

Rapport

Een onderzoek naar de beslissing van de directeur Belastingen van de Belastingdienst op een beroepschrift tegen de afwijzing van een verzoek om uitstel van betaling.

Oordeel

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

Datum: 9 juni 2017

Rapportnummer : 2017/069

SAMENVATTING

Verzoekster is het niet eens met de afwijzende beslissing van de directeur Belastingen van de Belastingdienst op haar beroep tegen de beslissing op haar verzoek om uitstel van betaling. Verzoekster vindt dat de directeur tekort is geschoten door voorafgaande aan zijn beslissing niet alle op de zaak betrekking hebbende stukken ter inzage te hebben gegeven. De Nationale ombudsman is van oordeel dat in dit geval niet valt in te zien dat verzoekster in haar (processuele) belangen is geschaad. Volgens de Nationale ombudsman kon de directeur in redelijkheid komen tot zijn oordeel dat de eis tot zekerheid gesteld mocht worden. Een eis waaraan verzoekster niet heeft voldaan/ heeft kunnen voldoen.

WAT IS DE KLACHT?

De klacht ziet op de uitspraak van de directeur Belastingen van de Belastingdienst op het beroep van verzoekster tegen de beslissing van de ontvanger van de Belastingdienst op een verzoek om uitstel van betaling. De klacht ziet er met name op dat de directeur tekort is geschoten door voorafgaande aan zijn beslissing niet alle op de zaak betrekking hebbende stukken ter inzage te hebben gegeven.

DE BEHANDELING VAN HET VERZOEK OM UITSTEL VAN BETALING DOOR DE ONTVANGER

Verzoekster is een onderneming. Aan verzoekster zijn navorderingsaanslagen vennootschapsbelasting (hierna: Vpb) opgelegd over de jaren 2004 tot en met 2007. Verzoekster heeft tegen de navorderingsaanslagen bezwaar en vervolgens beroep bij de rechtbank ingesteld. In de bezwaar- en beroepsprocedure is aan verzoekster ongeclausuleerd uitstel van betaling verleend voor de bestreden aanslagen.

Verzoekster heeft tegen de navorderingsaanslag Vpb 2007 hoger beroep ingesteld bij het gerechtshof. Al voordat het hoger beroep daadwerkelijk werd ingediend, vroeg zij de ontvanger op 26 juli 2016 uitstel van betaling te verlenen in verband met het in te stellen hoger beroep. De ontvanger wees dit verzoek eveneens op 26 juli 2016 af omdat er nog geen hoger beroep was ingesteld. Daarbij gaf de ontvanger aan dat in geval van hoger beroep als voorwaarde voor uitstel van betaling zekerheidstelling gold. Een tegen deze beslissing ingediend beroepschrift van 2 augustus 2016 werd – na overleg op 30 augustus 2016 tussen de ontvanger en verzoeksters gemachtigde – als nieuw verzoek om uitstel van betaling in behandeling genomen¹.

¹ Op 2 augustus 2016 werd daadwerkelijk hoger beroep ingesteld ter zake van de navorderingsaanslag Vpb 2007.

Op 31 augustus 2016 liet de ontvanger verzoekster weten dat hij gezien de aard en de omvang van de belastingschuld in relatie tot de hem bekende verhaalsmogelijkheden alleen bereid was uitstel van betaling te verlenen onder de voorwaarde dat door verzoekster zekerheid werd gesteld. Hij vroeg verzoeksters gemachtigde om voor 15 september 2016 aan te geven op welke wijze verzoekster zekerheid zou stellen. De gemachtigde reageerde op 14 september 2016:

Zoals bij u bekend zijn de mogelijkheden om zekerheid te stellen voor belanghebbende beperkt. Door de Belastingdienst is immers een uitgebreid invorderingsonderzoek ingesteld bij belanghebbende. Belanghebbende is momenteel doende om te bezien op welke wijze zij de gevraagde zekerheid kan stellen. Gebleken is evenwel dat zij daarvoor meer tijd nodig heeft, om welke reden belanghebbende verzoekt u haar die tijd te gunnen.

De ontvanger antwoordde op 28 september 2016. Hij merkte op dat het ging om een aanslag waarop een bedrag van € 8.168.048 openstond en herhaalde onder verwijzing naar zijn brief van 31 augustus 2016 dat en waarom hij alleen bereid was uitstel van betaling te verlenen als voor de bestreden schuld zekerheid werd gesteld.

De ontvanger was niet bereid om verzoekster meer tijd te geven om te onderzoeken op welke wijze zekerheid kon worden gesteld. Hij wees erop dat hij al op 26 juli 2016 had aangegeven dat voor het verlenen van uitstel van betaling de voorwaarde van het stellen van zekerheid gold. Daarvoor had verzoekster tot 15 september 2016 de tijd gekregen. De ontvanger verzocht de gemachtigde om voor 10 oktober 2016 aan te geven op welke wijze zekerheid kon worden gesteld. Als geen acceptabele zekerheid zou worden gesteld zou hij het verzoek afwijzen.

Verzoeksters gemachtigde reageerde op 7 oktober 2016 met de mededeling dat verzoekster niet binnen de gestelde termijn zekerheid kon stellen voor de betwiste aanslag. Hij merkte daarbij op dat verzoekster, zoals bekend bij de ontvanger, over beperkte mogelijkheden beschikte.

Omdat verzoekster de gevraagde zekerheid niet verstreekte, wees de ontvanger op 12 oktober 2016 het verzoek om uitstel van betaling af. Hij verwees naar zijn brief van 31 augustus 2016.

HET BIJ DE DIRECTEUR INGEDIENDE BEROEPSCHRIFT

Verzoeksters gemachtigde diende op 20 oktober 2016 bij de directeur Belastingen van de Belastingdienst (administratief) beroep in tegen de beslissing van de ontvanger:

Namens belanghebbende is aangegeven dat de mogelijkheden om zekerheid te stellen voor belanghebbende beperkt zijn. Dit gegeven is de Belastingdienst bekend vanwege een uitgebreid ingesteld invorderingsonderzoek bij belanghebbende. In dat kader is namens belanghebbende aangegeven dat zij niet binnen de door de ontvanger gestelde termijn in staat is om zekerheid te stellen voor het volledige bestreden bedrag van de

aanslag. De ontvanger heeft belanghebbende evenwel niet meer tijd gegund om te onderzoeken op welke wijze zij tegemoet kan komen aan het verzoek tot het stellen van zekerheid.

Op grond van vorenstaande verzoekt belanghebbende u de beslissing van de ontvanger te vernietigen en belanghebbende - in overleg met de ontvanger - in de gelegenheid te stellen te bezien op welke wijze zekerheid gesteld kan worden.

Voor de behandeling van het beroepschrift vond op 25 januari 2017 een hoorgesprek plaats. Na ontvangst van het verslag daarvan schreef de gemachtigde de directeur op 22 februari 2017 dat voorafgaande aan het hoorgesprek was gevraagd om inzage in het volledige invorderingsdossier. Weliswaar had de directeur hierop een aantal stukken gestuurd. Echter, die vormden – aldus de gemachtigde - niet het gehele invorderingsdossier maar 'slechts' de stukken die de ontvanger met het advies aan de directeur had toegezonden. De gemachtigde vervolgde dat ook bij het hoorgesprek was gevraagd om inzage van het gehele invorderingsdossier. Omdat slechts de door de directeur van de ontvanger ontvangen stukken ter inzage lagen, concludeerde de gemachtigde dat hij/belanghebbende geen volledige inzage had gehad. De gemachtigde schreef dat in elk geval in het dossier van de directeur een rapport van het invorderingsonderzoek van de ontvanger ontbrak. Gezien de criteria voor het geclausuleerd verlenen van uitstel van betaling, bevat een dergelijk rapport relevante informatie voor de te nemen beslissing. Voor een zorgvuldige besluitvorming achtte de gemachtigde toevoeging van het rapport aan het dossier daarom onontbeerlijk. Dit te meer nu volgens de gemachtigde uit het advies van de ontvanger geen motivering volgt waarom het beroep van belanghebbende dient te worden afgewezen.

Op 22 maart 2017 besliste de directeur afwijzend op het beroepschrift:

(In zijn brief van 26 juli 2016; N.o.) deelt de ontvanger mede (...), in het geval er hoger beroep wordt ingesteld, (...) slechts uitstel van betaling te zullen verlenen, nadat zekerheid wordt gesteld voor de bestreden belastingschuld.

(...)

Tijdens het hoorgesprek gaf u aan dat lopende de beroepsprocedure (bij de rechtbank; N.o.) aan (verzoekster; N.o.) uitstel van betaling is verleend. Omdat de situatie van (verzoekster; N.o.) niet is gewijzigd, vraagt u zich af waarom de ontvanger nu zekerheid verlangt.

Als gevolg van artikel 25.2.2 van de Leidraad Invordering 2008 dient een nieuw verzoek om uitstel van betaling te worden ingediend bij de ontvanger wanneer hoger beroep (bij het gerechtshof; N.o.) wordt ingesteld (...). Het verzoek om uitstel is een nieuw ijkpunt voor de ontvanger en staat los van het eerder verleende uitstel.

De ontvanger wil alleen uitstel van betaling verlenen onder de voorwaarde dat door (verzoekster; N.o.) zekerheid wordt gesteld. De ontvanger heeft zich hierbij gebaseerd op artikel 25.2.5 van de Leidraad Invordering 2008 gezien de aard en omvang van de

belastingenschuld in relatie tot de bij hem aan de hand van een ingesteld onderzoek bekende verhaalsmogelijkheden.

Ik ben van oordeel dat de eis tot het stellen van zekerheid legitiem is. De aanslag bedraagt immers ruim 8 mln euro. De omvang van de aanslag afgezet tegen de bij de ontvanger bekende verhaalsmogelijkheden rechtvaardigt de eis tot zekerheid. De ontvanger heeft (verzoekster; N.o.) om zekerheid gevraagd. Namens (verzoekster; N.o.) heeft u aangegeven zekerheid te willen verstrekken, maar daarvoor meer tijd nodig te hebben. De ontvanger heeft u tot tweemaal toe in de gelegenheid gesteld de zekerheid te verstrekken gedurende een ruime periode. De ontvanger heeft hier naar mijn mening in alle redelijkheid gehandeld. Kortom, de eis tot zekerheid van de ontvanger was terecht en de door de ontvanger gegeven periode om deze te stellen was alleszins redelijk.

In uw aanvulling op het hoorverslag vraagt u wederom om inzage van het invorderingsdossier en geeft u aan dat het ontbreken van het rapport van het invorderingsonderzoek onontbeerlijk is voor een zorgvuldig besluit op het beroepschrift.

Het invorderingsdossier ligt bij de ontvanger. De directeur beschikt alleen over de bij hem aangeleverde stukken.

Een beroepschrift wordt in principe beoordeeld aan de hand van de gegevens die de ontvanger en u, namens (verzoekster; N.o.) overleggen. Indien de directeur over te weinig gegevens beschikt of indien er essentiële gegevens ontbreken worden die opgevraagd. Nu, ondanks het herhaalde verzoek van de ontvanger er geen zekerheid is gesteld en u zelf aangeeft dat de mogelijkheden van (verzoekster; N.o.) om zekerheid te stellen beperkt zijn, beschik ik over voldoende informatie om te beslissen.

WAT WAS DE AANLEIDING VOOR DE KLACHT BIJ DE NATIONALE OMBUDSMAN?

Verzoekster is het niet eens met de beslissing van de directeur op het beroep tegen de afwijzende beslissing van de ontvanger op het verzoek om uitstel van betaling. Volgens de gemachtigde zijn hoofdstuk zes en zeven van de Algemene wet bestuursrecht (hierna: Awb) weliswaar niet van toepassing op de Invorderingswet 1990, maar volgt uit de Leidraad Invordering 2008 dat bij de invordering zoveel als mogelijk is, in overeenstemming met de Awb wordt gehandeld.² Dit betekent in de visie van de gemachtigde dat het recht op inzage ook in procedures als de onderhavige bestaat. Op grond van artikel 7:18, lid 2, Awb dienen dan tijdens de behandeling van een administratief beroep alle op de zaak betrekking hebbende stukken ter inzage te worden gelegd. Voor het begrip 'op de zaak betrekking hebbende stukken' dient aansluiting te worden gezocht bij artikel 7:4 Awb en artikel 8:42 Awb. Dit betekent volgens de gemachtigde dat het bestuursorgaan in beginsel alle rapporten, adviezen en

² Artikel 1.1.5. van de Leidraad Invordering 2008. Zie Achtergrond, onder 1.

beleidsnota's die aan de beroepsinstantie plegen te worden toegezonden op grond van artikel 8:42 Awb, ook reeds in de bezwaarfase en hangende een administratieve beroepsprocedure voor belanghebbenden ter inzage moet leggen. De gemachtigde wees er op dat volgens de jurisprudentie van de Hoge Raad het begrip 'op de zaak betrekking hebbende stukken' ruim dient te worden uitgelegd.³ Het gaat om alle stukken die in casus de directeur ter beschikking hebben gestaan en die bij de besluitvorming van de directeur een rol hebben gespeeld. Daarbij geldt dat het ook de stukken betreft die bij diens besluitvorming een rol hebben gespeeld, maar die door hem uiteindelijk niet zijn gebruikt ter onderbouwing of motivering van zijn beslissing. Deze verplichting geldt ook indien het betreffende stuk is opgesteld door een ambtenaar die behoort tot een ander organisatieonderdeel van de Belastingdienst. Het gaat dus niet alleen om de persoon van de ambtenaar die de beslissing op het administratief beroepschrift heeft genomen, maar ook om de ambtenaren die in het voortraject in betekenende mate betrokken zijn geweest.

Dit betekent in deze zaak – aldus de gemachtigde – dat het invorderingsdossier van de ontvanger kwalificeert als op de zaak betrekking hebbende stukken die de directeur aan verzoekster ter inzage had dienen te leggen.

Door niet alle op de zaak betrekking hebbende stukken ter inzage te geven, is verzoekster in haar (proces)belangen geschaad, zo stelt de gemachtigde. Immers, het is van belang dat beide procespartijen kunnen beschikken over dezelfde stukken. Het inzagerecht strekt er nu juist toe dat wordt vermeden dat het bestuursorgaan zijn beslissing doet steunen op informatie die de betrokken belanghebbende niet heeft kunnen kennen.

Daarnaast heeft de directeur kennelijk slechts op basis van een beperkt aantal stukken het administratief beroep van belanghebbende ongegrond verklaard. Belanghebbende vindt daarmee dat de directeur heeft gehandeld in strijd met het zorgvuldigheidsbeginsel. Bovendien kan de directeur op basis van het beperkt aantal hem ter beschikking staande stukken niet beoordelen of hij over te weinig gegevens beschikt of dat er essentiële gegevens ontbreken.

HOE REAGEERDE DE DIRECTEUR BELASTINGEN VAN DE BELASTINGDIENST?

De directeur benadrukte dat in de beroepsprocedure alleen rekening wordt gehouden met de aangeleverde stukken van de ontvanger en de belastingschuldige die het beroepschrift heeft ingediend. Wanneer de directeur de beslissing op andere gronden baseert, zal vooraf hoor en wederhoor plaatsvinden.

De afweging om buiten het invorderingsonderzoek de beslissing te nemen op het beroepschrift van verzoekster ligt er in dat zij zelf al aangeeft onvoldoende zekerheid te kunnen verstrekken. Verder zijn er geen verhaalsmogelijkheden bij verzoekster bekend. Juist omdat er geen verhaalsmogelijkheden bekend zijn, is op grond van artikel 25.2.5

³ Onder meer HR 25 april 2008, BNB 2008/161.

van de Leidraad Invordering 2008 de eis van zekerheid gerechtvaardigd. Daarnaast ontstaat als gevolg van artikel 25.2.2 van de Leidraad Invordering 2008 een nieuw 'ijkpunt' dat los van het eerdere uitstel staat.

Omdat het volledige invorderingsdossier bij de ontvanger ligt, kan de directeur geen volledige inzage hiervan geven. Alle stukken die de ontvanger heeft overgelegd in de beroepsprocedure zijn ter inzage aan de gemachtigde van verzoekster gegeven.

Blijkens mededeling van de ontvanger heeft het invorderingsonderzoek in 2014 bij verzoekster plaatsgevonden in verband met derden, en niet om verhaalsmogelijkheden bij verzoekster te onderzoeken.

WAT IS HET OORDEEL VAN DE NATIONALE OMBUDSMAN?

De overheid geeft de burger de mogelijkheid om zijn procedurele kansen te benutten en zorgt daarbij voor een eerlijke gang van zaken.

De kern van de klacht van verzoekster is dat zij in haar procesbelangen is geschaad doordat de directeur niet alle op de zaak betrekking hebbende stukken ter inzage heeft gegeven. Het gaat daarbij met name om een rapport inzake het invorderingsonderzoek dat de ontvanger heeft gedaan.

De gemachtigde van verzoekster geeft een juridische onderbouwing voor zijn stelling dat de directeur is tekortgeschoten in de verplichting om alle op de zaak betrekking hebbende stukken ter inzage te geven. Kort gezegd baseert hij zich op de Leidraad Invordering 2008 waarin in artikel 1.1.5. is neergelegd dat in de invordering zoveel mogelijk wordt gehandeld in overeenstemming met de Awb en het Besluit Fiscaal bestuursrecht, ondanks het feit dat – voor zover hier relevant - de hoofdstukken 6 en 7 van de Awb niet van toepassing zijn op de van toepassing zijnde Invorderingswet 1990 (zie Achtergrond, onder 1). Uitgaande van de Awb en jurisprudentie van de Hoge Raad komt hij tot zijn conclusie dat niet is voldaan aan de vereisten die de Awb stelt.

De Nationale ombudsman begrijpt de argumentatie van de gemachtigde vanuit een juridische benadering. Waarbij overigens de kanttekening wordt gemaakt dat strikt genomen geen sprake is van een schending van de Awb als zodanig. Echter, de Nationale ombudsman beoordeelt de behandeling door en de beslissing van de directeur aan de hand van de behoorlijkheid. De vraag die vanuit dat perspectief moet worden beantwoord is of in de procedure verzoekster haar procedurele kansen heeft kunnen benutten en of sprake is geweest van een eerlijke gang van zaken. De juridische vraag of het hier daadwerkelijk gaat om op de zaak betrekking hebbende stukken die bij toepasselijkheid van de Awb ter inzage hadden moeten worden gelegd, zal de Nationale ombudsman dan ook niet beantwoorden.

De Nationale ombudsman beantwoordt de te beantwoorden vraag bevestigend. De ontvanger heeft van meet af aan in de reactie op het verzoek om uitstel van betaling in verband met het hoger beroep bij het gerechtshof aangegeven dat hij daarbij als voorwaarde stelde het stellen van zekerheid door verzoekster. Daarbij is verzoekster naar het oordeel van de Nationale ombudsman voldoende gelegenheid gegeven om wegen te vinden om die gevraagde zekerheid te stellen. Immers, op 26 juli 2016 was het verzoekster al duidelijk dat de ontvanger als voorwaarde voor uitstel van betaling zekerheid vroeg. Verzoekster heeft tot 10 oktober 2016 de tijd gekregen om daadwerkelijk zekerheid te stellen. Voorts stelt de Nationale ombudsman vast dat de gemachtigde zelf aangeeft dat voor verzoekster de mogelijkheden om zekerheid te stellen beperkt zijn en dat zij niet in staat was om binnen de door de ontvanger gestelde termijn de gevraagde zekerheid te verstrekken. Evenmin heeft de gemachtigde aangevoerd dat bij verzoekster voor de betrokken navorderingsaanslag Vpb 2007 van ruim 8 miljoen euro verhaalsmogelijkheden bestonden. Gelet hierop valt niet in te zien dat verzoekster in haar (processuele) belangen is geschaad doordat haar geen inzage is gegeven in het rapport van het invorderingsonderzoek dan wel andere stukken uit het invorderingsdossier.

Naar het oordeel van de Nationale ombudsman kan ook niet worden gezegd dat de directeur zonder kennisname van de door verzoekster bedoelde stukken niet tot zijn beslissing had kunnen komen. Daargelaten dat het door verzoekster bedoelde invorderingsonderzoek kennelijk niet zag op de verhaalsmogelijkheden bij verzoekster zelf, staat niet ter discussie dat het hier gaat om een navorderingsaanslag die een hoog bedrag beliep, te weten ruim 8 miljoen euro. Dat verzoekster voor dit bedrag voldoende verhaal bood, is in het bij de directeur ingediende beroepschrift door verzoekster niet gesteld. Zo bezien vindt de Nationale ombudsman dat de directeur in redelijkheid kon komen tot zijn oordeel dat de eis tot zekerheid gesteld mocht worden (zie ook Achtergrond, onder 3.). Een eis waaraan verzoekster niet heeft voldaan/heeft kunnen voldoen.

Ten slotte kan de directeur worden gevolgd in zijn standpunt dat ieder nieuw verzoek om uitstel een nieuw toetsmoment geeft waarbij de op dat moment van belang zijnde feiten en omstandigheden beslissend zijn (zie ook Achtergrond, onder 2.). Op grond van hetgeen hierboven is overwogen, is de Nationale ombudsman van oordeel dat de omstandigheden op het moment van het indienen van het hoger beroep tegen de navorderingsaanslag Vpb 2007 in redelijkheid rechtvaardigen dat de Belastingdienst aan het verlenen van uitstel van betaling de voorwaarde van het stellen van zekerheid verbond. De omstandigheid dat de ontvanger tijdens de bezwaar- en de procedure voor de rechtbank wel ongeclausuleerd uitstel heeft verleend maakt dat niet anders.⁴

Wel merkt de Nationale ombudsman op dat noch de ontvanger noch de directeur in de beslissingen op het verzoek om uitstel van betaling inzicht heeft gegeven in de afweging tussen de hoogte van de aanslag waarvoor uitstel werd gevraagd en de bekende

⁴ Vergelijk ook het rapport van de Nationale ombudsman van 27 maart 2017, nr. 2017/043.

verhaalsmogelijkheden die leidde tot het vragen om zekerheid. In de reactie op de klacht liet de directeur weten dat er geen verhaalsmogelijkheden bekend waren. De Nationale ombudsman vindt dat het beter was geweest als dat expliciet in de beslissingen van de ontvanger en de directeur was opgenomen. Dat van de kant van verzoekster niet is gesteld dat verhaalsmogelijkheden aanwezig waren en dat dat evenmin is gebleken maakt dat niet anders.

CONCLUSIE

De klacht over de onderzochte gedraging van de directeur Belastingen van de Belastingdienst is niet gegrond.

De Nationale ombudsman,



Reinier van Zutphen

ACHTERGROND

1. In artikel 1.1.5. van de Leidraad Invordering 2008 is het volgende opgenomen:

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).

2 Artikel 25.2.2 van de Leidraad Invordering 2008 luidt:

Bezwaarschrift geldt als verzoek om uitstel; beroepschrift niet

Als de belastingschuldige een gemotiveerd bezwaarschrift tegen een belastingaanslag indient, merkt de ontvanger het bezwaarschrift aan als een verzoek om uitstel van betaling.

Een beroepschrift tegen de uitspraak van de inspecteur op het bezwaarschrift en een ingesteld hoger beroep of beroep in cassatie tegen een rechterlijke uitspraak over de juistheid van een dergelijke uitspraak, gelden niet als een verzoek om uitstel van betaling. In die gevallen moet de belastingschuldige dus een afzonderlijk verzoek om uitstel van betaling indienen bij de ontvanger.

3. Artikel 25.2.5 van de Leidraad Invordering 2008 luidt:

Zekerheid bij uitstel in verband met bezwaar

Als voorwaarde voor het verlenen van uitstel van betaling kan de ontvanger zekerheid verlangen voor de bestreden belastingschuld. In beginsel vraagt de ontvanger alleen zekerheid, als de aard en omvang van de belastingschuld in relatie tot de verhaalsmogelijkheden die bij de ontvanger bekend zijn daartoe aanleiding geven. Bij zijn beslissing houdt de ontvanger ook rekening met het aangifte- en betalingsgedrag in het verleden.