reactie van verzoeker?

*"Ik ben nog steeds niet bereid om de achteraf ingediende aangifte te gebruiken voor de marginale toetsing van de aanslag IH 2012 t.n.v. (verzoeker; N.o.). De jaarcijfers die zijn opgenomen in de aangifte zal ik dus ook niet gebruiken.*

*Ik heb aangegeven dat de boekhouding over het jaar 2012 misschien wel zou kunnen dienen voor een marginale toetsing maar inmiddels is gebleken dat ik daarmee het beleid verder oprek dan gewenst is. Ik zal de boekhouding dan ook niet gebruiken voor een marginale toetsing.*

*Bij een marginale toetsing moet onmiskenbaar duidelijk zijn dat de opgelegde aanslag niet juist is vanwege onjuiste feiten. Zoals al eerder is aangegeven is dat in deze naar mijn mening niet het geval.*

*In uitzonderingsgevallen er sprake kan zijn van zulke bijzondere omstandigheden dat er wel naar de aangifte wordt gekeken. Maar van een dergelijk uitzonderingsgeval is hier geen sprake.*

*Eerder heeft (de vader van verzoeker; N.o.) mede namens zijn zoon, aangegeven dat de laatste in staat bleek om betalingsregelingen af te spreken met andere schuldeisers, andere schulden voldeed en bewuste keuzes maakte bij het niet doen van aangifte. U heeft aangegeven dat de vader van (verzoeker; N.o.), in tegenstelling tot zijn eerdere berichtgeving, nu aangeeft dat zijn zoon dat niet zelf heeft gedaan maar dat zijn familie dat voor hem gedaan heeft. Los van het feit dat deze verschillende berichtgeving het lastig maakt om zicht te krijgen op de feitelijke gang van zaken; van de laatste berichtgeving uitgaande heeft de familie in deze situatie voor (verzoeker; N.o.) gezorgd. Dat is niet als een dergelijke bijzondere omstandigheid aan te merken.*

*Verder heeft (de vader van verzoeker; N.o.) in een brief (...) o.a. het volgende verklaard:*

*"Eerst tegen het einde van 2012 heeft hij weer werk als ondernemer gevonden. Daar hij over de jaren 2008/2010 (na aangifte) een flinke som geld (die hij niet meer bezat) aan ib zou moeten betalen, was hij gedwongen geen aangiften in te dienen. Het gevolg zou zijn geweest dat zijn woning direct verkocht zou worden."*

*Ik concludeer hier 2 dingen uit:*

- Tegen het einde van 2012 was de situatie van verzoeker; N.o.) van dien aard dat hij weer in staat was om, bij gebrek aan een betere term, min of meer "normaal" te functioneren.*
- Voor de jaren 2008 t/m 2010 heeft hij een bewuste keuze gemaakt om geen aangiften te doen omdat hij consequenties verwachtte en vreesde.*

Ik ben er dan ook niet van overtuigd dat het ziektebeeld van (verzoeker; N.o.), hoe vervelend op zichzelf ook, de oorzaak ervan is geweest dat hij niet in staat is geweest eerder aangifte voor het jaar 2012 te doen. De verwachte en gevreesde consequenties van het doen van een aangifte voor de jaren 2008 t/m 2010 gelden immers ook voor de aangifte over het jaar 2012."

## **Hoe reageerde verzoeker op het verslag van bevindingen?**

Kort samengevat geeft verzoeker aan: Ik kamp vanaf mijn tienerjaren met verslavingsproblemen. In 1999 ben ik met hulp van Jeugdzorg Brabant intensief behandeld voor mijn verslaving. Mijn problemen verergerden door de tegenslagen in 2010/2012. Tijdens mijn ziekte heb ik mij nooit zorgen gemaakt over mijn financiële situatie. Pas na mijn opname door de GGZ en uiteindelijk een opname in een verslavingskliniek in Zuid-Afrika is dit veranderd.

Mijn vader is in september 2017 gestart met overleg met de Belastingdienst. Door spanningen en moeilijkheden in de vader-zoonrelatie hebben de werkzaamheden vertraging opgelopen en heeft mijn vader in maart 2018 de aangiften IB/PVV voor de jaren 2008 tot en met 2012 bij de ontvanger ingediend en verzocht om marginale toetsing.

Voor zover er afspraken zijn gemaakt met schuldeisers is dit gedaan door mijn vader en broer. Het betroffen voornamelijk schulden in de privé sfeer zoals: hypotheeklasten, ziektekostenverzekering, verzekeringen, energiekosten, schuld CJIB en in de moeilijkste tijden leefgeld.

Verzoeker en vader geven tot slot aan dat de schatting van de aanslag IB/PVV 2012 niet redelijk en niet billijk is en uitsluitend lijkt te kunnen worden verklaard door een verhoging van de jaarlijkse schatting. Zoals eerder aangegeven zijn zij bereid om alle gegevens te verstrekken die de inspecteur en ontvanger nodig achten om de aanslag IB/PVV 2012 te herzien.

## **Hoe reageerde de Belastingdienst (invordering) op het verslag van bevindingen?**

De Belastingdienst reageerde – kort samengevat – als volgt. De ontvanger heeft de materiële verschuldigdheid van de aanslag IB/PVV 2012 getoetst. Hij heeft alsnog de door verzoeker nadien ingediende stukken en de situatie van verzoeker (verslavingsproblematiek) in zijn beoordeling betrokken. Het onderzoek leidt tot de conclusie dat deze aanslag buiten invordering moet worden gesteld.

## **Toetsingskader**

Als het gaat om klachten over de marginale toetsing op de materiële verschuldigdheid van aanslagen door de ontvanger van de Belastingdienst dan is de rol van de Nationale ombudsman het bieden van aanvullende rechtsbescherming. Dit omdat er geen mogelijkheid is om een oordeel van de belastingrechter te vragen. Onze rol is beperkt. Wat wij niet kunnen is "op de stoel van de Belastingdienst gaan zitten". Anders gezegd als de Belastingdienst in redelijkheid tot zijn besluit heeft kunnen komen, is er geen aanleiding om die beslissing als niet behoorlijk aan te merken. Het is niet aan de Nationale ombudsman om in volle omvang naar de juistheid van de opgelegde aanslagen te kijken.

## **Wat is het oordeel van de Nationale ombudsman?**

### *Algemeen*

Het redelijkheidsvereiste houdt in dat overheidsinstanties de verschillende belangen tegen elkaar afwegen en dat de uitkomst hiervan niet onredelijk is.

Wanneer sprake is van onherroepelijk vaststaande aanslagen of van aanslagen waarvoor geen ambtshalve vermindering meer kan worden gevraagd dan toetst de ontvanger op verzoek van de belastingschuldige de materiële verschuldigdheid van de aanslagen marginaal. Blijkt bij de toetsing dat een belastingaanslag in materiële zin niet verschuldigd kan worden geacht, dan neemt de ontvanger voor een dergelijke aanslag geen invorderingsmaatregelen. Over wat hierbij van de ontvanger mag worden verwacht heeft de Nationale ombudsman zich uitgesproken in zijn rapport van 18 april 2016, nummer 2016/037. Marginale toetsing is niet bedoeld als middel waarmee de ontvanger kan worden gevraagd om de aanslagregeling door de inspecteur over te doen. Het is aan de belastingschuldige om aannemelijk te maken dat er

gegronde twijfels zijn bij de verschuldigdheid van een onherroepelijk vaststaande belastingaanslag. Als de belastingschuldige daarin slaagt, dient de ontvanger de aanslag marginaal te toetsen. De ontvanger dient daarbij kennis te nemen van het dossier waarbij een basale kennis van het fiscaal- en bestuursprocesrecht een randvoorwaarde is.

Verzoeker heeft de ontvanger gevraagd om de materiële verschuldigdheid van de aanslag IB/PVV 2012 te toetsen. Volgens verzoeker blijkt uit de alsnog in 2018 ingediende aangifte (onderbouwd met jaarcijfers en boekhouding) dat de ambtshalve opgelegde aanslag onmiskenbaar te hoog is vastgesteld (geschat). De Belastingdienst stelt dat marginale toetsing van de ambtshalve aanslag IB/PVV 2012 aan de alsnog na het opleggen van de aanslag opgestelde en ingediende aangifte IB/PVV 2012 (onderbouwd met jaarcijfers en boekhouding) niet mogelijk is. Hierbij wordt verwezen naar een schema toepassing marginale toetsing door ontvanger (zie bijlage 1).

De Belastingdienst vindt dat feiten die bij verzoeker ten tijde van het opleggen van de belastingaanslag bekend waren, op een later tijdstip niet meegenomen kunnen worden bij de behandeling van een verzoek om marginale toetsing.

Slechts in bijzondere omstandigheden is het volgens de ontvanger mogelijk om alsnog later overgelegde informatie in de marginale toetsing mee te nemen.

#### *De aanslag IB/PVV 2012*

De omstandigheden zijn hier als volgt. Verzoeker heeft wegens persoonlijke omstandigheden verzuimd om tijdig zijn aangifte IB/PVV 2012 in te dienen. Daarmee is door verzoeker niet aan zijn fiscale verplichtingen voldaan. Daarom wordt aan hem op 18 maart 2015 een ambtshalve aanslag IB/PVV 2012 opgelegd naar een geschat belastbaar inkomen van + € 201.092. Pas op 29 maart 2018 heeft verzoeker zijn administratie op orde en dient hij aan de hand van zijn jaarcijfers alsnog een verlate aangifte IB/PVV 2012 naar een belastbaar inkomen van - € 29.016. Gegeven de in de Leidraad Invordering 2008 neergelegde opdracht aan de ontvanger valt zonder nadere toelichting, die hier ontbreekt, niet te begrijpen waarom de ontvanger onder de omstandigheden van dit geval in de behandeling van het verzoek om marginale toetsing van de aanslag niet bereid is de nadien overgelegde informatie te willen betrekken. Dit zou immers de marginale toetsing in een situatie zoals die hier speelt, en die niet zeer uitzonderlijk is, zinloos maken. Ook tegen de achtergrond en het doel van het toepasselijke beleid is de door de ontvanger aangebrachte beperking op basis van het door hem gehanteerde schema (zie bijlage 1) niet goed te begrijpen noch als redelijk in zijn uitwerking te beschouwen. Evenmin strookt deze beperking met ons rapport van 18 april 2016, nummer 2016/037, waarin is uitgewerkt wat van de ontvanger mag worden verwacht bij een verzoek om marginale toetsing. Wel merkt de Nationale ombudsman op dat inderdaad niet van de Belastingdienst verwacht hoeft te worden dat hij de door verzoeker alsnog ingediende aangifte met onderliggende stukken in behandeling neemt als ware deze tijdig ingediend. De Belastingdienst mag volstaan met een globale toets daarvan en dient op basis van de uitkomst daarvan te bepalen of een marginale toets aan de orde is. Het gaat niet aan van de Belastingdienst een verdergaande beoordeling te verwachten.

Het mag zo zijn dat verzoeker al in het kader van de behandeling van een verzoek om ambtshalve vermindering de gelegenheid is geboden om een aangifte in te dienen en dat deze daarvan geen gebruik heeft gemaakt. Hoewel dat laatste verzoeker zeker valt aan te rekenen, mag dat echter naar het oordeel van de Nationale ombudsman niet zover strekken dat die gegevens ook in een verzoek als hier aan de orde is niet meer zouden mogen worden beoordeeld. Uiteraard binnen de kaders van de behandeling van een dergelijk verzoek zoals hierboven ook toegelicht.

De ontvanger heeft in zijn reactie op het verslag van bevindingen alsnog de aanslag IB/PVV 2012 materieel beoordeeld. Bij zijn beoordeling heeft hij de aangeboden aangifte IB/PVV 2012 (inclusief onderliggende jaarstukken) en de situatie van verzoeker (verslavingsproblematiek) betrokken. De marginale toetsing leidt hem tot de conclusie dat de aanslag IB/PVV 2012 buiten invordering moet worden gesteld. Hoewel de Nationale ombudsman met instemming hiervan kennis neemt, kan dit niet anders worden uitgelegd dan dat de Belastingdienst bij nader inzien van oordeel is dat een juiste beoordeling van het verzoek had geleid tot deze uitkomst. Dat betekent dat de aanvankelijke beoordeling niet juist is geweest. Dat leidt dan tot de conclusie dat de onderzochte gedraging niet behoorlijk is.



## **Conclusie**

De klacht over de onderzochte gedraging van de ontvanger van de Belastingdienst is gegrond wegens schending van het redelijkheidsvereiste.

De Nationale ombudsman heeft met instemming kennisgenomen van de reactie van de ontvanger om de materiële verschuldigdheid van de aanslag IB/PVV 2012 alsnog marginaal te toetsen.

De Nationale ombudsman,

Reinier van Zutphen

## Relevante wet- en regelgeving

---

### Leidraad Invordering 2008

Geldend van 01-01-2020 t/m heden

---

#### 1.1.5. Awb en algemene beginselen van behoorlijk bestuur

In de invordering wordt zoveel mogelijk gehandeld in overeenstemming met de Awb en het Besluit Fiscaal bestuursrecht, ondanks het feit dat artikel 3:40, titels 4.1 tot en met 4.3, artikel 4:125, titel 5.2, de hoofdstukken 6 en 7, en afdeling 10.2.1 Awb niet van toepassing zijn op de wet.

Dit betekent onder meer dat de beslistermijnen uit de Awb inclusief de mogelijkheden tot verlenging van toepassing zijn, tenzij de wet, de regeling of deze leidraad anders bepaalt. Voor beschikkingen op aanvraag geldt daarom een termijn van acht weken met de mogelijkheid hiervan af te wijken door een redelijke termijn te noemen (zie artikel 4:13, 4:14 en 4:15 Awb).

Voor het beslissen op bezwaarschriften geldt een verdagingstermijn van maximaal zes weken en de mogelijkheid tot verder uitstel in gezamenlijk overleg (artikel 7:10 Awb). Voor het beslissen op beroepschriften bij administratief beroep geldt een verdagingstermijn van maximaal zes weken en de mogelijkheid tot verder uitstel in gezamenlijk overleg (artikel 7:24 Awb).

Het uitgangspunt met betrekking tot de Awb-conforme werkwijze geldt niet voor de regeling inzake de dwangsom bij niet tijdig beslissen (artikel 4:17 Awb). Het laatste betekent dat bij de uitvoering van de wet de dwangsom uitsluitend van toepassing is op de volgende gevallen:

- bezwaarschriften tegen beschikkingen vaststelling executiewaarde bodemzaak als bedoeld in artikel 22bis, negende lid, van de wet;
- bezwaarschriften tegen beschikkingen betalingskorting als bedoeld in artikel 30, eerste lid, van de wet;
- bezwaarschriften tegen beschikkingen invorderingsrente als bedoeld in artikel 30, eerste lid, van de wet;
- bezwaarschriften tegen beschikkingen aansprakelijkstelling als bedoeld in artikel 49, eerste lid, van de wet;
- bezwaarschriften tegen beschikkingen kostenvergoeding bij een onrechtmatig opgelegde verplichting als bedoeld in artikel 62a, eerste lid, van de wet;
- bezwaarschriften tegen beschikkingen bestuurlijke boete als bedoel in artikel 63b van de wet;
- bezwaar- en beroepschriften als bedoeld in artikel 7, eerste lid, van de Kostenwet invordering rijksbelastingen; en
- bezwaarschriften tegen voor bezwaar vatbare beschikkingen als bedoeld in de regeling.

Een andere bepaling uit de Awb die van overeenkomstige toepassing is bij invordering is artikel 4.84 Awb. Op grond van die bepaling is het mogelijk af te wijken van de beleidsregels zoals die zijn opgenomen in deze leidraad. Dit is gerechtvaardigd als toepassing van die regels voor een of meer belanghebbenden gevolgen zou hebben die vanwege bijzondere omstandigheden onevenredig zijn in verhouding tot de doelen die de leidraad dient.

Dit laatste zal slechts bij hoge uitzondering aan de orde zijn. Het afwijken van beleidsregels leidt in de regel immers tot schending van het gelijkheidsbeginsel. Er moet dus sprake zijn van daadwerkelijk bijzondere omstandigheden op grond waarvan onverkorte toepassing van de leidraad onevenredig nadeel voor de betrokkene zou opleveren. Dit criterium gaat aanzienlijk verder dan een belangenafweging als bedoeld in artikel 3:4 Awb.

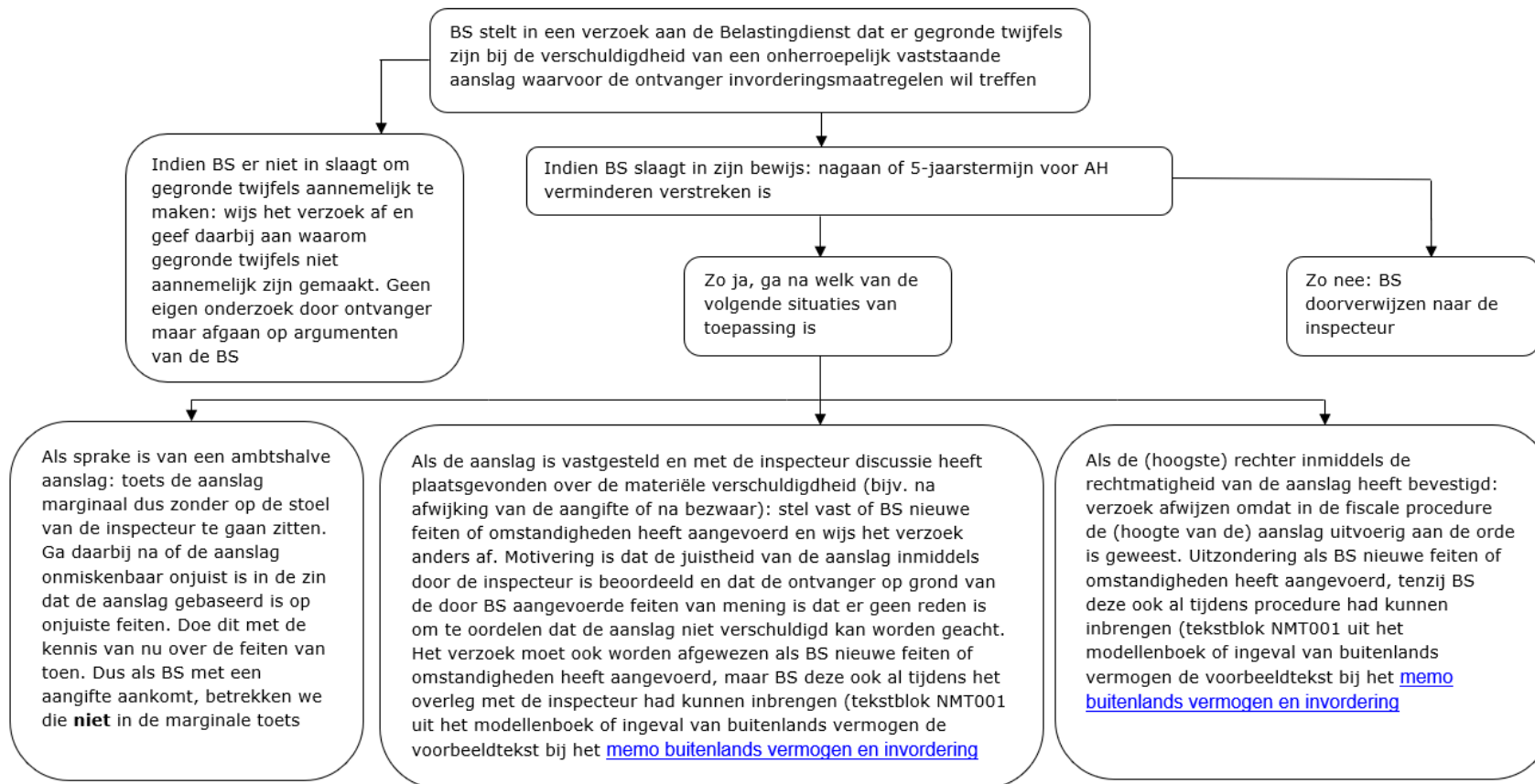
Naast het zoveel mogelijk handelen in overeenstemming met de Awb moet de ontvanger bij zijn handelen de algemene beginselen van behoorlijk bestuur in acht nemen, ook als sprake is van privaatrechtelijke handelingen (beslag, executoriale verkoop en dergelijke). Dit betekent onder meer dat als de belastingschuldige in een verzoek aan de Belastingdienst aannemelijk heeft gemaakt dat er gegronde twijfels zijn bij de verschuldigdheid van een onherroepelijk geworden belastingaanslag, de ontvanger de belastingaanslag marginaal toetst. Onder een onherroepelijk vaststaande belastingaanslag wordt in dit verband verstaan een belastingaanslag waartegen geen bezwaar of beroep meer open staat en waarvoor evenmin een ambtshalve beoordeling mogelijk is in verband met termijnoverschrijding. Wanneer bij de marginale toetsing blijkt dat een belastingaanslag in materiële zin niet verschuldigd kan worden geacht, neemt de

ontvanger voor een dergelijke aanslag geen invorderingsmaatregelen. Onder invorderingsmaatregelen worden niet alleen dwangmaatregelen zoals de tenuitvoerlegging van een dwangbevel, maar ook de verrekening van een belastingaanslag met belastingteruggaven begrepen. Uitgangspunt hierbij is dat de marginale toetsing zich beperkt tot feiten die de ontvanger bekend zijn op het moment dat hij tot invordering overgaat. De verrekening van een belastingaanslag waarvan is gebleken dat die in materiële zin niet verschuldigd is met een belastingteruggave wordt niet ongedaan gemaakt, tenzij het verzoek daartoe heeft plaatsgevonden binnen één maand nadat de verrekening is bekendgemaakt.

## Achtergrond/bijlage

Bijlage 1:

### Schema toepassing marginale toetsing door ontvanger



Voorbeelden van bijzondere omstandigheden zijn: langdurig verblijf in het buitenland of ziekte