



nationale ombudsman

Rapport

De beoordeling in beroep door de directeur is te beperkt en niet voldoende gemotiveerd

Het oordeel

Op basis van het onderzoek vindt de Nationale ombudsman de klacht over de directeur Belastingen van de Belastingdienst deels gegrond.

Wat is de klacht?

Blok BV¹ klaagt erover dat de directeur Belastingen van de Belastingdienst (hierna: de directeur) afwijzend heeft beslist op haar twee beroepschriften tegen het intrekken van het uitstel van betaling.

Waar gaat het om?

Aan Blok BV is bijzonder uitstel verleend vanwege de coronacrisis² (zie ook de bijlage, onder 1). Dit houdt in dat de belastingschuld die is opgebouwd in de periode van 12 maart 2020 tot 1 april 2022 moet worden voldaan in maandelijkse termijnen gedurende vijf jaren. De maandelijkse termijnen starten op 1 oktober 2022. Vanaf 1 april 2022 moet worden voldaan aan alle nieuwe betalingsverplichtingen.

Om gebruik te kunnen blijven maken van het bijzonder uitstel geldt als voorwaarde dat vanaf 1 oktober 2022 de maandelijkse termijnen van de betalingsregeling worden betaald en eveneens vanaf die datum wordt voldaan aan alle nieuwe aangifte- en betalingsverplichtingen.

Ook is aan Blok BV afzonderlijk uitstel van betaling verleend voor een openstaande belastingschuld over 2022 (regulier uitstel). Het gaat om een aanslag omzetbelasting (tweede kwartaal 2022) en loonheffingen (november 2022) voor een bedrag van samen ruim € 19.000. Ook hiervoor geldt als voorwaarde dat de lopende verplichtingen moeten worden nagekomen.

Op 26 juni 2023 is het bijzonder uitstel ingetrokken omdat Blok BV achterliep met het betalen van de termijnen van de betalingsregeling en ook niet op tijd en/of volledig had voldaan aan alle aangifte- en betalingsverplichtingen voor alle belastingen vanaf 1 oktober 2022.

Op 6 juli 2023 is het verleende uitstel voor de aanslagen omzetbelasting en loonheffingen ingetrokken omdat niet meer werd voldaan aan de voorwaarde dat de lopende verplichtingen stipt worden nagekomen.

Blok BV stelde in juli 2023 beroep in tegen beide beslissingen om het uitstel van betaling in te trekken. Blok BV wees op contacten die zij had gezocht met de Belastingdienst (de ontvanger). Er was wel contact geweest met de deurwaarder, maar daarna bleef het weer stil. Er is gebeld met de Belastingtelefoon. Volgens Blok BV wordt miskend dat zij heeft geprobeerd om het uitstel voort te zetten dan wel op te rekken naar een termijn van zeven jaar.

Blok BV erkende dat er een achterstand was in het betalen van de belastingschuld. Maar dat er nu goede maanden werden gedraaid en dat geprobeerd werd deze in te lopen. Blok BV wilde graag een allesomvattende regeling om alle belastingschuld op een schappelijke manier te kunnen betalen. Zij wilde daarover een gesprek met de Belastingdienst. Zij benadrukte dat het lastig bleek om in contact te komen met de Belastingdienst terwijl er door de Belastingdienst in aan Blok BV gestuurde brieven wel conclusies worden getrokken.

De Belastingdienst (de ontvanger) reageerde op 9 augustus 2023. Blok BV werd gewezen op de mogelijkheid van het vragen van een betaalpauze van maximaal zes maanden. Met daarbij als voorwaarde dat de gehele achterstand in de termijnbetalingen en de gehele achterstand in de aangifte- en betalingsverplichtingen voor alle belastingen vanaf 1 oktober 2022 alsnog werd ingelopen voor 23 augustus 2023. Wel werd opgemerkt dat de achterstand in termijnbetalingen inmiddels meer dan zes maanden (waarvoor een betaalpauze mogelijk zou zijn) was; 11 maanden met een bedrag van € 67.012. Daarom moesten de missende vijf maandtermijnen met een bedrag van € 30.460 voor 23 augustus 2023 betaald worden. In dat geval kon alsnog gebruik worden gemaakt van een betaalpauze voor de overige zes maanden.

¹ Gefingeerde naam.

² Artikel 3.5 van het Besluit van 13 september 2022, nr. 2022-219271, Staatscourant nr. 24204 19 september 2022.

De behandeling van de beroepschriften

Het uitstel voor de openstaande schuld over 2022; het reguliere uitstel

Blok BV werd gehoord in verband met het ingestelde beroep. Zij liet weten dat zij software maakt op een (zeer) hoog niveau. Het bedrijf bestaat al zo'n 12 jaar. Ook de klanten van Blok BV hebben last gehad van de coronamaatregelen. Daardoor betaalden zij niet op tijd. Inmiddels gaat het volgens Blok BV weer goed en de omzet in 2023 nadert een miljoen euro. Ook voor de komende jaren ziet het er goed uit. Blok BV stelt voor een bedrag van € 10.000 per maand te betalen. Dat bedrag aangevuld met een plus als de omstandigheden dat toestaan. In de tussentijd zijn andere schuldeisers zoals de verhuurder betaald.

In het advies³ van de ontvanger aan de directeur stond dat de lopende verplichtingen nog steeds niet werden nagekomen. De directeur besliste op 20 december 2023 afwijzend op het beroep. Voor de bewuste aanslagen was een betalingsregeling verleend waarbij voorwaarden golden. Eén van die voorwaarden was dat de nieuw opkomende verplichtingen moesten worden bijgehouden. Aan deze voorwaarde is niet voldaan. Daarom mocht het uitstel worden ingetrokken.

Het bijzonder uitstel

De directeur besliste op 1 februari 2024 afwijzend op het beroep⁴. Hij overwoog dat in deze procedure alleen wordt beoordeeld of Blok BV zich heeft gehouden aan de voorwaarden waaronder het uitstel is verleend.

Daarbij wordt uitgegaan van de datum van de brief waarin het uitstel is beëindigd.

De directeur constateerde dat de ontvanger heeft gehandeld volgens het beleid zoals verwoord in het Besluit noodmaatregelen coronacrisis⁵.

Volgens dit beleid is aan Blok BV een bijzondere corona-betalingsregeling toegekend van 60 maanden. Één van de voorwaarden van deze betalingsregeling is dat Blok BV ingaande 1 oktober 2022 maandelijks het bij beschikking vastgestelde aflossingsbedrag diende te betalen. Deze aflossingsverplichtingen moest Blok BV stipt bijhouden.

Blok BV heeft sinds 1 oktober 2022 niet alle maandelijks termijnen betaald op de corona-betalingsregeling. Daarnaast zijn de nieuw opkomende fiscale verplichtingen na 1 oktober 2022 niet bijgehouden (aanslagen loonheffing 2023).

Dat betekent dat niet is voldaan aan de voorwaarden van de corona-betalingsregeling.

De directeur wees er nog op dat Blok BV de afgelopen periode diverse brieven heeft ontvangen waarin werd gewezen op de achterstand in de aflossingen en de mogelijke consequenties. Volgens de directeur is daar niet op gereageerd of naar gehandeld. De achterstand in de aflossingen is niet ingelopen.

De directeur oordeelde dat de ontvanger de verleende corona-betalingsregeling terecht heeft ingetrokken.

De directeur ging afsluitend nog in op de wens van Blok BV om een schappelijke betalingsregeling voor alle openstaande aanslagen. Hij adviseerde Blok BV om een nieuw verzoek om uitstel van betaling in te dienen met het daarvoor bestemde verzoekformulier "uitstel van betaling voor ondernemingen". Hij verwees Blok BV hiervoor naar de website van de Belastingdienst. En voor telefonisch contact kon Blok BV vragen om een terugbelverzoek van de ontvanger via de Belastingtelefoon.

Blok BV heeft inmiddels bij de Belastingdienst (de ontvanger) een verzoek gedaan voor een nieuwe betalingsregeling voor alle openstaande belastingaanslagen als bedoeld in de aanvullende informatie van de directeur. Dus voor zowel de aanslagen die opgenomen waren in de corona-betalingsregeling als de aanslagen die vallen onder de lopende fiscale verplichtingen.

³ Het beroep tegen het intrekken van uitstel wordt ingediend bij de ontvanger. Deze stuurt het beroep met een advies door ter behandeling aan de directeur.

⁴ In deze procedure werd Blok BV niet gehoord omdat het beroep niet tijdig was ingediend.

⁵ Besluit van 13 september 2022, nr. 2022-219271, Staatscourant nr. 24204 19 september 2022, zie bijlage onder 1.

De klacht bij de Nationale ombudsman

Blok BV liet weten de schulden niet in één keer te kunnen betalen. Dat zou een faillissement betekenen.

Bij de klacht had Blok BV gevoegd een brief aan de directeur van 15 januari 2024. Hierin werd ingegaan op de achtergrond van de ontstane betalingsproblemen. Benadrukt werd dat pas in 2023 weer goed wordt gedraaid.

Onderzoek Nationale ombudsman

Het onderzoek van de Nationale ombudsman richt zich op de beslissingen van de directeur op de ingediende beroepschriften. De Nationale ombudsman heeft in het onderzoek gevraagd om een reactie van zowel de Belastingdienst als de staatssecretaris van Financiën. De Belastingdienst vanwege de behandeling van de spelende zaak. De staatssecretaris is benaderd omdat het beleid dat geldt voor de invordering van coronaschulden (al dan niet in combinatie met nieuwe opkomende schulden) Belastingdienst breed speelt. Ook zijn een aantal specifieke vragen geteld.

Reactie Staatssecretaris van Financiën en de Belastingdienst

Van de staatssecretaris van Financiën en de Belastingdienst werd een gezamenlijke reactie ontvangen. In het vervolg wordt deze aangehaald als de reactie van de Belastingdienst.

Het contact met de ontvanger

Er is geprobeerd om telefonisch contact te krijgen met Blok BV. Dat is echter niet gelukt en het was bovendien niet mogelijk om een voicemail in te spreken. Wel zijn er contacten geweest via de Belastingtelefoon. Op 16 september 2022 en 30 januari 2023 heeft Blok BV met de Belastingtelefoon gebeld. Dat leidde tot acties van zowel Blok BV als de ontvanger; uitstelverzoeken en beslissingen daarop. Het is dan ook aannemelijk dat de contacten met de Belastingtelefoon tot een resultaat, namelijk uitstel van betaling, geleid hebben.

Ook is er contact geweest met de belastingdeurwaarder op 22 mei 2023. Daarin kwam aan de orde dat Blok BV diverse malen contact heeft gehad met de Belastingdienst over het bijhouden van de lopende verplichtingen. En daarnaast dat er nog een verzoek bij de ontvanger lag. Van een probleem om contact te krijgen lijkt in elk geval geen sprake te zijn, althans niet dat dit aan de ontvanger te wijten is. Het verzoek dat er op dat moment nog lag is op 25 mei 2023 gemotiveerd afgewezen.

Voor de schriftelijke berichten geldt dat deze niet slechts afwijzingen of intrekkingen bevatten. In de door de ontvanger verzonden brieven zijn steeds handelingsperspectieven van Blok BV geschetst. De ontvanger heeft uiteengezet aan welke voorwaarden de verzoeken moesten voldoen om toegewezen te kunnen worden. Bovendien is vermeld welke mogelijkheden er waren als niet langer aan de verplichtingen voldaan kan worden. Daarmee heeft de ontvanger ondanks het ontbreken van (direct) persoonlijk contact getracht om Blok BV schriftelijk vooruit te helpen. Gezien het voorgaande herkent de ontvanger zich dan ook niet in het door Blok BV geschetste beeld.

De motivering van de beslissing

De directeur toetst in beroep of de ontvanger zijn beslissing op de juiste gronden heeft genomen en of de ontvanger daarbij in alle redelijkheid tot zijn beslissing heeft kunnen komen. Bij de intrekking van een corona-betalingsregeling (Besluit noodmaatregelen coronacrisis) is van belang of de voorwaarden waaronder de corona-betalingsregeling is verleend, zijn nagekomen. Ook bij de intrekking van een reguliere betalingsregeling naast een corona-betalingsregeling is van belang of de voorwaarden waaronder de betalingsregeling is verleend, zijn nagekomen. Bij de intrekking kunnen bovendien de bijzondere

omstandigheden een rol spelen⁶. In beroep is slechts getoetst of de voorwaarden waaronder de betalingsregelingen zijn verleend, zijn nagekomen. Daarbij is geconstateerd dat aan de voorwaarden van de betalingsregelingen niet was voldaan. Om die reden heeft de directeur geconcludeerd dat de ontvanger beide betalingsregelingen terecht heeft ingetrokken. In beroep is niet getoetst of er sprake is van bijzondere omstandigheden zoals hiervoor bedoeld. De beslissing is daarmee onvoldoende gemotiveerd.

De lopende verplichtingen

De lopende verplichtingen worden niet nagekomen. De loonheffing is vanaf oktober 2022 niet meer tijdig afgedragen en staat nog vrijwel volledig open vanaf januari 2023. De omzetbelasting (OB) is vanaf het tweede kwartaal 2022 (direct na einde van de coronatijdvakken) niet meer tijdig afgedragen en staat nog open vanaf het tweede kwartaal 2023. De loonheffing tijdvak december 2023 met laatste betaaldatum 31 januari 2024 en de kwartaalaangifte OB over het 4e kwartaal 2023 met laatste betaaldatum 31 januari 2024 zijn niet voldaan. Inmiddels had ook de loonheffing tijdvak januari 2024 betaald moeten zijn. Volgens de systemen is op 9 februari 2024 aangifte ingediend, maar is er nog niet betaald. Er is op het moment van navraag bij de ontvanger echter nog geen naheffingsaanslag opgelegd. De belastingschuld zal naar verwachting verder toenemen.

Is sprake van een levensvatbare onderneming?

Blok BV geeft aan dat sprake is van herstel (weer een goedlopend bedrijf) en dat bij intrekking van het uitstel een faillissement dreigt. In de beslissing op het beroep is dit belang niet meegewogen. Er is bovendien geen afweging gemaakt of er sprake is van een levensvatbare onderneming. Dit had wel moeten gebeuren. Dat betekent niet dat dit tot een andere uitkomst van de beroepsprocedure zou hebben geleid. De lopende fiscale verplichtingen worden sinds medio 2022 niet tijdig en volledig bijgehouden. Aldus is sprake van structurele betalingsproblemen en kan zonder nadere onderbouwing door Blok BV (die ontbreekt) niet worden gezegd dat zij een levensvatbare onderneming is. De omstandigheid dat het intrekken van het uitstel zou kunnen leiden tot het faillissement van de onderneming is dan op zichzelf geen reden om van het beleid of te wijken.

Bijzondere gevallen

Voor een algemene weergave zie de bij dit rapport horende bijlage onder 1. en 2.

De bijzondere gevallen vertaald naar Blok BV

1. Het verlengen van de betalingsregeling naar zeven jaar.

Blok BV heeft verzocht om een regeling op door haar zelf geschetste voorwaarden. Er is geen liquiditeitsprognose overgelegd, er is geen derdenverklaring toegevoegd en de jaarstukken van de afgelopen boekjaren zijn niet bijgevoegd. Gezien de aard van het verzoek en dat de lopende verplichtingen niet werden nagekomen was er voor de ontvanger geen aanleiding deze informatie alsnog op te vragen. In totaal staat er namelijk nog een bedrag van € 150.057 open op aanslagen met een betaaldatum vanaf 1 april 2022. Op de coronabetalingsregeling zijn 17 betaaltermijnen verstreken van € 6.092, zodat daarop inmiddels € 103.564 betaald had moeten zijn. Daarmee is sprake van een betaalachterstand van € 253.621. Dit bedrag valt lager uit indien de ontvanger een betaalpauze hanteert van zes maanden en een kwartaalbetaling zou accepteren. In dat geval moeten negen termijnen (€ 54.828) op de coronabetalingsregeling betaald worden (inclusief lopende verplichtingen totaal € 204.885) en moeten eind maart 2024 nog drie termijnen (met een verhoogd maandbedrag i.v.m. de betaalpauze) worden voldaan. Daarnaast moeten eventuele nieuwe achterstanden (zoals die in de loonheffing januari 2024) direct worden betaald en moeten inmiddels verschuldigde invorderingskosten dan nog worden voldaan. De totale schuld van Blok BV bedroeg € 530.978.

2. Het treffen van een nieuwe maatwerkregeling voor de totale belastingschuld.

Blok BV voldoet aan geen van de eisen. Een derdenverklaring is niet aanwezig. Bovendien zijn geen cijfers overgelegd om de levensvatbaarheid te beoordelen, is niet aannemelijk gemaakt dat de problemen van tijdelijke aard zijn en dat zij voor een bepaald tijdstip zullen worden opgelost. Blok BV komt daarom niet in

⁶ artikel 1.1.5a Leidraad Invordering 2008 jo artikel 4:84 van de Algemene wet bestuursrecht (Awb).

aanmerking voor een maatwerkregeling. De ontvanger heeft de levensvatbaarheid van belanghebbende gezien het ontbreken van informatie niet hoeven beoordelen.

3. Kwijtschelding in het kader van sanering.

Er is geen saneringsverzoek ingediend. Daarom is in dit kader geen onderzoek gedaan naar de levensvatbaarheid van Blok BV.

4. Artikel 4:84 Awb (de inherente afwijkingsbevoegdheid).

Het argument van de levensvatbaarheid is summier opgenomen in beide beroepschriften van Blok BV. Blok BV geeft eigenlijk slechts aan dat de achterstand ingelopen wordt en nu zakelijk goede maanden worden gedraaid. Tijdens het hoorgesprek van 27 november 2023 is dit wederom summier toegelicht. Op het argument van de levensvatbaarheid is in beide uitspraken helemaal niet ingegaan. Zoals eerder opgemerkt was het beter geweest dat wel te doen. Daarmee zijn beide uitspraken op dit punt onvoldoende gemotiveerd. Indien en voor zover de ontvanger wel zou zijn ingegaan op het argument van de levensvatbaarheid, zou dit niet tot een andere uitkomst hebben geleid. De enkele stelling van Blok BV dat zij levensvatbaar is, is niet voldoende. Dit zal moeten worden onderbouwd met stukken, waaronder de jaarstukken over de afgelopen jaren en een liquiditeitsprognose. Blok BV heeft deze stukken niet overgelegd. Bovendien bleek uit de omstandigheden nu juist dat Blok BV niet levensvatbaar is, althans dat de betaalproblemen van Blok BV structureel van aard zijn. Blok BV komt immers stelselmatig haar verplichtingen niet dan wel niet tijdig na.

Algemeen

De Belastingdienst heeft kritisch naar het eigen handelen gekeken en daarbij een aantal verbeterpunten geconstateerd. De ontvanger constateert dat diverse herhaalde verzoeken niet in behandeling zijn genomen als beroepschrift, waar dit formeel wel had moeten gebeuren. De behandelend ontvanger heeft toegelicht dat het te dienen doel hiervan zou zijn om Blok BV nog een extra kans te bieden orde op zaken te stellen. In zijn brieven gaat de ontvanger in op de voorwaarden en handelingsperspectieven, maar de ontvanger gaat onvoldoende in op de door Blok BV geschetste omstandigheden. Het had op de weg van de ontvanger gelegen om hier meer aandacht aan te besteden. Daarbij merkt de ontvanger echter wel op dat dit niet tot een andere uitkomst zou hebben geleid, omdat het beleid geen ruimte biedt om aan de verzoeken van belanghebbende tegemoet te komen en van een bijzondere situatie naar het oordeel van de ontvanger geen sprake is.

Het oordeel van de Nationale ombudsman

Aan Blok BV is zowel bijzonder uitstel voor de ontstane corona-schuld verleend als 'regulier' uitstel⁷ voor een aantal specifieke belastingaanslagen uit 2022. Voor beide situaties geldt de voorwaarde dat lopende verplichtingen moeten worden nagekomen. Voor het bijzonder uitstel daarnaast dat de betaaltermijnen worden voldaan. Omdat aan die voorwaarden niet werd voldaan, werden beide 'uitstelregelingen' ingetrokken. Hiertegen heeft Blok BV beroep ingesteld. Daarop heeft de directeur afwijzend beslist. De Nationale ombudsman heeft de beslissingen getoetst en concludeert dat de beslissingen niet voldoende zijn gemotiveerd. Wel zijn de beslissingen inhoudelijk juist.

De wijze waarop de Nationale ombudsman omgaat met klachten over beslissingen op verzoeken om een betalingsregeling voor coronaschulden.

Het vereiste van goede motivering houdt in dat de overheid haar handelen en haar besluiten duidelijk aan de burger uitlegt. Daarbij geeft zij aan op welke wettelijke bepalingen de handeling of het besluit is gebaseerd, van welke feiten zij is uitgegaan en hoe zij rekening heeft gehouden met de belangen van de burgers. Deze motivering moet voor de burger begrijpelijk zijn.

⁷ Artikel 25.6 van de Leidraad Invordering 2008.

Meer specifiek voor de behandeling van deze klacht geldt daarbij het volgende. Voor bedrijven die tijdens corona een belastingschuld hebben opgebouwd bestaat een soepele regeling. Het doel van die regeling is het ondersteunen van in de kern gezonde ondernemingen bij het aflossen van de belastingschuld. Vanaf 1 oktober 2022 hebben ondernemers vijf jaar de tijd om deze opgebouwde belastingschuld af te lossen⁸. Een eis is dat de lopende verplichtingen worden nagekomen. In principe wordt voor ontstane achterstand in de betaling daarvan geen aanvullend uitstel verleend en kan het verleende uitstel bij ontstane achterstanden worden ingetrokken⁹. De Nationale ombudsman begrijpt dit uitgangspunt. Wel vindt de Nationale ombudsman dat de Belastingdienst oog moet houden voor bijzondere omstandigheden waardoor tijdelijk niet aan alle betalingsverplichtingen kan worden voldaan. Daarbij moet ook aandacht bestaan voor het belang waarop de bijzondere regeling ziet. Kort gezegd het overeind houden van in de kern gezonde ondernemingen. De Nationale ombudsman bekijkt of de Belastingdienst daarvoor bij zijn beslissing voldoende oog heeft gehad.

De wijze van behandeling door de directeur en de motivering van de beslissingen

De directeur toetst of de ontvanger zijn beslissing op de juiste gronden heeft genomen en of de ontvanger daarbij in alle redelijkheid tot zijn beslissing heeft kunnen komen. Als het gaat om het intrekken van een corona-betalingsregeling is van belang of de voorwaarden waaronder de corona-betalingsregeling is verleend, zijn nagekomen (voldoen betaaltermijnen en bijhouden lopende verplichtingen). Ook bij de intrekking van de reguliere betalingsregeling naast een corona-betalingsregeling is van belang of de voorwaarden waaronder de betalingsregeling is verleend, zijn nagekomen. In dit geval geldt dat ook bij die laatste regeling de voorwaarde is gesteld dat de lopende verplichtingen worden nagekomen. Bovendien is er de samenhang dat in beginsel geen uitstel kan worden verleend voor lopende verplichtingen met behoud van het bijzonder uitstel. De Nationale ombudsman vindt het – zoals hierboven al aangegeven – belangrijk dat goed wordt gekeken of sprake is van bijzondere omstandigheden. Anders gezegd, dat niet alleen wordt gekeken of de gestelde voorwaarden al dan niet zijn nagekomen.

In dit geval heeft de directeur in de beroepsprocedure volstaan met een toets of de voorwaarden waaronder de betalingsregelingen zijn verleend, zijn nagekomen. Daarbij constateerde de directeur dat dat niet het geval was. Daarom was de conclusie van de directeur dat de ontvanger beide betalingsregelingen terecht heeft ingetrokken. Het beroep werd daarmee in beide gevallen ongegrond verklaard.

De Nationale ombudsman beoordeelt de beslissingen van de directeur als ontoereikend. De beoordeling door de directeur is te beperkt geweest. Dat wordt ook erkend in de reactie op de klacht waarin de Belastingdienst constateert dat in beroep niet is getoetst of er sprake is van bijzondere omstandigheden. En dat ook niet is gekeken of sprake was van een levensvatbare onderneming terwijl dat wel had moeten. Zoals de Belastingdienst zelf erkent zijn de genomen beslissingen daarmee onvoldoende gemotiveerd. Dat betekent dat de onderzochte gedraging op dit punt niet behoorlijk is.

De inhoudelijke beslissingen op de beroepschriften

In de reactie op de klacht gaat de Belastingdienst uitgebreid in op de vraag of de beslissingen anders hadden moeten zijn als wel was gekeken of sprake was van bijzondere omstandigheden en/of de beslissingen wel op een toereikende wijze waren gemotiveerd. Het antwoord van de Belastingdienst op die vraag is ontkennend.

Met de reactie op de klacht geeft de Belastingdienst alsnog de motivering die in de onderzochte beslissingen van de directeur ontbrak. De Belastingdienst kan in redelijkheid worden gevolgd in zijn standpunt dat het verleende uitstel in beide gevallen kon worden ingetrokken.

Niet ter discussie staat dat er een achterstand bestond in de betaaltermijnen en dat de lopende verplichtingen door Blok BV niet volledig werden/worden nagekomen. In de reactie op de klacht is door de

⁸ onder voorwaarden is aanpassing van de betalingsregeling mogelijk; kwartaalbetaling, een incidentele betaalpauze en verlenging naar maximaal zeven jaar.

⁹ Besluit noodmaatregelen coronacrisis van 13 september 2022, nr. 2022-219271.

Belastingdienst een overzicht gegeven hoe het staat met de achterstand in het nakomen van de lopende verplichtingen en de betaaltermijnen. Het gaat om een hoog bedrag aan achterstallige loonheffing en omzetbelasting over de periode 2022 tot en met januari 2024 alsmede niet betaalde termijnen van de coronabetalingsregeling. Daarmee is duidelijk dat niet wordt voldaan aan de gestelde voorwaarden.

Vervolgens is dan de vraag of sprake is van bijzondere omstandigheden die maken dat niettemin verder uitstel had moeten worden verleend. Volgens de Belastingdienst is dat niet het geval. De Nationale ombudsman kan de Belastingdienst daarin volgen. De omstandigheid dat de lopende fiscale verplichtingen sinds medio 2022 niet tijdig en volledig worden bijgehouden kan de Belastingdienst in redelijkheid beoordelen als structurele betalingsproblemen. Dat verhoudt zich niet tot Blok BV als een levensvatbare onderneming. Van belang hierbij is nog dat Blok BV het bestaan van levensvatbaarheid niet nader heeft onderbouwd. Zij heeft volstaan met de enkele stelling dat het in 2023 weer goed gaat en dat wordt geprobeerd op de schuld in te lopen. Zeker in combinatie met de situatie van het desondanks onbetaald blijven van opkomende belastingverplichtingen en lopende betaaltermijnen is dat niet voldoende. Evenmin kan worden gezegd dat de Belastingdienst een actievere rol had moeten spelen waar het gaat om de mogelijkheden van verdere tegemoetkomingen binnen de bestaande regeling. Op het punt van de inhoudelijke beslissing is de onderzochte gedraging behoorlijk.

De conclusie

De Nationale ombudsman vindt de klacht van Blok BV deels gegrond. De Nationale ombudsman vindt dat de directeur bij de beoordeling van de beroepschriften een te beperkte toets heeft toegepast en – mede daardoor - de beslissingen niet voldoende heeft gemotiveerd. Op het punt van de inhoudelijke beslissing is de klacht niet gegrond.

Slotbeschouwing

Het gaat hier om situaties die erg ingrijpend zijn voor belastingplichtige ondernemers. De coronaperiode en de nasleep daarvan hebben een grote maatschappelijke impact gehad en hebben ook in de huidige periode nog hun weerslag. Juist dan is het heel belangrijk dat door de Belastingdienst uiterst zorgvuldig wordt gehandeld. In dit geval geldt dat in de contacten met de ontvanger meer ingezet had kunnen worden op het treffen van persoonlijk contact. Juist waar het gaat om ondernemers die een moeilijke periode hebben meegemaakt als de coronaperiode is het belangrijk dat zoveel mogelijk wordt meegedacht door de Belastingdienst. Het is goed dat de ontvanger persoonlijk contact heeft gezocht met Blok BV. Het is jammer dat toen dat telefonisch niet lukte niet is geprobeerd om op een andere manier dit persoonlijk contact te leggen. Denkbaar was geweest dat een schriftelijk bericht was uitgegaan naar Blok BV voor het maken van een afspraak. Wel begrijpt de ombudsman dat er anderszins contact is geweest en dat de ontvanger in berichten is ingegaan op de handelingsperspectieven van Blok BV. Daarmee is in elk geval relevante informatie verstrekt aan Blok BV en ingezet op het op weg helpen van Blok BV. Dat is ook zoals het hoort. De ombudsman merkt hierbij op dat het goed is dat de Belastingdienst krachtig heeft ingezet op algemene informatie over de corona-regeling en de voorwaarden en mogelijkheden (zie Bijlage, onder 3).

Van de directeur als beroepsinstantie mag verwacht worden dat steeds oog wordt gehouden voor de specifieke omstandigheden van het geval. Het belang van de corona-regeling, te weten het overeind houden van in de kern gezonde bedrijven, moet altijd mee worden genomen in de besluitvorming. Het is daarbij van groot belang dat daar in de beslissing zelf op wordt ingegaan met een toereikende motivering.

De Nationale ombudsman,

Reinier van Zutphen

BIJLAGE

1. Artikel 3.5. van het Besluit van 13 september 2022, nr. 2022-219271, Staatscourant nr. 24204 19 september 2022

3.5 Betalingsregeling voor opgebouwde belastingschuld

Gelet op de bijzondere omstandigheden van de coronacrisis, heb ik eerder goedgekeurd om naast de reguliere betalingsregeling voor ondernemers (in artikel 25.6 LI e.v.), een meer ruimhartige betalingsregeling toe te staan voor de in dit onderdeel bedoelde belastingen van ondernemers. De uitgangspunten en voorwaarden van deze betalingsregeling zijn opgenomen in goedkeuring 1 en 2. Vanwege de hoge financiële nood bij sommige ondernemers met een belastingschuld als gevolg van de coronacrisis en daartoe opgeroepen door de Tweede Kamer heb ik besloten om enkele aanvullende versoepelingen van de ruimhartige betalingsregeling toe te staan. Deze aanvullende versoepelingen zijn opgenomen in onderdeel a tot en met d van goedkeuring 3. De mogelijkheid om per kwartaal af te lossen en een betaalpauze aan te vragen, komen in de plaats van de mogelijkheid om later aan te vangen met aflossen.

Goedkeuring 1

De ontvanger verleent tot 1 oktober 2027 uitstel van betaling voor belastingen van ondernemers die uiterlijk 30 september 2021 betaald hadden moeten zijn, mits aan de ondernemer ingevolge goedkeuring 1 van onderdeel 3.1 van dit besluit is toegezegd dat geen invorderingsmaatregelen zouden worden genomen.

Goedkeuring 2

De ontvanger verleent tot 1 oktober 2027 uitstel van betaling voor belastingen van ondernemers die uiterlijk 31 maart 2022 betaald hadden moeten zijn en waarvoor ingevolge onderdeel 3.4a van dit besluit uitstel van betaling is verleend, tenzij de betalingsproblemen niet hoofdzakelijk door de coronacrisis zijn ontstaan. De ondernemer lost de hiervoor onder goedkeuring 1 en 2 bedoelde belastingen af voor 1 oktober 2027 met een betalingsregeling.

Uitgangspunten en voorwaarden

Voor de onder goedkeuring 1 en 2 verleende betalingsregeling gelden de volgende uitgangspunten en voorwaarden:

a. Maandelijks aflossen

Uitgangspunten van de betalingsregeling zijn dat de belastingschuld wordt afgelost in 60 gelijke maandtermijnen en in oktober 2022 aanvangt. De uiterste betaaldatum van de eerste betalingstermijn is 31 oktober 2022. Elke volgende termijn vervalt telkens een maand later.

b. Nieuw opkomende verplichtingen

Gedurende de betalingsregeling moet de ondernemer zich stipt houden aan zijn nieuw opkomende fiscale verplichtingen. Dit betekent dat hij tijdig juiste aangiften indient en de daaruit voortvloeiende betalingsverplichtingen tijdig en volledig nakomt.

c. Intrekken betalingsregeling

Als blijkt dat de ondernemer gedurende de betalingsregeling (vanaf oktober 2022) die hem ingevolge dit besluit is toegekend niet (meer) voldoet aan de voorwaarden van de betalingsregeling kan de ontvanger de betalingsregeling als bedoeld in dit onderdeel weigeren of beëindigen. Alvorens de ontvanger de regeling beëindigt of weigert, stelt hij de ondernemer in de gelegenheid om alsnog binnen veertien dagen aan de voorwaarden te voldoen. De betalingsregeling kent de ontvanger niet toe of trekt de ontvanger in als de belangen van de Staat zich tegen de betalingsregeling verzetten.

d. Kennisgeving afboeking

In afwijking van artikel 7.9 LI, stelt de ontvanger de ondernemer die gebruik maakt van de betalingsregeling als bedoeld in dit onderdeel, tenminste eenmaal per half jaar, schriftelijk op de hoogte van de afboeking van de betalingen van de ondernemer.

De voorwaarden b, c en d gelden ook als gebruik wordt gemaakt van een of meer van de mogelijkheden bedoeld onder goedkeuring 3.

Goedkeuring 3

Daarnaast keur ik het volgende goed:

a. Verlengen betalingsregeling

De ontvanger kan op verzoek van de ondernemer de betalingsregeling als bedoeld in goedkeuring 1 en 2 tot uiterlijk 1 oktober 2029 verlengen als:

1. De gevraagde verlenging van de betalingsregeling noodzakelijk en haalbaar is;
2. de totale belastingschuld waarvoor de betalingsregeling geldt ten tijde van het verzoek om verlenging € 10.000 of meer bedraagt;
3. er geen sprake is van een openstaande belastingschuld die op of voor 12 maart 2020 betaald had moeten zijn, waarvoor de dwanginvordering was opgestart en waarvoor op 12 maart 2020 geen uitstel van betaling liep, en;
4. er geen sprake is van openstaande belastingen die op of na 1 april 2022 betaald hadden moeten zijn, tenzij daarvoor uitstel van betaling loopt.

Om voor de verlenging van de betalingsregeling in aanmerking te komen, moet het verzoek van de ondernemer aan de volgende eisen voldoen.

Het verzoek moet schriftelijk en gemotiveerd zijn.

Bij het verzoek moet een liquiditeitsprognose voor de komende 24 maanden (gerekend vanaf de datum waarop het verzoek is ingediend) worden gevoegd, waaruit de aflossingscapaciteit van de ondernemer blijkt, die van belang is bij de beoordeling van de noodzakelijkheid en haalbaarheid van de verlenging.

Als de totale belastingschuld waarvoor de ondernemer verlenging van de betalingsregeling aanvraagt ten tijde van het verzoek om verlenging € 50.000 of meer bedraagt, gelden bovendien twee aanvullende voorwaarden. Ten eerste dient de ondernemer jaarstukken van de drie laatste boekjaren te overleggen. Ten tweede moet de ondernemer een verklaring van een deskundige derde overleggen die verklaart dat de noodzaak en de haalbaarheid van de gevraagde verlenging van de betalingsregeling aannemelijk is en dat er geen indicaties zijn dat de onderneming niet levensvatbaar is. Aan de deskundige derde worden geen formele eisen gesteld. Het kan bijvoorbeeld gaan om een externe consultant, een externe financier, een brancheorganisatie of de (huis)accountant.

De ontvanger kan bij ieder verlengingsverzoek aanvullende informatie eisen als hij van mening is deze nodig te hebben om het verzoek om verlenging goed te kunnen beoordelen.

b. Aflossing in kwartaaltermijnen

De ontvanger kan op schriftelijk en gemotiveerd verzoek eenmalig toestaan dat de betalingsregeling in gelijke kwartaaltermijnen wordt voldaan. Uit de motivering moet de noodzaak hiervan blijken. Hiervan kan bijvoorbeeld sprake zijn als een onderneming een sterk fluctuerende omzet heeft vanwege seizoensinvloeden. De ontvanger wijst het verzoek af als de ondernemer nog openstaande belastingen heeft die op of na 1 april 2022 betaald hadden moeten zijn, tenzij daarvoor uitstel van betaling loopt. Als de ontvanger een verzoek om aflossing in kwartaaltermijnen toekent, is de uiterste betaaldatum van de eerstvolgende betalingstermijn: de laatste dag van het lopende kalenderkwartaal waarin het verzoek is ingediend. Als het verzoek bijvoorbeeld op 10 oktober 2022 wordt gedaan, is de uiterste betaaldatum van de maanden oktober tot en met december: 31 december 2022. Elke volgende termijn vervalt telkens een kwartaal later.

c. Betaalpauze

De ontvanger kan op schriftelijk en gemotiveerd verzoek eenmalig een betaalpauze van maximaal 3 maandtermijnen of 1 kwartaaltermijn toestaan, gerekend vanaf de eerstvolgende termijn die de ondernemer moet voldoen. De ondernemer moet daarbij aannemelijk maken dat hij voor een korte periode aflossingsproblemen verwacht. De ontvanger wijst het verzoek af als de ondernemer nog openstaande belastingen heeft die op of na 1 april 2022 betaald hadden moeten zijn, tenzij daarvoor uitstel van betaling loopt.

d. Combineren

Verlengen van de betalingsregeling, kwartaalaflossingen en een betaalpauze kan de ontvanger afzonderlijk, maar ook in combinatie toestaan, als aan alle voorwaarden is voldaan.

Voor kwartaalaflossing en betaalpauze geldt dat de ondernemer zijn gehele belastingschuld voor 1 oktober 2027 moet hebben betaald. Dit tijdstip is later, maar uiterlijk 30 september 2029, indien en voor zover de ontvanger heeft ingestemd met een verlenging van de betalingsregeling (zie onder a). Dit betekent ook dat als de ontvanger het verzoek om betaling per kwartaal of betaalpauze inwilligt, de ontvanger voor de nog te betalen belastingschuld de termijnen opnieuw zal berekenen.

De ontvanger beslist in beginsel binnen acht weken na ontvangst van een verzoek als bedoeld onder goedkeuring 3 (zie artikel 1.1.5 LI 2008).

2. De Belastingdienst verstrekke het volgende beknopte overzicht van de in het Besluit van 13 september 2022 geregelde tegemoetkomingen voor levensvatbare ondernemingen die niet in staat zijn de standaard corona-betalingsregeling van vijf jaar na te komen.

1 Het verlengen van de betalingsregeling naar zeven jaar (al dan niet in combinatie met een omzetting naar kwartaalbetalingen en/of het inlassen van een betaalpauze). Er zijn eisen aan de onderbouwing van een verlengingsverzoek, onder meer voor de levensvatbaarheid. Als het gaat om verzoeken van € 10.000 tot € 50.000, moet de ondernemer een liquiditeitsprognose voor de komende 24 maanden verstrekken. Daaruit moet de noodzakelijkheid en haalbaarheid van de verlenging blijken. Voor verzoeken boven de € 50.000 moet de ondernemer meer stukken en een derdenverklaring overleggen waaruit de noodzaak en haalbaarheid van de verlenging moet blijken. In de verklaring moet ook aannemelijk worden gemaakt dat er geen indicaties zijn dat de onderneming niet levensvatbaar is. Voor de beoordeling hiervan heeft de Belastingdienst samen met de Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants ("NBA") een modelverklaring ontworpen.

2. Het treffen van een nieuwe maatwerkregeling voor de totale belastingschuld, dus voor de corona schuld en nieuwe post-corona schuld. Dit is geregeld in de artikelen 25.6.2a en 25.6.2b van de Leidraad invordering 2008. Om hiervoor in aanmerking te komen moet de ondernemer aan de hand van een door een derde deskundige opgestelde verklaring het voor de ontvanger aannemelijk maken dat: a) het gaat om werkelijk bestaande betalingsproblemen; b) die betalingsproblemen van tijdelijke aard zijn; c) die betalingsproblemen voor een bepaald tijdstip zullen worden opgelost; en d) er sprake is van een levensvatbare onderneming. Als de totale belastingschuld ten tijde van de ontvangst van het verzoek om uitstel, minder dan € 20.000 bedraagt, kan de ondernemer volstaan met een eigen verklaring. De ondernemer moet daarin aannemelijk maken dat aan de eisen onder a) tot en met d) wordt voldaan. Voor wat betreft de eisen die worden gesteld aan de verklaring van de derde deskundige, geldt het volgende. De verklaring van de derde deskundige bevat een beoordeling van de aard van de betalingsproblemen, gaat in op de aannemelijkheid van de bedrijfseconomische gezondheid van de onderneming, de haalbaarheid van het in de toekomst inlopen van de betalingsachterstand en geeft blijk van de waarneming van de aan dat oordeel ten grondslag liggende feiten en omstandigheden door de deskundige. De ontvanger kan aan de verklaring van de derde deskundige ook eisen stellen. Aan de derde deskundige worden geen formele eisen gesteld. Het kan bijvoorbeeld gaan om een externe consultant, een externe financier, een brancheorganisatie of de (huis)accountant.

3. Kwijtschelding in het kader van een sanering. Om het in de kern levensvatbare ondernemingen makkelijker te maken om voor sanering van hun schulden in aanmerking te komen, is het saneringsbeleid van de Belastingdienst tijdelijk versoepeld. Dit houdt in dat de Belastingdienst bij een saneringsakkoord tot 1 april 2024 genoegen neemt met hetzelfde uitkeringspercentage dat aan concurrente schuldeisers toekomt. De onderneming moet na sanering naar verwachting levensvatbaar zijn. Daarvan is sprake als uit het verzoek en de daarbij behorende prognose blijkt dat alle kosten van de bedrijfsvoering kunnen worden betaald, naast de eventuele kosten van levensonderhoud van de ondernemer en zijn gezin. Ook moet er voldoende ruimte zijn om de noodzakelijke groei- en vervangingsinvesteringen te financieren. Bovendien moet uit de prognose blijken dat de ondernemer zijn verplichtingen die opkomen tijdens het saneringstraject tijdig kan voldoen. De levensvatbaarheid van de onderneming wordt verondersteld als een derde deskundige positief oordeelt over de levensvatbaarheid. Met de NBA is daartoe een modelverklaring vastgesteld. Als daar aanleiding voor is (bijvoorbeeld bij omvangrijke financiële belangen) kan de ontvanger zelf onderzoek (laten) doen naar de levensvatbaarheid van de onderneming.

4. De inherente afwijkingsbevoegdheid van artikel 4:84 Awb. Het in het besluit neergelegde kader voor de corona uitstelregeling kwalificeert als een beleidsregel. Dat maakt dat de Belastingdienst in bijzondere omstandigheden van deze regels kan afwijken. Voor de wijze waarop de Belastingdienst in individuele gevallen van deze bevoegdheid gebruik maakt, bestaan geen landelijke richtlijnen. Het betreft een maatwerkbeslissing die na afstemming met de vaktechnische lijn op het behandelende kantoor moet worden genomen.

5. In brieven van de staatssecretaris van Financiën aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal wordt ingegaan op de inzet op contact met ondernemers met corona schulden. Genoemd wordt het belang om in contact te komen met ondernemers met betalingsachterstanden en ze op te roepen hulp te zoeken. Daarop heeft een gerichte mediacampagne over de betalingsregeling en ondersteuning van ondernemers plaatsgevonden, waarbij ook aandacht is geweest voor het intrekken van betalingsregelingen. Ook is sprake geweest van een groot aantal bedrijfsbezoeken door deurwaarders bij zzp'ers, kleine en middelgrote ondernemingen in verschillende branches. Voorts wordt ingegaan op de benodigde capaciteit en de spanning die daarbij bestaat. En hoe daar zo goed mogelijk mee wordt omgegaan.

Het gaat met name om de volgende brieven:

- Brief van de staatssecretaris van Financiën – Fiscaliteit en Belastingdienst, aan de Voorzitter van de Tweede kamer der Staten-Generaal van 9 maart 2023 (Kamerstukken II 2022-2023, 35 420, nr. 513)

- Brief van de staatssecretaris van Financiën van 17 mei 2023 aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal (Tweede Kamer, vergaderjaar 2022-2023, 31 066, nr. 1228)

- Brief van de staatssecretaris van Financiën van 31 augustus 2023 aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal (Tweede Kamer, vergaderjaar 2022-2023, 31 066, nr. 1277)

- Brief van de staatssecretaris van Financiën van 16 oktober 2023 aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal (Tweede Kamer, vergaderjaar 2023-2024, 31 066, nr. 1300)