



Rapport

Klacht

Op 22 november 1999 ontving de Nationale ombudsman een verzoekschrift van de heer N. te Dubai, Verenigde Arabische Emiraten (hierna: verzoeker) en van M. BV te

's-Gravendeel (hierna: verzoekster), ingediend door de heer mr. J.J. Vetter te Amsterdam, met een klacht over een gedraging van de Belastingdienst/ Particulieren/

Ondernemingen Dordrecht en een gedraging van de Belastingdienst/ Directie Ondernemingen Zuid Breda.

Naar deze gedragingen, die worden aangemerkt als gedragingen van de Minister van Financiën, werd een onderzoek ingesteld.

Op grond van de namens verzoekers verstrekte gegevens werd de klacht als volgt geformuleerd:

A. Verzoeker klaagt erover dat de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen Dordrecht hem onzakelijk behandelt, het op hem persoonlijk lijkt te hebben gemunt en hem zonder reden aanmerkt als fraudeur.

Hij klaagt er in het bijzonder over dat de Belastingdienst Dordrecht:

niet inhoudelijk is ingegaan op de herhaaldelijk namens hem gestelde vraag om hem verifieerbaar te informeren over de verblijfplaats van de inbeslaggenomen administratie van een BV waarvan hij (indirect) aandeelhouder was, en ook niet op de vraag om hem te informeren over de activiteiten die de Belastingdienst heeft ondernomen teneinde de verblijfplaats van de inbeslaggenomen administratie te achterhalen, maar hem in antwoord op die vragen slechts heeft laten weten beantwoording niet opportuun te achten;

de proceskostenvergoeding en de griffierechten, welke de Belastingdienst ingevolge het arrest van de Hoge Raad van 6 mei 1998 verschuldigd was, te laat en pas na herhaalde herinneringen zijnerzijds heeft uitbetaald.

B. Verzoekster klaagt erover dat de Belastingdienst Dordrecht:

traag en pas na enkele aanmaningen heeft willen berichten welk bedrag reeds was betaald op of verrekend met de ingevolge de uitspraak van het gerechtshof Amsterdam van 4 februari 1999 vernietigde naheffingsaanslag omzetbelasting;

haar niet schriftelijk heeft bevestigd dat de aansprakelijkstelling van 6 juli 1993 voor de onder 1. bedoelde naheffingsaanslag omzetbelasting is komen te vervallen.

C. Verzoekers klagen er voorts over dat de Belastingdienst/Directie Ondernemingen Zuid Breda in zijn beschikking van 26 juli 1999 hun beroep van 18 maart 1999 heeft afgewezen

tegen de beslissing van de Belastingdienst Dordrecht van 12 maart 1999. Deze beslissing hield in dat de Belastingdienst weigerde de terugbetaling op de ingevolge de uitspraak van het gerechtshof Amsterdam van 4 februari 1999 vernietigde naheffingsaanslag omzetbelasting uit te betalen aan verzoekster als enig overgebleven BV van de fiscale eenheid waaraan de naheffingsaanslag was opgelegd, dan wel aan verzoeker aan wie de vordering op de Belastingdienst door verzoekster was gecedeerd en welke cessie door verzoeker is aanvaard. Verzoekster wijst er nog op dat zij voor de betaling van de vernietigde naheffingsaanslag door de Belastingdienst aansprakelijk was gesteld.

Achtergrond

1. Invorderingswet 1990 (Wet van 30 mei 1990, Stb. 221)

Artikel 8:

"1. De ontvanger maakt de belastingaanslag bekend door toezending of uitreiking van het door de inspecteur voor de belastingschuldige opgemaakte aanslagbiljet, met dien verstande dat een uitnodiging tot betaling, door de inspecteur vastgesteld in de vorm van een elektronisch bericht, door de ontvanger langs elektronische weg aan de belastingschuldige wordt toegezonden.

2. Een belastingaanslag is door de belastingschuldige in zijn geheel verschuldigd."

Artikel 43:

"1. Natuurlijke personen en lichamen in de zin van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, die ingevolge artikel 7, vierde lid, van de Wet op de omzetbelasting 1968 zijn aangemerkt als één ondernemer, zijn hoofdelijk aansprakelijk voor de omzetbelasting welke verschuldigd is door deze ondernemer, dan wel - indien de inspecteur niet schriftelijk ervan in kennis is gesteld dat op grond van gewijzigde omstandigheden niet langer een eenheid bestaat als is bedoeld in die bepaling - door deze personen en lichamen.

2. Indien aan de ondernemer bedoeld in het eerste lid een vermindering of teruggaaf van omzetbelasting wordt verleend, kan de ontvanger deze vermindering of teruggaaf bevrijdend voldoen aan één van de natuurlijke personen of lichamen bedoeld in het eerste lid."

2. Leidraad Invordering 1990

Artikel 43, § 1, punt 3 (zoals dit luidde tot 1 maart 2000):

"Een vermindering of een teruggaaf omzetbelasting ten name van de fiscale eenheid wordt uitbetaald aan de tot de fiscale eenheid behorende natuurlijke persoon of het lichaam die door de fiscale eenheid is aangewezen en, als die aanwijzing niet heeft plaatsgevonden,

aan het onderdeel bij wie de teruggave is opgekomen of die de naheffingsaanslag heeft betaald. Wanneer er geen sprake is van een aanwijzing en het de ontvanger niet duidelijk is wie rechthebbende is, kan hij de vermindering of teruggaaf rechtsgeldig uitbetalen aan één van de personen of lichamen die deel uitmaken van de fiscale eenheid.

Het voorgaande sluit overigens niet uit dat de ontvanger een teruggaaf die materieel is opgekomen bij een onderdeel met belastingschuld, kan verrekenen met de belastingschuld van dat onderdeel, ook al heeft aanwijzing van een "derde" plaatsgevonden."

Onderzoek

In het kader van het onderzoek werd de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen Dordrecht en de Belastingdienst/Directie Ondernemingen Zuid Breda verzocht op de klacht te reageren en een afschrift toe te sturen van de stukken die op de klacht betrekking hebben.

Vervolgens werd verzoeker in de gelegenheid gesteld op de verstrekte inlichtingen te reageren.

Tevens werd betrokkenen een aantal specifieke vragen gesteld.

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

De Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen deelde mee zich met de inhoud van het verslag te kunnen verenigen. De reacties van verzoekers en van de Belastingdienst/

Directie Ondernemingen Zuid gaven aanleiding het verslag op een enkel punt aan te vullen.

Bevindingen

De bevindingen van het onderzoek luiden als volgt:

A. feiten

1. Verzoeker was directeur/groot aandeelhouder van X Holding BV. Deze besloten vennootschap had diverse dochtervennootschappen, waaronder verzoekster en NT BV. De diverse besloten vennootschappen vormden vanaf 1 juni 1990 een fiscale eenheid (hierna: de fiscale eenheid) voor de omzetbelasting, zoals bedoeld in artikel 7, vierde lid van de Wet op de omzetbelasting 1968.

2. De Gemeentepolitie Rotterdam deed in 1990 in samenwerking met de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen Dordrecht (hierna: de Belastingdienst) in het

kader van een gerechtelijk vooronderzoek inzake mogelijke valsheid in geschrifte en fraude met de omzetbelasting (carrouselfraude) een onderzoek bij X Holding BV en NT BV. In het kader van dat onderzoek werd de administratie van NT BV door de Gemeentepolitie Rotterdam in beslag genomen. Het onderzoek heeft niet geleid tot strafrechtelijke vervolging van verzoekers of aan hen gelieerde vennootschappen.

3. Met dagtekening 7 oktober 1991 werd in Rotterdam een ontvangstbewijs opgemaakt met de volgende tekst:

"Hierbij verklaart ondergetekende dat hij/zij administratieve bescheiden van de Gemeentepolitie Rotterdam, Bureau Fraude & Milieuzaken in ontvangst heeft genomen namens NT BV; N.o.)..."

De verklaring was ondertekend met een onleesbare handtekening.

4. Met dagtekening 6 juli 1993 legde de Belastingdienst aan de fiscale eenheid een naheffingsaanslag omzetbelasting op over het tijdvak 1 juni 1990 (de datum van totstandkoming van de fiscale eenheid) tot en met 6 november 1990. De naheffingsaanslag beliep een bedrag van f 769.121, inclusief een bestuurlijke boete van 100% en inclusief een bedrag van f 85.813 aan heffingsrente. De naheffingsaanslag werd opgelegd naar aanleiding van de bevindingen bij het onder 2. genoemde onderzoek. Daarin werd gesteld dat de betrokken besloten vennootschappen niet met bescheiden hadden kunnen aantonen dat in de boekhouding voorkomende leveringen van containers aan buitenlandse afnemers ook daadwerkelijk hadden plaatsgevonden. Op deze leveringen was daarom ten onrechte voor de berekening van de te betalen omzetbelasting het nul-tarief toegepast.

De tenaamstelling van de naheffingsaanslag was: 'FE (fiscale eenheid; N.o.) X Holding BV, NT BV cs'. De fiscale eenheid tekende bezwaar aan tegen de naheffingsaanslag van 6 juli 1993. Tegen de uitspraak op het bezwaar ging de fiscale eenheid tijdig in beroep bij het gerechtshof 's-Gravenhage en tegen de uitspraak van het gerechtshof tekende de fiscale eenheid beroep in cassatie aan bij de Hoge Raad.

5. Bij beschikking van eveneens 6 juli 1993 stelde de Belastingdienst verzoekster (en andere rechtspersonen die deel uitmaakten van de fiscale eenheid) op grond van artikel 43 Invorderingswet 1990 hoofdelijk aansprakelijk voor het totaalbedrag van de aan de fiscale eenheid opgelegde naheffingsaanslag omzetbelasting van dezelfde datum.

6. Met dagtekening 8 juli 1993 legde de Belastingdienst ook een naheffingsaanslag omzetbelasting op aan NT BV. Deze naheffingsaanslag had betrekking op het tijdvak 23 juli 1989 tot 31 mei 1990 en beliep een bedrag van f 3.265.250, inclusief een bestuurlijke boete van 100% en een bedrag aan heffingsrente van f 456.948. Verzoeker werd op grond van artikel 36 Invorderingswet 1990 hoofdelijk aansprakelijk gesteld voor de

uit deze naheffingsaanslag voortvloeiende belastingschuld. Hij tekende op grond van artikel 50 Invorderingswet 1990 tegen deze aanslag bezwaar aan. Ten tijde van het indienen van het verzoekschrift bij de Nationale ombudsman was op dit bezwaar nog geen uitspraak gedaan.

Ook deze naheffingsaanslag was gebaseerd op de bevindingen bij het onderzoek van de Gemeentepolitie Rotterdam en de Belastingdienst.

7. In een brief van 8 december 1995 aan de Gemeentepolitie Rotterdam vroeg verzoekers belastingadviseur met het oog op de procedure voor de belastingrechter over de naheffingsaanslag van 6 juli 1993 om inzage in de administratie van NT BV.

De adviseur schreef onder meer het volgende:

"(Ik) heb groot belang bij inzage in de administratie van (NT BV; N.o.) op korte termijn. In de administratie bevinden zich waarschijnlijk relevante bescheiden, waarmee de door de Belastingdienst omstreden uitvoer van gebruikte containers in het tijdvak 1 juni 1990 tot 1 oktober 1990 kan worden aangetoond..."

De brief vermeldt de aantekening dat een afschrift ervan is gezonden aan de Belastingdienst.

Verzoekers belastingadviseur rappelleerde de politie in Rotterdam met brieven van 3 en van 30 januari 1996. Met dagtekening 7 mei 1996 stuurde de belastingadviseur weer een brief aan de politie in Rotterdam, welke eveneens de vermiste administratie als onderwerp had. Ook van deze brieven werd blijkens een daartoe strekkende vermelding daarop een afschrift verzonden aan de Belastingdienst.

8. In een vonnis van 8 januari 1997 verklaarde de arrondissementsrechtbank te Dordrecht voor recht dat verzoekster jegens de ontvanger van de Belastingdienst hoofdelijk aansprakelijk was voor de belastingschuld welke voortvloeide uit de op 6 juli 1993 aan de fiscale eenheid opgelegde naheffingsaanslag omzetbelasting. De ontvanger van de Belastingdienst had zijn daartoe strekkende eis onderbouwd met de stelling dat verzoekster (en andere tot de fiscale eenheid behorende lichamen) ingevolge artikel 43 van de Invorderingswet 1990 hoofdelijk aansprakelijk waren voor de aan de fiscale eenheid opgelegde naheffingsaanslag. De arrondissementsrechtbank overwoog het volgende:

"...Ingevolge artikel 43, lid 1 van de Invorderingswet 1990 zijn lichamen die ingevolge artikel 7, vierde lid, van de Wet op de omzetbelasting 1968 zijn aangemerkt als één ondernemer hoofdelijk aansprakelijk voor de omzetbelasting welke verschuldigd is door deze ondernemer. (Verzoekster; N.o.) is derhalve in beginsel terecht aansprakelijk gesteld. Vaststaat dat (verzoekster; N.o.) deel uitmaakte van de fiscale eenheid. Weliswaar heeft (verzoekster; N.o.) aangevoerd dat zij door de overdracht van haar aandelen aan een

derde sedert 1 oktober 1990 niet langer deel uitmaakte van de fiscale eenheid, doch op grond van het bepaalde in evenvermeld wetsartikel kan het lichaam zich slechts van aansprakelijkheid bevrijden door de inspecteur er schriftelijk van in kennis te stellen dat op grond van de gewijzigde omstandigheden niet langer een eenheid bestaat als bedoeld in artikel 7, lid 4 voormeld. Dit laatste is door (verzoekster; N.o.) niet gesteld..."

9. De Hoge Raad wees op 6 mei 1998 arrest op het ingestelde beroep in cassatie tegen de opgelegde naheffingsaanslag van 6 juli 1993. De Hoge Raad casseerde de uitspraak van het gerechtshof 's-Gravenhage en overwoog onder meer het volgende:

"Het staat vast dat de administratie van (NT BV; N.o.), tot 1 oktober 1990 deel uitmakend van belanghebbende, bij het vanaf 30 oktober 1990 door de gemeentepolitie te Rotterdam in samenwerking met de Belastingdienst ingesteld onderzoek in beslag is genomen, en dat daarna de controlerend ambtenaar een onderzoek in die administratie heeft ingesteld. Nu belanghebbende stelt dat die administratie nimmer aan (NT BV; N.o.) is geretourneerd en dat zij, belanghebbende, niet meer door de gemeentepolitie of de Belastingdienst in de gelegenheid is gesteld inzage te nemen in die administratie, brengt een redelijke verdeling van de bewijslast mee dat de Inspecteur aannemelijk maakt dat die stelling onjuist is. De Inspecteur heeft wel gesteld dat de administratie is geretourneerd maar heeft ten bewijze van die stelling slechts het (hiervoor onder 3. opgenomen; N.o.) ontvangstbewijs overgelegd. Uit dit ontvangstbewijs blijkt dat administratieve bescheiden in ontvangst zijn genomen, maar niet dat die de volledige administratie van (NT BV; N.o.) vormden. Nu verder niet ten processe is komen vast te staan wie de handtekening onder het ontvangstbewijs heeft geplaatst, is ook niet komen vast te staan dat die ondertekenaar bevoegd was namens (NT BV; N.o.) te handelen.

Belanghebbende heeft reeds bij haar op 18 oktober 1993 gedagtekende motivering van haar bezwaarschrift gesteld dat de door de politie in beslag genomen administratie van (NT BV; N.o.) nog niet was terugontvangen. Anders dan het Hof heeft overwogen, heeft belanghebbende ook in de hiervóór (...) vermelde kort-gedingprocedure een dergelijk standpunt ingenomen, nu blijkens (...) het vonnis van de President in dat geding, namens belanghebbende is gesteld "dat zij in hun verdediging zijn geschaad doordat zij niet kunnen beschikken over de boekhouding".

(...)

De middelen (...) keren zich tegen de (...) oordelen van het Hof.

Die oordelen berusten op het door het Hof gehanteerde uitgangspunt dat het bewijs dat de leveringen niet belastbaar zijn omdat zij in het buitenland hebben plaatsgevonden dan wel aan het tarief van nihil zijn onderworpen omdat het gaat om leveringen ten uitvoer, moet worden geleverd doordat zulks aan de hand van boeken en bescheiden wordt aangetoond, zoals geëist door artikel 32 van de Wet respectievelijk artikel 12, eerste lid, van het

Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968. Dit uitgangspunt is echter onjuist indien ervan moet worden uitgegaan dat de boeken en bescheiden waarop de belastingplichtige zich beroept, in beslag zijn genomen en niet zijn geretourneerd, waarvoor de Inspecteur (mede) verantwoordelijk is. (...)

Beslissing

De Hoge Raad:

vernietigt de uitspraak van het Hof (...);

verwijst het geding naar het Gerechtshof te Amsterdam ter verdere behandeling en beslissing van de zaak in meervoudige kamer met inachtneming van dit arrest;

gelast dat door de Staatssecretaris van Financiën aan belanghebbende wordt vergoed het door deze ter zake van de behandeling van het beroep in cassatie verschuldigd geworden griffierecht ten bedrage van f 300,-;

veroordeelt de Staatssecretaris van Financiën in de kosten van het geding in cassatie aan de zijde van belanghebbende, vastgesteld op f 2.840,- voor beroepsmatig verleende bijstand."

10. Verzoekers gemachtigde schreef de Belastingdienst in een brief van 3 juli 1998 onder meer het volgende:

"Verifieerbare gegevens van de zijde van de Belastingdienst met betrekking tot de verblijfplaats van de boekhouding zie ik thans wel gaarne op zo kort mogelijke termijn tegemoet."

11. In een brief van 9 juli 1998 schreef verzoekers belastingadviseur onder meer het volgende aan de Belastingdienst:

"Belastingplichtige verzoekt u op korte termijn, in ieder geval voor 14 juli 1998, aan te geven waar de administratie zich bevindt. Dit dient te gebeuren aan de hand van verifieerbare informatie (bijvoorbeeld een proces-verbaal van teruggave).

Tenslotte heb ik voor u nog één vraag:

Kunt u mij op korte termijn een historisch en verifieerbaar (wie, met naam en functie, wanneer, welke actie?) overzicht en verslag van bevindingen verschaffen van de onderzoeksactiviteiten die de Belastingdienst en Politie hebben ontplooid naar aanleiding van de vele verzoeken om teruggave c.q. inzage van de administratie (beginnend 1993 tot heden)?"

12. Een ambtenaar van de politie Rotterdam-Rijnmond, district Rotterdam-Centrum berichtte de Belastingdienst in een brief van 7 augustus 1998 het volgende:

"...Naar aanleiding van met u gevoerde gesprekken bericht ik u dat ik in het onderzoek tegen (verzoeker; N.o.) als coördinator werkzaam ben geweest. De inbeslaggenomen administratie, voor zover aangetroffen in het kantoor van (NT BV; N.o.), werd onderzocht en uit deze administratie werden facturen (e.d.), betrekking hebbend op het strafrechtelijk onderzoek, gekopieerd. Gebruikelijk was dat van de verwijderde faktuur (of ander geschrift) een kopie terug in de administratie werd gedaan, zodat de administratie in de staat bleef zoals die door ons was aangetroffen.

Na onderzoek en aanlevering van de processen-verbaal aan justitie werd de inbeslaggenomen administratie geretourneerd naar degene onder wie in beslag was genomen.

Voor zover ik mij thans herinner is **alles** wat destijds in beslag was genomen teruggegeven, hetgeen tevens de reden kan zijn waarom er geen specificatie staat vermeld op het ontvangstbewijs..."

13. In een brief van 7 september 1998 schreef verzoekers gemachtigde de Belastingdienst het volgende:

"...Belanghebbende verzoekt reeds enige jaren aan de Belastingdienst om verifieerbare informatie met betrekking tot de verblijfplaats van de administratie. Iedere inhoudelijke reactie op dat verzoek is tot op heden van de zijde van de Belastingdienst achterwege gebleven. Ook uw recente reactie op het arrest van de Hoge Raad van 6 mei j.l. biedt wederom geen enkel verifieerbaar aanknopingspunt. Vriendelijk verzoek ik u aan mij thans schriftelijk en binnen één week na heden alsnog alle door u thans verzamelde verifieerbare informatie aan te leveren gestaafd door onderliggende stukken met betrekking tot de verblijfplaats van de administratie (o.a. door wie, aan wie, op welk moment, op welke wijze, wat teruggegeven?). Tevens verzoek ik u vriendelijk de enige maanden geleden aan de Belastingdienst Dordrecht geformuleerde tweede vraag te beantwoorden (...).

Ook op deze tweede vraag is tot op heden geen antwoord verkregen..."

14. In een brief van 8 september 1998 reageerde de Belastingdienst met het volgende:

"...Gelet op het feit dat hetgeen ons verdeeld houdt thans nog 'onder de rechter is', lijkt het mij niet opportuun op dit moment op uw verzoek van 7 september 1998 in te gaan..."

15. Het gerechtshof Amsterdam deed op 4 februari 1999 uitspraak in de verwijzingsprocedure. Het gerechtshof overwoog onder meer het volgende:

"De inspecteur heeft ter zitting nog verklaard dat een administratie in de omvang als door belanghebbende geschetst niet bij de Belastingdienst aanwezig is geweest zodat de Belastingdienst deze dus ook niet terug kan geven;

(...)

Voor de toepassing van het nihil tarief rust op belanghebbende de last te bewijzen dat de geleverde containers daadwerkelijk zijn uitgevoerd. Belanghebbende heeft gesteld (...) dat de inbeslaggenomen administratie stukken bevat waaruit de daadwerkelijke uitvoer zou kunnen blijken, onder meer aan de hand van verklaringen van verscheping.

(...) De gemeentepolitie Rotterdam heeft de administratie bij (NT BV; N.o.) in het kader van een onderzoek naar een BTW-carrousel in beslag genomen en overgebracht naar het bureau; het betrof derhalve een mogelijk delict op fiscaal terrein.

Aldaar is de administratie geruime tijd voorhanden geweest en onderzocht door (onder meer) (Y; N.o.) werkzaam bij de Belastingdienst. Ambtenaren van politie, justitie en de Belastingdienst hebben nadien expliciet verklaard niet te beschikken over de inbeslaggenomen administratie. Het is derhalve voor belanghebbende op dit moment niet mogelijk bij één van deze instanties inzage te krijgen in deze administratie ter onderbouwing van de stelling dat de containers daadwerkelijk zijn uitgevoerd.

(...) Belanghebbende betwist uitdrukkelijk dat de inbeslaggenomen administratie is teruggegeven aan degene onder wie deze in beslag genomen is. Belanghebbende was dan ook niet in staat de administratie bij (NT BV; N.o.) in te zien. In zo'n geval ligt het op de weg van de inspecteur aannemelijk te maken dat er wel sprake is geweest van teruggave. Nu de inspecteur geen helderheid heeft kunnen geven op welke administratieve bescheiden het ontvangstbewijs van 7 oktober 1991 betrekking had, wie deze bescheiden heeft afgegeven en wie het ontvangstbewijs heeft getekend, acht het Hof niet aannemelijk dat de inbeslaggenomen administratie, al dan niet in kopie, daadwerkelijk aan (NT BV; N.o.) is teruggegeven. Het ontbreken van de administratie bij enige instantie van de politie, justitie dan wel de Belastingdienst is op zichzelf onvoldoende reden aan te nemen dat van daadwerkelijke teruggave aan de rechthebbende sprake is geweest. Hetzelfde geldt voor de gestelde gebruikelijkheid van teruggave en de gestelde herinnering van (de betrokken politieambtenaar; N.o.).

(...) Belanghebbende heeft onbetwist verklaard dat (medewerker Y van de Belastingdienst; N.o.) aanwezig is geweest bij de inbeslagname van de administratie. Voorts staat vast dat (Y; N.o.) onderzoek heeft verricht in de op het politiebureau aanwezige administratie en op basis van de bevindingen van dit onderzoek heeft de inspecteur de in geschil zijnde naheffingsaanslag opgelegd.

Gelet op de samenwerking tussen politie en de Belastingdienst acht het Hof de inspecteur (mede)verantwoordelijk voor het niet-voorhanden zijn van de administratie en voor de belemmering die hieruit voor belanghebbende voortvloeit ten bewijze van het feit dat de containers daadwerkelijk zijn uitgevoerd. Derhalve dient de inspecteur te bewijzen dat de uitvoer van de in geschil zijnde containers niet heeft plaatsgevonden.

(...) De inspecteur heeft ter zitting verklaard dat hij dit bewijs niet kan leveren en het Hof acht hem dan ook niet in dat bewijs geslaagd. Het Hof zal de naheffingsaanslag dan ook vernietigen..."

16. Op 17 februari 1999 zond verzoekster, inmiddels handelend onder de naam M. BV, een faxbericht aan de Belastingdienst. Dit bericht luidde als volgt:

"...Het Hof heeft de aanslag over het tijdvak (1 juni 1990 - 6 november 1990) volledig vernietigd.

Mede in verband met deze uitspraak verzoek ik u aan mij zo spoedig mogelijk een overzicht te doen toekomen waaruit blijkt op welke wijze vanaf het tijdstip oktober 1992 eventuele belastingteruggaven aan (de fiscale eenheid; N.o.) met openstaande belastingschulden van de fiscale eenheid en/of haar dochtermaatschappijen zijn verrekend.

De fiscale eenheid heeft slechts van een gering aantal verrekeningen (...) bericht ontvangen van de wijze van verrekening. Uit de wel ontvangen berichten bleek dat er namelijk met aanslagnummer (...) (omzetbelasting 1990) verrekend is. Gaarne zou ik voorts van u willen vernemen welk bedrag er thans nog op de aanslag openstaat.

Thans is het enig overgebleven onderdeel van de fiscale eenheid (verzoekster; N.o.) (h.o.d.n. (M. BV; N.o.)). Alle overige vennootschappen zijn inmiddels bij gebrek aan baten of anderszins opgeheven. (Verzoekster; N.o.) verzoekt als overlevende vennootschap van de fiscale eenheid (zie artikel 43, paragraaf 1, lid 3 leidraad Invordering) te worden beschouwd als de gerechtigde tot al die belastingteruggaven over de periode 1992 tot heden. (Verzoekster; N.o.) heeft inmiddels het recht op deze belastingteruggaven en ook het recht op eventuele schadevergoedingen overgedragen aan (verzoeker; N.o.).

Gelet op artikel 24, lid 5, Invorderingswet 1990 verzoek ik u op korte termijn met deze overdracht in te stemmen. Voor zover mij bekend heeft per heden (verzoekster; N.o.) geen formele belastingschulden openstaan. Op grond van de Awb is een beslissing op een verzoek ex artikel 24, lid 5, Invorderingswet binnen een redelijke termijn vereist. Nu instemming van de Ontvanger met de overdracht slechts geweigerd mag worden indien en voor zover (verzoekster; N.o.) openstaande (formele) belastingschulden heeft, ga ik ervan uit dat een beslissing binnen twee weken mogelijk moet zijn..."

17. De Belastingdienst reageerde op het faxbericht van 17 februari 1999 met een brief van 12 maart 1999 aan verzoeksters belastingadviseur. De Belastingdienst schreef het volgende:

"...Op grond van artikel 3:94 Burgerlijk Wetboek zal de cessionaris, in casu (verzoeker; N.o.) de goederenrechtelijke overeenkomst op enigerlei wijze dienen te aanvaarden. Van deze aanvaarding is mij vooralsnog niets gebleken.

Volgens mijn gegevens is (verzoekster; N.o.) vanaf 24 mei 1993 geen onderdeel meer van (de fiscale eenheid; N.o.). Voorzover ik nu kan nagaan hebben er vóór 24 mei 1993 geen verrekeningen plaatsgevonden.

Tevens deel ik u mede dat (verzoekster; N.o.) belastingschuld heeft, nl. 4 aanslagen omzetbelasting 1998 en een aanslag loonheffing 1995. (...)

Op basis van artikel 24 lid 5 van de Invorderingswet 1990 stem ik niet in met de cessie en wel om de volgende redenen:

er is vooralsnog niet voldaan aan een rechtsgeldige cessie o.g.v. artikel 3:94 Burgerlijk Wetboek;

(verzoekster; N.o.) heeft openstaande belastingschulden. Instemming met een rechtsgeldige cessie kan o.g.v. artikel 24 par. 2 lid 3 Leidraad Invordering niet gedeeltelijk plaatsvinden, zodat de instemming volledig achterwege blijft. Wel bestaat de mogelijkheid om een eventueel uit te betalen bedrag in gedeelten te cederen. De ontvanger zal dan bij iedere cessie afzonderlijk beoordelen of hij daarmee instemt;

(verzoekster; N.o.) maakt vanaf 24 mei 1993 geen onderdeel meer uit van de fiscale eenheid (...). (Verzoekster; N.o.) kan dan ook niet beschouwd worden als de gerechtigde tot de belastingteruggaven over de periode oktober 1992 tot heden..."

18. In een brief van 18 maart 1999 tekende verzoeksters belastingadviseur pro forma beroep aan bij de directeur van de Belastingdienst/Directie Ondernemingen Zuid Breda (hierna: de Directie) tegen de beslissing van 12 maart 1999 van de Belastingdienst. In een brief van 26 maart 1999 aan de Directie gaf de belastingadviseur een nadere motivering van het beroep. Hij schreef het volgende:

"...(Verzoekster; N.o.) is door de Belastingdienst aansprakelijk gesteld voor de betwiste aanslag omzetbelasting op de voet van artikel 43 van de Invorderingswet en is dan ook zeker belanghebbende in deze kwestie.

In het pro forma beroepschrift is reeds bericht dat (verzoekster; N.o.) in 1990 onderdeel uitmaakte van de fiscale eenheid omzetbelasting. Dat wordt door uw belastingeenheid ook niet betwist. De belastingteruggaaf heeft betrekking op de aanslag die betrekking heeft op

1990 en om die reden heeft (verzoekster; N.o.) als resterend overlevend gedeelte van die fiscale eenheid recht op de belastingteruggave. In dat kader verwijs ik tevens naar artikel 43, paragraaf 1, lid 3 van de Leidraad Invordering. De latere verbreking van de fiscale eenheid doet daar niet aan af.

(Verzoekster; N.o.) heeft tevens verzocht om inzage te krijgen in het reeds betaalde bedrag (met name data van betaling) op (de naheffingsaanslag omzetbelasting van 6 juli 1993; N.o.). Hier bent u in het geheel niet op ingegaan. Gezien het feit dat (verzoekster; N.o.) belanghebbende is in deze kwestie is het verzoek van (verzoekster; N.o.) gerechtvaardigd en dient u per omgaande inzage te verschaffen omtrent de gedane betalingen c.q. toegepaste verrekeningen.

Vriendelijk verzoek ik u mij te berichten welke bedragen er nog openstaan op belastingaanslagen thans opgelegd aan (verzoekster; N.o.). (M. BV; N.o.) was zich van deze openstaande bedragen niet bewust. Overleg met (verzoeker; N.o.) heeft ertoe geleid dat ermee ingestemd kan worden dat deze vier door u genoemde omzetbelastingaanslagen en de genoemde aanslag loonbelasting 1995 met de belastingteruggaaf mag worden verrekend. Gelet op het feit dat de uitspraak van Hof Amsterdam dateert van 4 februari jl en is toegezonden op 10 februari jl. kan deze verrekening per omgaande plaatsvinden. Vervolgens kan dan daarna de instemming met de cessie en ook de betaling aan (verzoeker; N.o.) plaatsvinden. Ook zou overigens een instemming onder voorbehoud van verrekening van de genoemde aanslagen tot de wettelijke mogelijkheden behoren.

Wel verzoek ik u vriendelijk om op zo kort mogelijke termijn aan mij te doen toekomen copieën van de door u genoemde aanslagen en computeroverzichten waaruit blijkt wat de thans nog openstaande bedragen op die aanslagen zijn.

Het bovenstaande in aanmerking nemende verzoek ik u op zo kort mogelijke termijn alsnog in te stemmen met de cessie, tot de hiervoor genoemde verrekening over te gaan en bovendien op zo kort mogelijke termijn inzage te verschaffen in de in deze brief gevraagde gegevens..."

Bij zijn brief van 26 maart 1999 zond de belastingadviseur tevens een op 22 maart 1999 gedagtekende verklaring van verzoeker mee. In deze verklaring verklaarde verzoeker de cessie te aanvaarden van 'alle teruggaven' waaronder die welke worden bedoeld in het hierboven onder 16. opgenomen faxbericht.

19. In een brief van 12 mei 1999 schreef verzoeksters belastingadviseur de Directie het volgende:

"...Ik wil u nogmaals wijzen op het feit dat wij tot heden de gevraagde overzichten in mijn nadere motivering van het beroepschrift nog niet hebben ontvangen..."

20. In een brief van 14 mei 1999 schreef verzoekers gemachtigde de Belastingdienst het volgende:

"...Vriendelijk verzoek ik u er (...) op toe te zien dat de proceskostenveroordeling op basis van het arrest van de Hoge Raad van 6 mei 1998 alsnog met rentevergoeding plaatsvindt, ervan uitgaande dat de Staatssecretaris van Financiën aan uw eenheid verzocht zal hebben om die betaling voor hem te doen. Inmiddels is daar meermalen om verzocht.

Voorts wil ik u er aan herinneren dat uw eenheid sinds medio 1998 in gebreke is met het aan mij beloofde antwoord op de vraag of er sinds 1993 überhaupt enig onderzoek is gedaan door uw eenheid c.q. door diegenen met wie u in het strafrechtelijk onderzoek hebt samengewerkt, naar de verblijfplaats van de administratie, mede gelet op het overstelpende aantal door uw eenheid in het geheel niet althans zeker niet juist beantwoorde verzoeken dienaangaande sinds 1993. In dat kader ben ik uiteraard geïnteresseerd in een chronologisch overzicht met (verifieerbare) antwoorden, d.w.z. wie heeft wat op welk moment met welk resultaat waar onderzocht, een en ander te staven met onderliggende stukken. Dezerzijds bestaat de indruk dat er sinds 1993 in het geheel geen onderzoek heeft plaatsgevonden, blijkens het steeds maar weer uitblijven van een verifieerbaar antwoord op de vraag naar de verblijfplaats van de administratie en naar de verrichte onderzoekshandelingen..."

21. Op 17 mei 1999 zond de Belastingdienst verzoeksters belastingadviseur het volgende faxbericht:

"...Hierbij doe ik u een overzicht toekomen van de verrekenende bedragen op de aanslag omzetbelasting (...) t.n.v. (de fiscale eenheid; N.o.).

Verrekenende bedragen: Totaal: f 291.027,00

Specificatie verrekeningen:

(...)

Met betrekking tot (verzoekster; N.o.) doe ik u het debiteurenoverzicht als bijlage toekomen..."

Het in de brief genoemde debiteurenoverzicht vermeldde een bedrag aan openstaande belastingschulden van verzoekster per 17 mei 1999 van f 15.597 en een bedrag aan kosten van f 925.

22. De Belastingdienst reageerde in een brief van 31 mei 1999 met het volgende op de brief van 14 mei 1999 (opgenomen onder 20.) van verzoekers gemachtigde:

"...De in (...) uw brief gevraagde proceskostenvergoeding zal - onder vergoeding van rente - zo spoedig mogelijk worden overgemaakt. Mijn excuses voor de trage behandeling.

Voor wat betreft het in het laatste gedeelte van uw brief gedane verzoek om een verifieerbaar antwoord op de vraag naar de verblijfplaats van de inbeslaggenomen administratie en naar de verrichte onderzoekshandelingen, wil ik het volgende opmerken.

Meermalen is aan de Gemeentepolitie Rotterdam, welke de administratie in beslag heeft genomen, gevraagd waar deze administratie zich bevindt; gemakshalve verwijs ik u naar de brief van (...) 7 augustus 1998 (opgenomen onder 12; N.o.). De gemeentepolitie verklaart dat de inbeslaggenomen administratie geretourneerd is aan degene onder wie in beslag is genomen. Ik heb geen redenen aan deze verklaring te twijfelen, niettegenstaande het feit dat ik formeel niet aannemelijk kan maken dat deze retournering daadwerkelijk heeft plaatsgevonden en hiervoor procedureel de bewijstechnische consequenties moet dragen. Dit betekent dat ik het in uw brief gedane verzoek om een verifieerbaar antwoord op de vraag naar de verblijfplaats van de inbeslaggenomen administratie en naar de verrichte onderzoekshandelingen niet meer opportuun acht. Ik ben dus niet voornemens aan uw verzoek tegemoet te komen..."

23. In een brief, gedagtekend 26 juli 1999 en gericht aan verzoeksters belastingadviseur, deed de Directie uitspraak op verzoeksters beroep van 18 maart 1999. De Directie wees het beroep af en overwoog daarbij het volgende:

"...Uit de gegevens, welke ten behoeve van de behandeling van het beroepschrift zijn overgelegd c.q. verstrekt, is mij gebleken dat (verzoekster; N.o.) de ontvanger heeft verzocht om te worden beschouwd als rechthebbende op de teruggaven waarop de fiscale eenheid waarvan zij ooit deel uitmaakte, recht heeft. Ze verwijst daarvoor naar artikel 43, paragraaf 1, lid 3 van de Leidraad Invordering 1990.

Daarin is bepaald dat: *"Een vermindering of een teruggaaf omzetbelasting ten name van de fiscale eenheid wordt uitbetaald aan de tot de fiscale eenheid behorende natuurlijke persoon of het lichaam die door de fiscale eenheid is aangewezen en, als die aanwijzing niet heeft plaatsgevonden, aan het onderdeel bij wie de teruggaaf is opgekomen of die de naheffingsaanslag heeft betaald. Wanneer er geen sprake is van een aanwijzing en het de ontvanger niet duidelijk is wie rechthebbende is, kan hij de vermindering of teruggaaf rechtsgeldig uitbetalen aan één van de personen of lichamen die deel uitmaken van de fiscale eenheid. Het voorgaande sluit overigens niet uit dat de ontvanger een teruggaaf die materieel is opgekomen bij een onderdeel met belastingschuld, kan verrekenen met de belastingschuld van dat onderdeel, ook al heeft aanwijzing van een "derde" plaatsgevonden.*

Voorts is mij gebleken dat (verzoekster; N.o.) van 1 juni 1990 tot en met 24 mei 1993 deel van de fiscale eenheid heeft uitgemaakt. In de door u ondertekende brief van 24 mei 1993

(...) geeft u aan dat de aandelen door (X Holding BV; N.o.) reeds in maart 1993 aan een derde zijn verkocht.

(Verzoekster; N.o.) maakt geen deel van de fiscale eenheid meer uit. Bovendien is (verzoekster; N.o.) niet door de fiscale eenheid aangewezen als rechthebbende van de teruggaven door een tot de fiscale eenheid behorend natuurlijk persoon of lichaam. Nu dat niet het geval is, dient uitbetaling plaats te vinden aan het onderdeel bij de teruggave is opgekomen of die de naheffingsaanslag heeft betaald. Aangezien (verzoekster; N.o.) ook niet aan deze criteria voldoet, immers de verrekeningen hebben betrekking op tijdvakken waarin (verzoekster; N.o.) geen onderdeel van de fiscale eenheid meer uitmaakte, is (verzoekster; N.o.) naar mijn oordeel geen rechthebbende op de teruggave.

Gelet daarop kom ik aan de beoordeling van de weigering van de ontvanger niet toe..."

24. Verzoekers gemachtigde liet de Belastingdienst in een brief van 3 augustus 1999 het volgende weten:

"...(Voor de goede orde meld ik) ook nog dat na vele aanmaningen uiteindelijk de proceskostenveroordeling van Hof Amsterdam 4 februari 1999 betaald is, doch dat de proceskostenveroordeling naar aanleiding van Hoge Raad 6 mei 1998 nog steeds niet volledig door uw eenheid is betaald, zulks ondanks enige aanmaningen. Inmiddels is wel coulancerente ad f 94,-- ontvangen en is ook f 2.840,-- aan proceskosten ontvangen, doch ontbreekt nog de in het arrest genoemde f 300,-- aan griffierecht. Vriendelijk verzoek ik u thans nogmaals zo spoedig mogelijk ook f 300,-- griffierecht over te maken..."

25. Verzoekers gemachtigde reageerde in een brief van 4 augustus 1999 aan de Directie op de afwijzende uitspraak op verzoeksters beroep. De gemachtigde schreef het volgende:

"...(Verzoekster; N.o.) (maakte) onderdeel uit van de fiscale eenheid omzetbelasting gedurende het tijdvak waarop de belastingteruggaaf betrekking heeft. (Verzoekster; N.o.) is zelfs voor de vernietigde naheffingsaanslag omzetbelasting aansprakelijk gesteld op de voet van artikel 43 Invorderingswet. (Verzoekster; N.o.) is voorts het enige en overlevende deel van die fiscale eenheid..."

B. Standpunt verzoekers

Voor het standpunt van verzoekers wordt verwezen naar de klachtomschrijving onder klacht.

In hun verzoekschrift merken verzoekers nog het volgende op:

"...(Verzoeker; N.o.) heeft nog steeds een groot belang bij de teruggave van de administratie, omdat de Belastingdienst na rijp beraad bij brief d.d. 14 juli 1999 heeft besloten de naheffingsaanslag opgelegd aan (NT BV; N.o.) te handhaven, zij het dat een

vermindering heeft plaatsgevonden van de aanslag van circa 3,2 miljoen tot circa f 500.000,- (...). De Belastingdienst stelt zich thans op een nieuw standpunt te weten dat (NT BV; N.o.) ten onrechte BTW heeft afgetrokken omdat aan (thans) drie facturen geen transacties ten grondslag zouden liggen. Nu de Belastingdienst ter staving van deze stelling zich voornamelijk beroept op de diverse processen-verbaal uit (het) onderzoek uit 1990 en de daarmee verband houdende administratie, heeft (verzoeker; N.o.) deze administratie nodig om de stelling van de Belastingdienst te weerleggen.

(...)

Klagers willen (...) ook klagen over de handelwijze van de Belastingdienst Dordrecht in algemeenheid, nu deze meer op persoonlijke overwegingen gerond lijkt te zijn dan op zakelijke afwegingen. Ook vermoeden klagers dat zij wellicht vermeld staan in registers van de Belastingdienst en politie als 'fraudeur', hetgeen ook in de toekomst tot een 'agressieve' benadering van de Belastingdienst aanleiding kan geven. Gelet op de uitkomst van de fiscale procedure ligt 'verwijdering als fraudeur' uit die registers (waaronder ook valt een 'interne codering' bij de Belastingdienst) in de rede.

(...)

Opgemerkt moet worden dat (verzoekster; N.o.) ook een moreel recht kan doen gelden op de omzetbelastingteruggaaf. Immers, door de inspanningen van (verzoekers; N.o.) is uiteindelijk gebleken dat de onderliggende belastingschuld niet daadwerkelijk bestond..."

C. Standpunt Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen Dordrecht

Bij het verzoek om op de klacht te reageren werden door de Nationale ombudsman aan de Belastingdienst de volgende vragen gesteld:

Is verzoeker op enigerlei wijze bij de Belastingdienst of in enig systeem van de Belastingdienst geregistreerd of gecodeerd als fraudeur of voorzien van een registratie of code die als zodanig moet worden geïnterpreteerd?

Zo ja, in welk systeem of in welke registratie?

Welke criteria gelden voor een dergelijke codering of registratie?

Op grond waarvan bent u van mening dat verzoeker aan die criteria voldoet?

Geldt deze reden ook nog na de uitspraken van de Hoge Raad en het gerechtshof Amsterdam en zo ja, waarom?

Naar aanleiding van de klacht en in antwoord op de vragen liet de Belastingdienst het volgende weten:

"...Vraag 1.

(...) Verzoeker is niet op enigerlei wijze bij de Belastingdienst of in enig systeem van de Belastingdienst geregistreerd of gecodeerd als fraudeur of voorzien van een registratie die als zodanig moet worden geïnterpreteerd.

(2.) tot en met (5.). Gelet op het ontkennende antwoord op vraag (1.) behoeven deze vragen geen beantwoording.

M.b.t. de klacht

Klachtonderdeel A.1.

(...)

Aan de Belastingdienst gerichte verzoeken

Aan de Belastingdienst gerichte verzoeken om verifieerbare informatie met betrekking tot de administratie zijn derhalve:

1. de brief van (verzoekers gemachtigde; N.o.) d.d. 3 juli 1998 (...)
2. de brief van (verzoekster belastingadviseur; N.o.) d.d. 9 juli 1998 (...)
3. de brief van (verzoekers gemachtigde; N.o.) d.d. 7 september 1998 (...)
4. de brief van (verzoekers gemachtigde; N.o.) d.d. 14 mei 1999 (...)

Algemeen

Met betrekking tot deze verzoeken merk ik het volgende op. In de procedure voor het gerechtshof 's-Gravenhage inzake de naheffingsaanslag omzetbelasting ten name van de fiscale eenheid heeft de Belastingdienst zich op het standpunt gesteld dat de volledige administratie door de politie is teruggegeven. De Belastingdienst heeft zich daarbij gebaseerd op een ontvangstbewijs van 7 oktober 1991 waarin de ondergetekende verklaart dat o.a. namens (NT. B.V.; N.o.) administratieve bescheiden van de gemeentepolitie Rotterdam in ontvangst genomen zijn. (...)

Omdat de Belastingdienst er niet aan twijfelt dat de gehele administratie door de politie is teruggegeven, doet de Belastingdienst geen naspeuringen naar de verblijfplaats van de administratie.

In zijn uitspraak van 12 februari 1997 overweegt het gerechtshof 's-Gravenhage dat het Hof niet aannemelijk acht dat de administratie niet volledig zou zijn geretourneerd (...).

In het arrest van 6 mei 1998 overweegt de Hoge Raad echter dat dit oordeel van het gerechtshof onbegrijpelijk is (...) en dat het uitgangspunt dat de bewijslast ter zake van het aantonen van de uitvoer van containers op de belanghebbende rust onjuist is indien ervan moet worden uitgegaan dat de boeken en bescheiden waarop de belastingplichtige zich beroept, in beslag zijn genomen en niet zijn geretourneerd, waarvoor de inspecteur (mede) verantwoordelijk is (...). De zaak wordt verwezen naar het gerechtshof Amsterdam. (...).

Eerst door het arrest van de Hoge Raad blijkt dat de Belastingdienst er niet zonder meer vanuit mag gaan dat de administratie door de politie is geretourneerd. Eerst dan ook neemt de Belastingdienst contact op met (...) de Politie Rotterdam-Rijnmond met het verzoek duidelijkheid te verschaffen met betrekking tot de teruggave van de administratie. Op 7 augustus 1998 geeft (de Politie Rotterdam-Rijnmond; N.o.) een schriftelijke reactie; dat is dus de enige verifieerbare informatie waarover de Belastingdienst dan beschikt (...). De Belastingdienst stelt zich dan overigens nog steeds op het standpunt dat de administratie geheel is teruggegeven. (...)

Ad. 1. en 2.

Ook verzoeker richt zich eerst na het arrest van de Hoge Raad van 6 mei 1998 tot de Belastingdienst namelijk op 3 juli 1998 (verzoekers gemachtigde; N.o.) en 9 juli 1998 (verzoeksters belastingadviseur; N.o.) met het verzoek om verifieerbare informatie met betrekking tot de administratie. Deze verzoeken zijn voor verzoeker van belang in het kader van de verwijzingsprocedure voor het gerechtshof Amsterdam. Op 12 augustus 1998 verstrekt de Belastingdienst aan het gerechtshof Amsterdam een schriftelijke toelichting. Daarbij stelt de Belastingdienst zich - zoals hierboven reeds is aangegeven - op het standpunt dat de gehele administratie is teruggegeven en hij voegt ter onderbouwing van deze stelling de schriftelijke reactie van (de Politie Rotterdam-Rijnmond; N.o.) bij. Omdat de aan het gerechtshof Amsterdam gerichte stukken - dus ook de genoemde reactie van (de Politie Rotterdam-Rijnmond; N.o.) - door het gerechtshof Amsterdam worden doorgezonden aan de belanghebbende is afgezien van een afzonderlijke reactie op de namens verzoeker gestuurde verzoeken van 3 juli 1998 en 9 juli 1998.

Ad. 3.

Op het verzoek van 8 (bedoeld is: 7; N.o.) september 1998 van (verzoekers gemachtigde; N.o.) om verifieerbare informatie is wel afzonderlijk gereageerd, en wel bij brief van 8 september 1998 (...). In die brief wordt medegedeeld dat beantwoording van het verzoek niet opportuun is omdat de zaak thans bij het gerechtshof Amsterdam aanhangig is. Het is op dat moment immers aan het gerechtshof Amsterdam zich uit te spreken over de vraag of de Belastingdienst (mede) verantwoordelijk is voor het niet teruggeven van de administratie door de politie.

Ad. 4.

Op het verzoek van 14 mei 1999 van (verzoekers gemachtigde; N.o.) is eveneens gereageerd (...). Op 31 mei 1999 deelt de Belastingdienst met betrekking tot de verblijfplaats en de verrichte onderzoekshandelingen naar de verblijfplaats van de administratie schriftelijk aan (verzoekers gemachtigde; N.o.) mede dat door de Belastingdienst meermalen aan de gemeentepolitie Rotterdam, die de administratie in beslag heeft genomen, is gevraagd waar de administratie zich bevindt, waarbij wordt verwezen naar de brief van (de Politie Rotterdam-Rijnmond; N.o.) van 7 augustus 1998, die in de procedure voor het gerechtshof Amsterdam aan de orde is geweest. In die brief geeft de Belastingdienst bovendien aan geen reden te hebben te twifelen aan de verklaring van (de Politie Rotterdam-Rijnmond; N.o.) van 7 augustus 1998, maar dat de teruggave van de administratie door de Belastingdienst niet aannemelijk gemaakt kan worden, zodat de Belastingdienst daarvan de bewijstechnische consequenties moet dragen. Nu dat inmiddels heeft geleid tot het verliezen door de Belastingdienst van de procedure voor het gerechtshof Amsterdam, wordt geconcludeerd dat de vraag inzake de administratie niet meer opportuun is.

Conclusie

De Belastingdienst is op grond van bovenstaande van oordeel dat door de Belastingdienst wel inhoudelijk is ingegaan op de namens hem gestelde vraag inzake de administratie.

Klachtonderdeel A.2.

De klacht

Verzoeker klaagt over het feit dat de proceskostenvergoeding en de griffierechten, welke de Belastingdienst aan (de fiscale eenheid; N.o.) ingevolge het arrest van de Hoge Raad van 6 mei 1998, nr. 33.168, verschuldigd was, te laat en pas na herhaalde herinneringen zijnerzijds heeft uitbetaald. (...)

Reactie

In het bovengenoemde arrest van de Hoge Raad wordt de Staatssecretaris veroordeeld tot betaling van een bedrag van fl. 2.840,- aan proceskostenvergoeding en fl. 300,- aan griffierechten. In de brief van 31 mei 1999 (...) geeft de Belastingdienst aan de proceskostenvergoeding - onder vergoeding van rente en met excuus van de trage behandeling - zo spoedig mogelijk over te maken. Verzoeker heeft dit bedrag vervolgens binnen afzienbare tijd ontvangen. De vergoeding van griffierechten is later overgemaakt, mede naar aanleiding van verzoekers brief d.d. 3 augustus 1999. In de brief van 23 augustus 1999 biedt de Belastingdienst hiervoor haar excuses aan.

Op grond van het bovenstaande is de Belastingdienst van mening dat verzoeker terecht klaagt over de te late uitbetaling van proceskostenvergoeding en de griffierechten,

welke de Belastingdienst ingevolge het arrest van de Hoge Raad van 6 mei 1998 verschuldigd was. Voor deze trage afhandeling is reeds excuus aangeboden.

Conclusie

De trage afhandeling rechtvaardigt niet de conclusie dat jegens (verzoekers; N.o.) onzakelijk is gehandeld noch dat de Belastingdienst het op (verzoeker; N.o.) persoonlijk heeft gemunt dan wel hem aanmerkt als fraudeur.

Klachtonderdeel (B.1.; N.o.)

De klacht

Verzoekster klaagt er over dat de Belastingdienst Dordrecht traag en pas na enkele aanmaningen heeft willen berichten welk bedrag reeds was betaald op of verrekend met de ingevolge de uitspraak van het gerechtshof Amsterdam van 4 februari 1999 vernietigde naheffingsaanslag omzetbelasting.

Reactie

De klacht is ongegrond. Zoals uit de hieronder chronologisch weergegeven gang van zaken blijkt, is de gevraagde informatie binnen redelijke termijnen verstrekt.

Op 17 februari 1999 ontving de Belastingdienst een ongedateerde brief van (verzoekster; N.o.). In deze brief verzocht de directeur van (verzoekster; N.o.):

"Mede in verband met deze uitspraak (=Hof Amsterdam d.d. 04-02-1999, (...)) verzoek ik U aan mij zo spoedig mogelijk een overzicht te doen toekomen waaruit blijkt op welke wijze vanaf het tijdvak oktober 1992 eventuele belastingteruggaven aan (de fiscale eenheid; N.o.) met openstaande belastingschulden van de fiscale eenheid en/of haar dochtermaatschappijen zijn verrekend.

De fiscale eenheid heeft slechts (over) een gering aantal verrekeningen (o.a. de door u ondertekende brieven van 9 februari 1996 met betrekking tot o.a. de belastingteruggaven over de maanden juli 1993, september 1993, december 1993 en maart 1994) bericht ontvangen van de wijze van verrekening. Uit de wel ontvangen berichten bleek dat er namelijk met aanslagnummer (...) (omzetbelasting 1990) verrekend is. Gaarne zou ik voorts van u willen vernemen welk bedrag er thans nog op die aanslag openstaat."

In de genoemde brief stelt (verzoekster; N.o.) verder dat zij het enig overgebleven onderdeel van de fiscale eenheid is en dat zij moet worden "*...beschouwd als de gerechtigde tot al die belastingteruggaven over de periode oktober 1992 tot heden.*" Omdat het de Belastingdienst bekend was dat (verzoekster; N.o.) lopende het bestaan van de fiscale eenheid deze verlaten had, heeft de Belastingdienst bij brief van 26 februari 1999

(...) in eerste instantie gereageerd met het verzoek een akte van cessie van (verzoekster; N.o.) ten behoeve van (verzoeker; N.o.) over te leggen. Het oogmerk hiervan was vast te stellen of (verzoekster; N.o.) recht had op de gevraagde informatie. Deze brief beantwoordde de gemachtigde van (verzoekster; N.o.) per fax d.d. 10 maart 1999 onder bijsluiting van een akte van cessie (...).

De Belastingdienst reageert hierop bij brief van 12 maart 1999 (...).

Voor zover voor dit klachtonderdeel relevant, staat hierin vermeld:

"Volgens mijn gegevens is (verzoekster; N.o.) vanaf 24 mei 1993 geen onderdeel meer van (de fiscale eenheid; N.o.) Voor zover ik kan nagaan hebben er vóór 24 mei 1993 geen verrekeningen plaatsgevonden.

Tevens deel ik u mede dat (verzoekster; N.o.) belastingschuld heeft, n.l. 4 aanslagen omzetbelasting 1998 en een aanslag loonheffing 1995. (...)"

Uit deze passage blijkt dat de vraag van (verzoekster; N.o.) in haar brief van omstreeks 17 februari 1999 over de staat van verrekeningen beantwoord is.

Op 18 maart 1999 dient de gemachtigde van (verzoekster; N.o.) via de Belastingdienst een beroepschrift ex artikel 24 van de Invorderingswet 1990 in tegen de weigering met de cessie in te stemmen (...). D.d. 24 maart 1999 verzoekt de Belastingdienst aan de gemachtigde het beroep te motiveren (...). Op 26 maart 1999 motiveert de gemachtigde inhoudelijk het beroep (...).

In deze motivering stelt de gemachtigde:

"(Verzoekster; N.o.) heeft tevens verzocht om inzage te krijgen in het reeds betaalde bedrag (met name data van betaling) op aanslagnummer (...) (omzetbelasting 1990). Hier bent u in het geheel niet op ingegaan. Gezien het feit dat (verzoekster; N.o.) belanghebbende is in deze kwestie is het verzoek van (verzoekster; N.o.) gerechtvaardigd en dient u per omgaande inzage te verschaffen omtrent de gedane betalingen c.q. toegepaste verrekeningen".

Ten onrechte stelt de gemachtigde dat de Belastingdienst in het geheel niet is ingegaan op het verzoek tot inzage in de reeds betaalde c.q. verrekende bedragen op aanslag nummer (...). Bij zijn brief van 12 maart 1999 heeft de Belastingdienst aan (verzoekster; N.o.) reeds meegedeeld dat tot aan 24 mei 1993 geen verrekeningen hebben plaatsgevonden.

Hierbij wordt opgemerkt dat de Belastingdienst van mening was (en nog steeds is) dat (verzoekster; N.o.) ten gevolge van de uittreding uit de fiscale eenheid op 24 mei 1993 geen recht had (en heeft) op teruggaven over tijdvakken na haar uittreding uit de fiscale eenheid.

Naar aanleiding van een rappel van 12 mei 1999 (...) van de gemachtigde heeft de Belastingdienst in overleg met de Directie ondernemingen Zuid bij brief van 17 mei 1999 (...) een overzicht verstrekt van de met de naheffingsaanslag omzetbelasting, aanslagnummer (...), verrekende bedragen tezamen met een overzicht van de actuele stand van zaken met betrekking tot (verzoekster; N.o.). Hoewel de gegevens over de teruggaven zien op tijdvakken na de uittreding van (verzoekster; N.o.) uit de fiscale eenheid, is toen besloten deze gegevens alsnog te verstrekken.

Tot de essentie teruggebracht is dus het volgende gebeurd:

1. Op **17 februari 1999** wordt een brief van (verzoekster; N.o.) ontvangen met onder meer het verzoek een overzicht van verrekeningen van eventuele belastingteruggaven ten name van de fiscale eenheid vanaf oktober 1992 te verschaffen.
2. Op **12 maart 1999** antwoordt de Belastingdienst dat tot de datum van uittreding van (verzoekster; N.o.) uit de fiscale eenheid geen verrekeningen hebben plaatsgevonden.
3. Op **26 maart 1999** doet (verzoekster; N.o.) in haar beroepschrift het verzoek om een specificatie van betalingen op de naheffingsaanslag omzetbelasting, aanslagnummer (...).
4. Op **17 mei 1999** geeft de Belastingdienst een overzicht van de gedane verrekeningen, alle gebeurd ruim na de datum van uittreding van (verzoekster; N.o.) uit de fiscale eenheid.

Gesteld zou kunnen worden dat tussen 26 maart 1999 en 17 mei 1999 een ruime periode voor reactie gelegen is. Deze periode kan niet als een verwijtbare vertraging van de zijde van de Belastingdienst worden aangemerkt.

In eerste plaats moet een beroepschrift ex artikel 24 lid 7 van de Invorderingswet 1990 volgens ditzelfde artikel door de ontvanger met een advies doorgezonden worden naar de directeur (van de Belastingdienst/Directie ondernemingen Zuid). Deze werkwijze kost noodzakelijkerwijs enige tijd. Daarbij komt dat het beroep zich alleen kan uitstrekken tot de vraag of de instemming met de cessie al dan niet terecht geweigerd is. De aandacht van de directeur en de ontvanger heeft zich in eerste instantie hier volledig op gericht.

In de tweede plaats merk ik op dat de verlangde gegevens grotendeels geput moesten worden uit een periode die niet meer in de geautomatiseerde systemen van de ontvanger is opgenomen. Deze gegevens moesten handmatig in het archief worden nagelopen. Ook dit neemt enige tijd in beslag.

Conclusie

De Belastingdienst is op grond van bovenstaande van mening dat de Belastingdienst niet verwijtbaar traag informatie aan (verzoekster; N.o.) heeft verstrekt.

Klachtonderdeel B.(2.; N.o.)

De klacht

Verzoekster klaagt erover dat de Belastingdienst haar niet schriftelijk heeft bevestigd dat de aansprakelijkstelling van 6 juli 1993 voor wat betreft de naheffingsaanslag omzetbelasting ten name van de fiscale eenheid is komen te vervallen.

Reactie

(...)

In zijn uitspraak van 4 februari 1999 in de verwijzingsprocedure inzake de naheffingsaanslag omzetbelasting vernietigt het gerechtshof Amsterdam de naheffingsaanslag. Dit heeft echter niet tot gevolg dat daardoor verzoekster door de Belastingdienst ten onrechte aansprakelijk is gesteld. Het bedrag van de aansprakelijkstelling wordt door het vernietigen van de naheffingsaanslag weliswaar nihil, maar de aansprakelijkstelling vervalt daarmee niet.

Van het feit dat de naheffingsaanslag door het gerechtshof Amsterdam is vernietigd, is verzoekster uiteraard op de hoogte; de procedure voor het gerechtshof Amsterdam is immers namens haar gevoerd door (verzoekers gemachtigde; N.o.), die voor verzoekster eveneens de procedures inzake de aansprakelijkstelling op grond van artikel 43 van de Invorderingswet 1990 voert.

Conclusie

Een schriftelijke bevestiging dat de aansprakelijkstelling van 6 juli 1993 is vervallen zou derhalve onjuist zijn..."

D. Standpunt Belastingdienst/Directie Ondernemingen ZUID BREDA

Bij het verzoek om op de klacht te reageren werden door de Nationale ombudsman de volgende vragen gesteld:

Uitgaande van de juistheid van het standpunt zoals door u ingenomen: aan wie moet naar uw mening het bedrag van de teruggaaf worden betaald en waarom?

Bent u bereid te bevorderen dat de betaling op de door verzoekers gewenste wijze kan plaatsvinden tegen een vrijwaringsverklaring?

In reactie op de klacht en in antwoord op de vragen liet de Directie het volgende weten:

"...Met betrekking tot klachtonderdeel C en (de gestelde vragen; N.o.) wil ik het navolgende opmerken.

Verzoekers klagen er kort gezegd over dat ik het beroep van verzoekers tegen de beslissing van de ontvanger van BPO Dordrecht van 12 maart 1999, ten onrechte heb afgewezen. Uitgaande van de juistheid van mijn standpunt, vraagt u mij (vraag 1) aan wie naar mijn mening het bedrag van de teruggaaf moet worden betaald en u vraagt mij (vraag 2) of ik bereid ben te bevorderen dat de betaling op de door verzoekers gewenste wijze kan plaatsvinden tegen een vrijwaringsverklaring.

Ik zal allereerst mijn beslissing op het beroepschrift toelichten en vervolgens uw beide vragen beantwoorden.

Op 6 juli 1993 is aan (de fiscale eenheid; N.o.) een naheffingsaanslag omzetbelasting opgelegd van f 769.121 (incl. boete). Deze aanslag is op 4 februari 1999 in een verwijzingsprocedure door het Gerechtshof te Amsterdam vernietigd.

Op 18 april 1994 en 23 januari 1996 heeft een aantal verrekeningen op de hierboven genoemde aanslag plaatsgevonden tot een bedrag van f 262.291. (Verzoekers gaan uit van een bedrag van f 291.027, maar daarin is een vermindering van f 28.736 opgenomen.)

Op 17 februari 1999 komt bij BPO Dordrecht een brief binnen van (M. BV; N.o.), waarin (verzoekster; N.o.) verzoekt te worden beschouwd als de gerechtigde tot de belastingteruggaven over de periode oktober 1992 tot heden. De teruggaven zijn - aldus genoemde brief - overgedragen aan (verzoeker; N.o.). Aan de ontvanger wordt gevraagd om op grond van art. 24, vijfde lid Invorderingswet 1990 met de overdracht in te stemmen.

Op 12 maart 1999 wijst de ontvanger het verzoek af. De ontvanger is van oordeel dat (verzoekster; N.o.) vanaf 24 mei 1993 geen onderdeel meer was van de fiscale eenheid, dat er vooralsnog niet was voldaan aan een rechtsgeldige cessie en dat (verzoekster; N.o.) nog een openstaande belastingschuld heeft.

Met diens brief van 18 maart 1999 komen verzoekers in beroep tegen de beslissing van de ontvanger. Zij zijn van mening dat de teruggaven hen wel toekomen, omdat de aanslag betrekking had op een tijdvak waarin (verzoekster; N.o.) nog wel deel uitmaakte van de fiscale eenheid. Bovendien was (verzoekster; N.o.) aansprakelijk gesteld voor de aanslag, die later vernietigd werd.

Op 26 maart 1999 werd het bovengenoemde beroepschrift nader gemotiveerd. Daarbij werd aangevoerd dat verzoekster "als resterend overlevend gedeelte van de fiscale eenheid" recht had op de teruggaaf. Tevens werd een op 22 maart 1999 gedateerde akte van cessie bijgevoegd.

Tijdens de hoorzitting ter zake van het beroepschrift werden door (verzoekers gemachtigde; N.o.) de eerdere argumenten herhaald en verwees hij naar passages uit de memorie van antwoord op de Invorderingswet en naar de Leidraad Invordering 1990.

In mijn beslissing van 26 juli 1999 op het beroepschrift, heb ik het beroep afgewezen. Daarbij heb ik verwezen naar artikel 43, § 1, derde lid, Leidraad Invordering 1990 en aangegeven dat verzoekster na 24 mei 1993 geen deel meer uitmaakte van de fiscale eenheid, dat zij door de fiscale eenheid niet als rechthebbende van de teruggaven is aangewezen, dat zij niet het onderdeel is bij wie de teruggave is opgekomen, noch degene is die de naheffingsaanslag heeft betaald.

Op 4 augustus 1999 liet (verzoekers gemachtigde; N.o.) weten dat verzoekers zich niet konden verenigen met mijn uitspraak. Er werd gewezen op het feit dat verzoekster deel uitmaakte van de fiscale eenheid gedurende het tijdvak waarop de belastingteruggaaf betrekking heeft en voorts dat men aansprakelijk was gesteld voor de aanslag in kwestie.

Met mijn brief van 19 augustus 1999 heb ik (verzoekers gemachtigde; N.o.) laten weten dat ik geen aanleiding zag om mijn beslissing te herzien.

Verzoekers achten mijn beslissing onjuist. Men beargumenteert dit standpunt als volgt.

Behalve (verzoekster; N.o.) is er geen enkele vennootschap die zichzelf zou kunnen aanwijzen als degene die bevoegd is de betaalde omzetbelasting in ontvangst te nemen. (Verzoekster; N.o.) heeft zich dan ook als zodanig aangewezen.

(Verzoekster; N.o.) maakte deel uit van de fiscale eenheid gedurende de periode waarop de aanslag omzetbelasting betrekking had.

(Verzoekster; N.o.) is - ook door de rechtbank - aansprakelijk gehouden voor de aanslag omzetbelasting.

(Verzoekster; N.o.) heeft een moreel recht omdat door haar inspanningen uiteindelijk is gebleken dat de onderliggende belastingschuld niet daadwerkelijk bestond.

In artikel 43 § 1, derde lid, Leidraad Invordering 1990 is beschreven hoe de ontvanger moet handelen als er sprake is van een teruggaaf omzetbelasting ten name van de fiscale eenheid.

a) Uitbetaald moet worden aan de tot de fiscale eenheid behorende natuurlijke persoon of het lichaam die door de fiscale eenheid is aangewezen.

Ook verzoekers geven aan dat de fiscale eenheid geen natuurlijk persoon of lichaam als zodanig heeft aangewezen. Men heeft zichzelf als zodanig aangewezen.

Van belang hierbij is, dat op het moment dat de aanslag is opgelegd en later - toen de andere teruggaven met die aanslag zijn verrekend - (verzoekster; N.o.) geen deel uitmaakte van de fiscale eenheid. Vanaf 24 mei 1993 maakte men daar geen deel meer van uit. Als de fiscale eenheid al een rechthebbende zou hebben aangewezen, dan zou dat uiteraard geen BV zijn die geen deel uitmaakt van de fiscale eenheid, maar een ander onderdeel. Een dergelijke "uitgetreden" BV kan zich niet tot rechthebbende verklaren van teruggaven - die zijn opgekomen bij andere onderdelen van een fiscale eenheid en bovendien stammen uit een periode toen men geen onderdeel meer uitmaakte van die fiscale eenheid - enkel en alleen omdat men gedurende enig moment wel tot de betreffende fiscale eenheid behoorde.

(b) Nu die aanwijzing niet heeft plaatsgevonden, dient betaald te worden aan het onderdeel bij wie de teruggave is opgekomen of die de naheffingsaanslag heeft betaald.

De teruggaven die verrekend zijn, zijn niet opgekomen bij verzoekster. Zoals gezegd maakte verzoekster toen al geen onderdeel meer uit van de fiscale eenheid.

c) Wanneer er geen sprake is van een aanwijzing en het de ontvanger niet duidelijk is wie rechthebbende is, kan hij de vermindering of teruggaaf rechtsgeldig uitbetalen aan één van de personen of lichamen die deel uitmaken van de fiscale eenheid.

Verzoekster maakt geen deel uit van de fiscale eenheid.

Verzoekster legt voorts een verband met de aansprakelijkstelling. Inderdaad is (verzoekster; N.o.) door de rechtbank aansprakelijk gehouden voor de aanslag. Opvallend in deze procedure is overigens dat (verzoekster; N.o.) toen betoogde niet aansprakelijk te zijn, omdat zij vanaf 1 oktober 1990 geen deel meer zou uitmaken van de fiscale eenheid.

Wat daar ook van zij, ik ben van oordeel dat het feit dat men aansprakelijk is voor een bepaalde aanslag niet met zich brengt, dat men dan ook recht zou hebben op teruggaven ter zake van die aanslag.

Integendeel, het feit dat men aansprakelijk is, houdt in dat men niet de belastingschuldige is.

Ook het argument dat men een moreel recht zou hebben op de teruggaaf treft geen doel. De Invorderingswet biedt wel een mogelijkheid tot terugbetaling aan een aansprakelijkgestelde ingeval een aansprakelijkgestelde heeft betaald en daarna een vermindering volgt (art. 54 Invorderingswet).

In casu is dat niet het geval.

Verzoekers verwijzen naar een passage uit de Memorie van Antwoord op de Invorderingswet (Tweede Kamer, vergaderjaar 1988 - 1989, 20 588, nr. 6, blz. 66). Terecht

wijst verzoeker er op dat de ontvanger niet naar willekeur aan een onderdeel kan uitbetalen. De Leidraad Invordering 1990 geeft daar invulling aan. Bij mijn standpunt heb ik de Leidraad Invordering 1990 gevolgd.

Kom ik toe aan de beantwoording van uw vragen.

1. Aan wie moet de teruggaaf worden uitbetaald?

Nu de fiscale eenheid geen persoon of lichaam heeft aangewezen (en ik verwijs wederom naar artikel 43 Leidraad Invordering 1990) zal de teruggaaf uitbetaald dienen te worden aan het onderdeel bij wie de teruggave is opgekomen of die de naheffingsaanslag heeft betaald. Wanneer er geen sprake is van een aanwijzing en het de ontvanger niet duidelijk is wie rechthebbende is, kan hij de vermindering of teruggaaf rechtsgeldig uitbetalen aan één van de personen of lichamen die deel uitmaken van de fiscale eenheid.

Nu de onderdelen van de fiscale eenheid blijkbaar allen failliet zijn, dient heropening van de vereffening plaats te vinden, waardoor de rechtspersoon of rechtspersonen "herleven". De bate dient vervolgens door de curator ten behoeve van alle schuldeisers te gelde te worden gemaakt.

Ik verwijs naar Rechtbank Den Haag 15 september 1999, VN 1999/55.16:

"3.2. Met partijen is de rechtbank van oordeel dat Contec op grond van het bepaalde in art. 2:19 lid 1, onder c BW van rechtswege ontbonden is, doordat haar faillissement wegens de toestand van de boedel is opgeheven. Ten tijde van de ontbinding van Contec waren er geen bekende baten aanwezig, zodat het niet nodig was dat zij tot vereffening van haar vermogen moest blijven bestaan.

Dit brengt, gelet op het bepaalde in art. 2:19 lid 4 en 5 BW, mee dat Contec na haar ontbinding terstond is opgehouden te bestaan. Indien in een dergelijke situatie nadien toch van het bestaan van een bate blijkt vloeit uit het systeem van de wet voort dat op grond van het bepaalde in art. 2:23c lid 1 BW de weg van heropening van de vereffening moet worden bewandeld. Door deze vereffening herleeft de rechtspersoon. De bate kan dan onder leiding van de curator of een te benoemen vereffenaar ten behoeve van de gezamenlijke crediteuren te gelde worden gemaakt."

De teruggave zal alsdan - naar ik aanneem - niet ten goede komen aan verzoekers. Uw tweede vraag (...) beantwoord ik dan ook ontkennend..."

E. Reactie verzoekers

In reactie op het standpunt van de Belastingdienst en de Directie liet de gemachtigde van verzoekers het volgende weten:

1. Reactie op het standpunt van de Belastingdienst

"... *Klacht onderdeel (B.1; N.o.)*

Klagers handhaven hun stelling dat er door de Belastingdienst (te) traag is gereageerd. De informatie die reeds op 17 februari 1999 werd gevraagd is eerst op 17 mei 1999 na interventie door de Directie van de Belastingdienst te Breda verschaft.

(...)

Klacht onderdeel (B.2; N.o.)

Uit het antwoord van de Belastingdienst maakt (verzoekster; N.o.) op dat de Belastingdienst de aansprakelijkstelling op de voet van artikel 43 van de Invorderingswet 1990 jegens haar wil handhaven tot een bedrag van nihil. Volgens (verzoekster; N.o.) dient de Belastingdienst, indien de onderliggende belastingaanslag is komen te vervallen, alle aansprakelijkgestelden daarvoor zo spoedig mogelijk te informeren en te berichten dat de aansprakelijkstelling is vervallen. Het handhaven van een aansprakelijkstelling tot een bedrag van nihil lijkt klagers niet in de rede te liggen.

(...)

Klagers menen overigens voorts in de reactie op klachtonderdeel (B.2.; N.o.) weer een hernieuwde bevestiging te zien van een toch wel zeer bijzondere en afwijkende wijze van behandeling van klagers door de Belastingdienst te Dordrecht.

Geen fraudeur of crimineel

Op blz. 1 van haar (reactie op de klacht; N.o.) verklaart de Belastingdienst desgevraagd:

"Verzoeker is niet op enigerlei wijze bij de Belastingdienst of enig systeem van de Belastingdienst geregistreerd of gecodeerd als fraudeur of voorzien van een registratie die als zonodig moet worden geïnterpreteerd."

In het (recente) verleden heeft zowel de Inspecteur als Rijksadvocaat namens de Ontvanger (verzoeker; N.o.) nog uitgemaakt voor "*grootscheepse fraudeur*", "*BTW-fraudeur*" (...), "*crimineel*", "*vuurwapen gevaarlijk*" en soortgelijke termen. Een en ander heeft hem steeds gegriefd. Nu de Belastingdienst thans verklaart dat (verzoeker; N.o.) niet (meer) aangemerkt wordt door haar als "*fraudeur*" of als "*crimineel*", zou zij dan bereid zijn thans schriftelijk via een brief afstand te nemen van die terminologie en bevestigen dat die aantijgingen uit het verleden onjuist zijn? Daarbij denkt (verzoeker; N.o.) in beginsel aan een brief van de (plaatsvervangend) hoofd van de eenheid, waarin dan tevens zijn status als "*normale belastingplichtige*" zou kunnen worden erkend..."

2. Reactie op het standpunt van de Directie

"...Klagers hebben de indruk dat de reactie van de directeur over de toepassing van artikel 43 Invorderingswet 1990 niet de kern van het fiscale probleem raakt.

Immers, aan de Invorderingswet 1990 ligt ten grondslag dat een terugbetaling door de Ontvanger dient te geschieden aan de in die wet gedefinieerde belastingschuldige.

(...)

Artikel 8, lid 2 van de Invorderingswet 1990 bepaalt het volgende:

"Een belastingaanslag is door de belastingschuldige in zijn geheel verschuldigd."

Uit artikel 8, lid 1, Invorderingswet 1990 blijkt dat de Ontvanger de belastingaanslag bekend maakt door toezending of uitreiking van een door de Inspecteur opgemaakt aanslagbiljet aan die belastingplichtige.

De belastingteruggaaf dient blijkens de hiervoor genoemde wetsartikelen te geschieden aan diegene die op het aanslagbiljet is vermeld, d.w.z. de in 1990 bestaande fiscale eenheid.

Van belang is derhalve niet, anders dan de Belastingdienst Directie Ondernemingen Zuid te Breda betoogt, wie er onderdeel van de fiscale eenheid waren in het jaar van betaling (voornamelijk 1996).

De Invorderingswet 1990 voorziet in één bijzondere situatie in een uitbetaling aan een ander dan de belastingschuldige, te weten in artikel 54 Invorderingswet 1990, doch die situatie is in dit geval niet aan de orde.

In artikel 54 Invorderingswet is geregeld dat de Ontvanger aan de belastingschuldige mededeling doet van zijn voornemen tot terugbetaling aan de aansprakelijkgestelde die een belastingaanslag geheel of gedeeltelijk heeft voldaan. Volgt de Ontvanger deze route niet, dan is de hoofdregel van toepassing. Die hoofdregel is dat er betaald moet worden aan de belastingschuldige.

(...)

Die belastingschuldige is in artikel 2, lid 2, letter k van de Invorderingswet 1990 gedefinieerd en omvat mede (verzoekster; N.o.).

(...)

Uit (de tekst van art. 43 Invorderingswet 1990; N.o.) blijkt dat de terugbetaling op de voet van artikel 43, lid 2 Invorderingswet dient plaats te vinden aan één van de natuurlijke personen of lichamen bedoeld in het eerste lid. Het eerste lid regelt de aansprakelijkheid. Nu (verzoekster; N.o.) door de Ontvanger aansprakelijk is gehouden, welke

aansprakelijkstelling door het vonnis van de Rechtbank Dordrecht inzake de aansprakelijkheidsprocedure d.d. 8 januari 1997 (...) is gehonoreerd, staat buiten geschil dat (verzoekster; N.o.) voor wat betreft deze naheffingsaanslag een lichaam is als bedoeld in het eerste lid van artikel 43, lid 1 van de Invorderingswet 1990. In dat geval kwalificeert (verzoekster; N.o.) tevens als rechthebbende tot de teruggaaf als bedoeld in artikel 43, lid 2, van de Invorderingswet 1990.

(...)

Opgemerkt moet worden dat (verzoekers; N.o.) de financiële lasten van de fiscale procedure tegen de genoemde aanslag, de kosten van het opsporen van de administratie, de kosten van het verweer in de civiele procedure voor Rechtbank Dordrecht en ook van deze klacht (hebben) moeten dragen. Indien alsnog een onderlinge verrekening tussen de verscheidene groepsmaatschappijen van de fiscale eenheid zou plaatsvinden, zou het in de rede liggen dat men dan eerst die kosten (die slechts voor een zeer klein gedeelte zijn vergoed via de proceskostenregeling) door de andere onderdelen van die fiscale eenheid aan (verzoekster; N.o.) zouden worden vergoed. Naast de kosten van de fiscale procedure, kan daarbij tevens worden gedacht aan de kosten van de civiele procedure die immers ook slechts voor een zeer klein gedeelte via de proceskostenveroordeling voor vergoeding in aanmerking komen.

Ik merk in dat kader op dat boven het in de klacht genoemde bedrag van f 291.027,-- ook een vergoeding van rente door de Belastingdienst aan (verzoekster; N.o.) gebruikelijk is, om welke rentevergoeding verzocht is en wordt.

De Belastingdienst merkt het volgende (...) op:

"Van belang hierbij is, dat op het moment dat de aanslag is opgelegd en later - toen de andere teruggaven met die aanslag zijn verrekend - (verzoekster; N.o.) geen deel uitmaakte van de fiscale eenheid. Vanaf 24 mei 1993 maakte men daar geen deel meer van uit. Als de fiscale eenheid al een rechthebbende zou hebben aangewezen, dan zou dat uiteraard geen BV zijn die geen deel uitmaakt van de fiscale eenheid, maar een ander onderdeel. Een dergelijke 'uitgetreden' BV kan zich niet tot rechthebbende verklaren van teruggaven (...)."

Deze alinea miskent dat de 'belastingsschuldige' als gedefinieerd in artikel 2, lid 1, letter k van de Invorderingswet 1990 is diegene wiens naam op het aanslagbiljet staat vermeld.

Voorts miskent deze bepaling dat voor de toepassing van artikel 43, lid 1 en voor de toepassing van artikel 43, lid 2 Invorderingswet 1990 niet beslissend is wie op het moment van aanslagoplegging deel uitmaakt van de fiscale eenheid, doch wie over het tijdvak van heffing (d.w.z. in de periode 1 januari 1990 tot 6 november 1990) deel uitmaakte van de fiscale eenheid. In de wetsgeschiedenis is dat in de memorie van antwoord bij wetsvoorstel

20030, op blz. 8. als volgt verwoord:

"Naar aanleiding van een opmerking van de leden van de SGP-fractie over moeilijkheden die kunnen ontstaan bij verbreking van de fiscale eenheid, merk ik op dat de voorgestelde aansprakelijkstelling alleen ziet op belastingschulden die betrekking hebben op de periode waarin de fiscale eenheid heeft bestaan. Treedt een onderdeel uit de fiscale eenheid, dan is dat onderdeel niet aansprakelijk voor de belastingschulden van de fiscale eenheid die betrekking hebben op een periode na het tijdstip van uittreding."

Deze wetsgeschiedenis bij artikel 41i van de Wet op de Omzetbelasting, een voorloper op artikel 43, lid 1, Invorderingswet 1990, maakt duidelijk dat beslissend is de vraag of men deel uitmaakte van de fiscale eenheid in de periode dat de belastingschuld (materieel) ontstond.

(...)

Uit dit alles blijkt dat de belastingteruggave moet worden terugbetaald aan de belastingschuldige en dat het aan de Ontvanger uiteraard niet vrij staat om naar willekeur aan dit aan de Invorderingswet 1990 ten grondslag liggende beginsel te tornen en het bedrag ten eigen voordele onder zich te houden..."

f. Nadere reactie belastingdienst/Directie

Ondernemingen zuid

In reactie op het toegezonden verslag van bevindingen liet de Directie het volgende weten:

"...Het is zeker niet zo dat de ontvanger de belastingteruggave "ten eigen voordele" onder zich houdt, zoals verzoeker dat stelt. De teruggaaf zal worden betaald - overeenkomstig de beleidsvoorschriften - "aan één van de natuurlijke personen of lichamen bedoeld in het eerste lid" (van artikel 43 Invorderingswet 1990; N.o.) en strekt derhalve ten voordele van dat lichaam of diens schuldeisers."

Beoordeling

A. Algemeen

1. X Holding BV vormde sinds 1 juni 1990 met een aantal dochtervennootschappen een fiscale eenheid zoals bedoeld in artikel 7, vierde lid, Wet op de omzetbelasting 1968. Het verzoekschrift is ingediend door de directeur/groot aandeelhouder van X Holding BV, hierna aan te duiden als verzoeker, en door een van de dochtervennootschappen, MS BV, hierna aan te duiden als verzoekster. Een andere tot de fiscale eenheid behorende dochtervennootschap was NT BV. Verzoekster maakt sedert 24 mei 1993 geen deel meer uit van de fiscale eenheid.

In het kader van een gerechtelijk vooronderzoek in 1990 dat werd ingesteld door de toenmalige Gemeentepolitie Rotterdam in samenwerking met de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen Dordrecht (hierna: de Belastingdienst) werd de administratie van NT BV door de Gemeentepolitie Rotterdam in beslag genomen.

2. De inbeslaggenomen administratie werd overgebracht naar het bureau van de Gemeentepolitie Rotterdam. De Belastingdienst heeft daar inzage genomen in de administratie van NT BV. Naar aanleiding van de bevindingen bij die inzage heeft de Belastingdienst aan de fiscale eenheid met dagtekening 6 juli 1993 een naheffingsaanslag omzetbelasting opgelegd over het tijdvak 1 juni 1990 (de datum van totstandkomen van de fiscale eenheid) tot en met 6 november 1990. Verzoekster is, eveneens op 6 juli 1993, door de Belastingdienst op grond van artikel 43, eerste lid, Invorderingswet 1990 hoofdelijk aansprakelijk gesteld voor de belastingschuld van de fiscale eenheid welke uit deze naheffingsaanslag voortvloeide. Deze aansprakelijkheid is door de arrondissementsrechtbank Dordrecht in een vonnis van 8 januari 1997 terecht geoordeeld.

Eveneens naar aanleiding van de bevindingen bij de inzage van de administratie heeft de Belastingdienst met dagtekening 8 juli 1993 ook een naheffingsaanslag omzetbelasting opgelegd aan NT BV. Deze aanslag zag op een tijdvak dat was gelegen vóór het totstandkomen van de fiscale eenheid. Op grond van artikel 36 Invorderingswet 1990 is verzoeker als bestuurder van NT BV hoofdelijk aansprakelijk gesteld voor de uit deze naheffingsaanslag voortvloeiende belastingschuld. Hij heeft op grond van artikel 50 Invorderingswet 1990 tegen de naheffingsaanslag van NT BV bezwaar aangetekend. Op dit bezwaar was ten tijde van het indienen van het verzoekschrift bij de Nationale ombudsman nog geen uitspraak gedaan.

3. De fiscale eenheid heeft tegen de aan haar opgelegde naheffingsaanslag (de naheffingsaanslag van 6 juli 1993) ook bezwaar en, na afwijzing daarvan door de Belastingdienst, beroep bij het gerechtshof te 's-Gravenhage aangetekend. Tegen de uitspraak van het gerechtshof heeft de fiscale eenheid vervolgens beroep in cassatie aangetekend bij de Hoge Raad. In zijn arrest van 6 mei 1998 overwoog de Hoge Raad dat de Belastingdienst er niet in was geslaagd aannemelijk te maken dat de fiscale eenheid in de gelegenheid was gesteld in de inbeslaggenomen administratie inzage te nemen of aannemelijk te maken dat de inbeslaggenomen administratie weer aan de betrokken vennootschap was teruggegeven. De Hoge Raad besliste dat onder deze omstandigheden, in tegenstelling tot de normaal op dit punt - de toepassing van het nihil-tarief voor de omzetbelasting bij uitvoer - geldende bewijslastverdeling, de bewijslast moest worden gelegd bij de Belastingdienst en verwees de zaak naar het gerechtshof te Amsterdam. De Hoge Raad veroordeelde voorts de Belastingdienst tot vergoeding aan de fiscale eenheid van het door haar betaalde griffierecht ten bedrage van f 300 en tot betaling van een bedrag van f 2.840 voor beroepsmatig verleende bijstand.

Het gerechtshof Amsterdam besliste op 4 februari 1999 in de verwijzingsprocedure dat de Belastingdienst in het gevraagde bewijs niet was geslaagd en vernietigde de naheffingsaanslag.

4. Met de vernietigde naheffingsaanslag waren diverse teruggaven verrekend. De Belastingdienst nam in zijn brief van 12 maart 1999 het standpunt in dat verzoekster niet kon worden aangemerkt als rechthebbende op de teruggaaf die het gevolg was van de vernietiging van de naheffingsaanslag door het gerechtshof Amsterdam. De Belastingdienst weigerde mede daarom ook in te stemmen met de overdracht van het recht op deze teruggaaf door verzoekster aan verzoeker. Verzoekster tekende tegen het standpunt van de Belastingdienst beroep aan bij de directeur van de Belastingdienst/

Directie Ondernemingen Zuid Breda (hierna: de Directie). De Directie wees het beroep op 18 maart 1999 af.

B. Ten aanzien van de informatieverstrekking over de verblijfplaats van de inbeslaggenomen administratie (klachtonderdeel A.1.)

1. Verzoeker klaagt er in de eerste plaats over dat de Belastingdienst niet inhoudelijk is ingegaan op zijn herhaalde verzoeken om hem verifieerbaar te informeren over de verblijfplaats van de inbeslaggenomen administratie en hem ook niet heeft geïnformeerd over de activiteiten van de Belastingdienst om die verblijfplaats te achterhalen. Dergelijke verzoeken werden aan de Belastingdienst gedaan bij brieven van 3 en 9 juli en 7 september 1998 en 14 mei 1999.

Verzoeker benadrukt dat hij bij teruggave van de administratie nog steeds een groot belang heeft omdat hij gegevens uit deze administratie nodig heeft om zich te kunnen verweren tegen de stellingname van de Belastingdienst ten aanzien van de naheffingsaanslag die met dagtekening van 8 juli 1993 is opgelegd aan NT BV. De Belastingdienst heeft deze naheffingsaanslag naar aanleiding van de vernietiging door het gerechtshof Amsterdam van de naheffingsaanslag die was opgelegd aan de fiscale eenheid, niet ook vernietigd, maar verzoeker medegedeeld dat deze naheffingsaanslag op andere gronden (gedeeltelijk) wordt gehandhaafd.

Verzoeker wenst dat de Belastingdienst zijn vragen over de verblijfplaats van de administratie en over de door de Belastingdienst ondernomen activiteiten om deze te achterhalen alsnog beantwoordt.

2. De Belastingdienst stelt zich op het standpunt dat hij wel inhoudelijk op verzoekers verzoeken is ingegaan.

3. Uit de door verzoeker en de Belastingdienst naar voren gebrachte informatie en ook uit de uitspraak van het gerechtshof Amsterdam van 4 februari 1999 blijkt dat de administratie in 1990 na de inbeslagname door de politie is overgebracht naar het politiebureau van de

toenmalige Gemeentepolitie Rotterdam. In het kader van de procedure voor het gerechtshof heeft de inspecteur verklaard, en de fiscale eenheid niet bestreden, dat de bedoelde administratie nimmer bij de Belastingdienst aanwezig is geweest. De Belastingdienst heeft in de persoon van medewerker Y slechts onderzoek gedaan in de administratie toen deze op het politiebureau aanwezig was.

Verzoeker heeft niet gesteld en ook overigens is gelet op het hiervoor overwogene niet aannemelijk dat de Belastingdienst of een ambtenaar van de Belastingdienst kon worden aangemerkt als bewaarder van de inbeslaggenomen administratie.

Onder deze omstandigheden is het te billijken dat de Belastingdienst niet reageerde op de hem toegezonden afschriften van correspondentie tussen verzoeker en de politie over de inbeslaggenomen administratie.

4. In het arrest van 6 mei 1998 van de Hoge Raad en in de uitspraak van het gerechtshof Amsterdam van 4 februari 1999, is de Belastingdienst er (mede) voor verantwoordelijk gehouden dat de administratie niet voorhanden was.

De taak van de rechter in deze belastingprocedures was in beginsel uitsluitend te oordelen over de juistheid van de opgelegde naheffingsaanslag. Gelet op deze taak kan aan de vaststelling door de rechter van de (mede-) verantwoordelijkheid van de Belastingdienst niet méér betekenis worden toegekend dan dat de gevolgen van het niet voorhanden zijn van de administratie in fiscaalrechtelijke zin voor rekening dienden te komen van de Belastingdienst. In beide rechterlijke instanties is dat dan ook gebeurd. Deze gevolgen waren van bewijsrechtelijke aard en hebben er uiteindelijk toe geleid dat de bestreden naheffingsaanslag (de naheffingsaanslag van 6 juli 1993, opgelegd aan de fiscale eenheid) door het gerechtshof is vernietigd.

5. Gelet op het hiervoor overwogene kan uit de door de rechter uitgesproken (mede-) verantwoordelijkheid van de Belastingdienst voor het niet voorhanden zijn van de administratie niet, zoals verzoeker doet, worden afgeleid dat de Belastingdienst ook gehouden was tot het verrichten van eigen onderzoek naar de daadwerkelijke verblijfplaats van de administratie. Nu de administratie door de Gemeentepolitie in beslag was genomen en feitelijk werd bewaard op het politiebureau in Rotterdam lag het voor de hand dat dit onderzoek zonedig in de eerste plaats zou worden verricht door de Gemeentepolitie Rotterdam of diens rechtsopvolger. Van de Belastingdienst kon dan ook in redelijkheid niet méér worden verwacht dan dat hij naar aanleiding van verzoekers verzoeken zou informeren bij de politie. Blijkens de brief van 7 augustus 1997 van de politie Rotterdam-Rijnmond aan de Belastingdienst en blijkens de brief van 31 mei 1999 van de Belastingdienst aan verzoekers gemachtigde heeft de Belastingdienst meermalen bij de politie geïnformeerd naar de verblijfplaats van de administratie. In zoverre heeft de Belastingdienst voldaan aan hetgeen op dit punt van hem mocht worden verwacht.

De onderzochte gedraging is in zoverre behoorlijk.

6. Het hiervoor overwogene betekent echter nog niet dat de Belastingdienst correct heeft gereageerd op alle aan hem gerichte verzoeken namens verzoeker om informatie.

In zijn reactie op de klacht geeft de Belastingdienst aan dat hij op de verzoeken van 3 en 9 juli 1998 niet heeft gereageerd omdat hij in het kader van de verwijzingsprocedure het gerechtshof een toelichting zou verstrekken, hetgeen op 12 augustus 1998 ook is gebeurd. Verzoeker zou van deze toelichting kennis kunnen nemen omdat deze hem door het gerechtshof zou worden doorgezonden.

Nog afgezien van het feit dat verzoeker op de door de Belastingdienst beoogde wijze pas zeer geruime tijd na de brieven van 3 en 9 juli 1998 een (indirecte) reactie zou ontvangen, had de Belastingdienst echter met het oog op een correcte en volledige informatieverstrekking tenminste op enigerlei wijze specifiek op (één van) beide brieven behoren te reageren. De Belastingdienst had in een dergelijke reactie kunnen duidelijk maken dat bij de politie naar de verblijfplaats van de administratie was geïnformeerd. De Belastingdienst had daarbij voorts kunnen aangeven op welke tijdstippen en door wie bij de politie was geïnformeerd. De Belastingdienst had verder kunnen aangeven, dat hij op grond van de informatie die van de politie was verkregen nog steeds het standpunt innam dat de administratie was teruggegeven en dat hij ook al daarom niet voornemens was verder onderzoek te verrichten. De Belastingdienst had voorts kunnen verwijzen naar de aan het gerechtshof te verstrekken toelichting.

Het is niet correct dat de Belastingdienst een dergelijke reactie achterwege heeft gelaten.

Het antwoord van de Belastingdienst op het verzoek van 7 september 1998 is evenmin correct. Op dit verzoek reageerde de Belastingdienst slechts met de mededeling beantwoording van verzoekers vraag niet opportuun te achten omdat de zaak nog 'onder de rechter was'.

Gelet op het feit dat op de eerdere verzoeken niet afzonderlijk was geantwoord en verzoeker zijn vraag ook na de toelichting van 12 augustus 1998 aan het gerechtshof kennelijk niet beantwoord achtte, had van de Belastingdienst verwacht mogen worden dat hij nu alsnog op dit verzoek zou hebben gereageerd zoals hij had behoren te doen op de eerdere verzoeken en zoals hierboven is aangegeven. Het gegeven dat de procedure voor het gerechtshof Amsterdam nog liep, behoefde daar in beginsel op geen enkele wijze aan in de weg te staan. Door dit wederom na te laten heeft de Belastingdienst de indruk gewekt weinig oog te hebben gehad voor de positie en de belangen van verzoeker in deze kwestie.

De onderzochte gedraging is in zoverre niet behoorlijk.

C. Ten aanzien van de betaling van de proceskostenvergoeding en de griffierechten (klachtonderdeel A.2.)

1. In zijn arrest van 6 maart 1998 heeft de Hoge Raad de Belastingdienst veroordeeld tot het vergoeden van de griffierechten ad f 300 aan de fiscale eenheid waarvan verzoeker directeur/groot aandeelhouder was, en tot betaling van een proceskostenvergoeding tot een bedrag van f 2.840.

Toen betaling uitbleef, heeft verzoeker in onder meer zijn brieven van 14 mei 1999 en 3 augustus 1999 de Belastingdienst verzocht tot uitbetaling daarvan over te gaan. Ten tijde van het schrijven van de brief van 3 augustus 1999 was de vergoeding van f 2.840 inmiddels betaald. De vergoeding voor griffierechten ad f 300 heeft de Belastingdienst pas betaald na ontvangst van de brief van 3 augustus 1999.

2. Verzoeker klaagt er over dat de Belastingdienst de vergoeding voor de proceskosten en voor het griffierecht te laat en pas na herhaalde herinneringen heeft uitbetaald.

3. De Belastingdienst is van mening dat verzoeker terecht klaagt over de trage uitbetaling.

4. Van de Belastingdienst mocht worden verwacht dat binnen een redelijke termijn na de datum van uitspraak van het arrest van de Hoge Raad uitvoering werd gegeven aan de veroordeling tot betaling van de betrokken vergoedingen. Daarmee had bijvoorbeeld niet behoeven te worden gewacht op de uitspraak in de verwijzingsprocedure. De Belastingdienst heeft de betrokken vergoedingen pas uitbetaald ruim een jaar na de uitspraak van het arrest. Voor deze trage uitbetaling voert de Belastingdienst geen verklaring aan.

De Belastingdienst heeft met deze handelwijze gehandeld in strijd met de voortvarendheid die van hem mocht worden verwacht. De Belastingdienst heeft ook daarmee de indruk gewekt weinig oog te hebben gehad voor de belangen van verzoeker.

De onderzochte gedraging is niet behoorlijk.

D. Ten aanzien van de verstrekking van informatie over de verrichte betalingen en verrekeningen (klachtonderdeel B.1.)

1. Verzoekster verzocht de Belastingdienst in een faxbericht van 17 februari 1999 haar te laten weten welk bedrag er nog openstond op de naheffingsaanslag omzetbelasting die door het gerechtshof Amsterdam in zijn uitspraak van 4 februari 1999 was vernietigd. Verzoekster vroeg tevens welke verrekeningen met die naheffingsaanslag hadden plaatsgevonden. Zij ging er daarbij van uit dat zij als enige overgebleven lichaam van de op 1 juni 1990 totstandgekomen fiscale eenheid op grond van artikel 43, tweede lid, Invorderingswet 1990 rechthebbende was op de (eventuele) teruggave die het gevolg zou zijn van de vernietiging van de naheffingsaanslag.

De Belastingdienst antwoordde op 12 maart 1999 op het verzoek van 17 februari 1999 met de mededeling dat verzoekster vanaf 24 mei 1993 geen deel meer uitmaakte van de fiscale eenheid en dat verzoekster niet als rechthebbende op de teruggaaf kon worden aangemerkt. De Belastingdienst deelde voorts mee dat er vóór 24 mei 1993 geen verrekeningen met de naheffingsaanslag hadden plaatsgevonden.

Verzoekster herhaalde haar verzoek om informatie in de motivering van 26 maart 1999 van haar beroep op de Directeur van de Belastingdienst/Directie Ondernemingen Zuid Breda (hierna: de Directie) tegen de beslissing van de Belastingdienst.

In een brief van 17 mei 1999 verstrekke de Belastingdienst verzoekster alsnog de gevraagde informatie.

2. Verzoekster klaagt erover dat de Belastingdienst de gevraagde informatie traag en pas na enkele aanmaningen heeft verstrekt.

3. De Belastingdienst stelt zich op het standpunt dat de Belastingdienst de gevraagde informatie niet verwijtbaar traag heeft verstrekt. Ter verklaring van de tijd tussen de herhaling van de vraag op 26 maart 1999 en de reactie op 17 mei 1999 voert de Belastingdienst onder meer aan dat deze het gevolg is van het feit dat verzoekster er voor heeft gekozen haar vraag te herhalen in de motivering van haar beroep op de directeur. De werkwijze met betrekking tot een dergelijk beroepschrift kost noodzakelijkerwijs enige tijd. Daarbij gaat voorts de aandacht in eerste instantie uit naar de bestreden beslissing en niet naar in het beroepschrift opgenomen vragen over andere, aanverwante kwesties.

4. De Belastingdienst kan in zijn standpunt worden gevolgd.

De Belastingdienst heeft op 12 maart 1999, derhalve na ongeveer drie weken, inhoudelijk gereageerd op verzoeksters verzoek van 17 februari 1999. Een termijn van drie weken is niet aan te merken als een onredelijk lange termijn. De Belastingdienst heeft weliswaar in die reactie niet alle gevraagde informatie verstrekt, maar dit is te billijken nu de Belastingdienst gemotiveerd het standpunt innam dat verzoekster ten gevolge van haar uittreden uit de fiscale eenheid op 24 mei 1993 geen rechthebbende was op de teruggaaf. Dit standpunt bracht immers met zich mee dat verzoekster evenmin recht had op de gevraagde informatie, voor zover deze zag op betalingen en verrekeningen na het uittreden uit de fiscale eenheid.

Ook de onder 3. weergegeven verklaring van de Belastingdienst voor de verstreken tijd tussen 26 maart 1999 en 17 mei 1999 kan als voldoende rechtvaardiging worden aangemerkt. Hierbij wordt overigens opgemerkt dat de Belastingdienst niet duidelijk heeft gemaakt waarom het standpunt dat verzoekster niet rechthebbende was op de teruggaaf nu, in tegenstelling tot het eerder ingenomen standpunt, niet meer aan de verstrekking van de gevraagde informatie in de weg stond.

De onderzochte gedraging is behoorlijk.

E. Ten aanzien van de aansprakelijkstelling (klachtonderdeel B.2.)

1. Verzoekster klaagt er voorts over dat de Belastingdienst haar niet schriftelijk heeft bevestigd dat de aansprakelijkstelling van 6 juli 1993, waarbij zij hoofdelijk aansprakelijk was gesteld voor de belastingschuld die voortvloeide uit de aan de fiscale eenheid opgelegde naheffingsaanslag omzetbelasting, was komen te vervallen nadat de naheffingsaanslag door het gerechtshof Amsterdam bij zijn uitspraak van 4 februari 1999 was vernietigd.

2. De Belastingdienst neemt het standpunt in dat de vernietiging van de naheffingsaanslag niet betekende dat verzoekster ten onrechte voor de uit die aanslag voortvloeiende belastingschuld aansprakelijk was gesteld. Volgens de Belastingdienst bracht die vernietiging uitsluitend met zich mee dat de schuld waarvoor verzoekster hoofdelijk aansprakelijk was nog slechts nihil bedroeg.

De Belastingdienst wijst er voorts op dat verzoekster van de vernietiging van de naheffingsaanslag op de hoogte moet zijn geweest omdat de procedure voor het gerechtshof die heeft geleid tot de vernietiging van de naheffingsaanslag werd gevoerd door dezelfde gemachtigde als die welke ook namens haar optreedt.

3. De Belastingdienst kan in zoverre in zijn standpunt worden gevolgd dat de vernietiging van de naheffingsaanslag op zich niet met zich mee bracht dat de aansprakelijkstelling van verzoekster moest worden ingetrokken. De Belastingdienst heeft dan ook niet onjuist gehandeld door een mededeling van dien aard achterwege te laten.

Wel mocht van de Belastingdienst worden verwacht dat hij al degenen die door hem hoofdelijk aansprakelijk waren gesteld voor de uit de naheffingsaanslag voortvloeiende belastingschuld zou informeren over de vernietiging van de naheffingsaanslag. Uit de reactie van de Belastingdienst op de klacht moet worden opgemaakt dat ook de Belastingdienst zich daarvan bewust is. Het zou immers niet juist zijn deze personen of lichamen onwetend te laten van het feit dat zij niet daadwerkelijk op enige betaling uit hoofde van hun aansprakelijkheid zouden worden aangesproken.

Hoewel de Belastingdienst er - naar moet worden aangenomen waarschijnlijk terecht - vanuit is gegaan dat verzoekster als belanghebbende door haar gemachtigde op de hoogte zou geraken van de vernietiging van de naheffingsaanslag, had niettemin van de Belastingdienst mogen worden verwacht dat hij met het oog op een professionele vervulling van zijn taak ervoor zou hebben gekozen alle onzekerheid uit te sluiten en verzoekster (en eventuele andere belanghebbenden) zelf zou hebben geïnformeerd.

In zoverre is de onderzochte gedraging niet behoorlijk.

F. Ten aanzien van de terugbetaling van de vernietigde naheffingsaanslag (klachtonderdeel C.)

1. Het gerechtshof Amsterdam heeft in zijn uitspraak van 4 februari 1999 de naheffingsaanslag van 6 juli 1993 vernietigd.

In het faxbericht van 17 februari 1999 verzocht verzoekster de Belastingdienst om te worden beschouwd als rechthebbende op alle belastingteruggaven aan de fiscale eenheid vanaf 1992 tot dan toe, omdat zij het enige overgebleven onderdeel was van de fiscale eenheid. Ook de eventuele teruggaaf ten gevolge van de vernietiging van de naheffingsaanslag met dagtekening 6 juli 1993 ten laste van de fiscale eenheid door het gerechtshof Amsterdam in zijn uitspraak van 4 februari 1999 maakte volgens verzoeker deel uit van de teruggaven waarop verzoekster het oog had. Zij verzocht de Belastingdienst tevens in te stemmen met de overdracht van het recht op deze teruggaven aan verzoeker.

De Belastingdienst reageerde op het verzoek met de mededeling dat verzoekster niet kon worden aangemerkt als rechthebbende op de teruggaven aan de fiscale eenheid vanaf 1992 omdat zij vanaf 24 mei 1993 geen deel meer uitmaakte van de fiscale eenheid. Voorts werd de gevraagde instemming met de overdracht van het recht op de teruggaven aan verzoeker (mede) geweigerd omdat geen sprake zou zijn van rechtsgeldige cessie nu niet was gebleken dat verzoeker de cessie had aanvaard.

2. Tegen de beslissing van de Belastingdienst tekende verzoekster beroep aan bij de Directie. Bij de motivering van het beroepschrift voegde verzoekster een verklaring van verzoeker waarin hij de cessie aanvaardde. In haar uitspraak van 26 juli 1999 op dit beroep concludeerde de Directie onder verwijzing naar de bepalingen van de Leidraad Invordering 1990 dat verzoekster niet kon worden aangemerkt als rechthebbende op de teruggaven.

3. Verzoekers klagen er over dat de Directie in haar uitspraak op het beroep tegen de beslissing van de Belastingdienst het standpunt van de Belastingdienst heeft bevestigd dat verzoekster niet als rechthebbende op de belastingteruggaven aan de fiscale eenheid vanaf 1992 kan worden aangemerkt en dat derhalve niet tot uitbetaling van teruggaven van de fiscale eenheid aan verzoekster of aan verzoeker kan worden overgegaan.

Verzoekers stellen zich op het standpunt dat de belastingschuldige aan wie de naheffingsaanslag is opgelegd en aan wie ingevolge de bepalingen van de Invorderingswet 1990 ook de terugbetaling dient te geschieden in dit geval mede verzoekster omvat.

Zij menen bovendien dat het bepaalde in artikel 43 Invorderingswet 1990 er toe leidt dat moet worden terugbetaald aan verzoekster als enig overgebleven onderdeel van de fiscale

eenheid. Verzoekers wijzen er daarbij op dat naar hun mening voor de toepassing van artikel 43 Invorderingswet 1990 bepalend is of het lichaam deel uitmaakte van de fiscale eenheid ten tijde van het (materiële) ontstaan van de belastingschuld, en niet of dit zo was ten tijde van het opleggen van de naheffingsaanslag.

4. In haar reactie op de klacht wijst de Directie op het bepaalde in artikel 43 § 1, derde lid van de Leidraad Invordering 1990. Zij stelt vast dat verzoekster niet aan de daar genoemde criteria voor terugbetaling voldoet. Verzoekster is namelijk niet door de fiscale eenheid aangewezen als het lichaam waaraan zou moeten worden terugbetaald en kan ook niet worden aangemerkt als het onderdeel van de fiscale eenheid dat de naheffingsaanslag heeft betaald of waarbij de teruggaaf is opgekomen. Ter ondersteuning hiervan merkt de Directie op dat op de vernietigde naheffingsaanslag geen betalingen, dus ook geen betalingen door verzoekster, hebben plaatsgevonden en dat de teruggaven die met de naheffingsaanslag zijn verrekend geen teruggaven aan verzoekster betroffen. De teruggaven die met de vernietigde naheffingsaanslag zijn verrekend zijn namelijk pas opgekomen na 24 mei 1993, de datum waarop verzoekster volgens de reactie van de Directie op de klacht uit de fiscale eenheid was uitgetreden. Tenslotte kan volgens de bepalingen van de Leidraad Invordering 1990 niet aan verzoekster worden terugbetaald omdat zij, aldus de Directie, geen deel meer uitmaakt van de fiscale eenheid.

De Directie heeft zich op het standpunt gesteld dat op grond van het bepaalde in artikel 2:23c Burgerlijk Wetboek heropening dient plaats te vinden van de vereffening in het faillissement van een van de lichamen die deel uitmaakten van de fiscale eenheid en dat het bedrag van de terugbetaling ten behoeve van alle schuldeisers aan de curator in dat faillissement ten goede moet komen.

5. De Directie kan in haar standpunt worden gevolgd.

Ingevolge het bepaalde in artikel 43, tweede lid van de Invorderingswet 1990, voor zover hier van belang, kan de ontvanger van de Belastingdienst een teruggaaf of vermindering van omzetbelasting die wordt vastgesteld ten behoeve van een fiscale eenheid als bedoeld in artikel 7, vierde lid van de Wet op de omzetbelasting 1968 bevrijdend voldoen aan één van de lichamen bedoeld in het eerste lid van artikel 43 Invorderingswet 1990. De in het eerste lid bedoelde lichamen zijn de lichamen "die ingevolge artikel 7, vierde lid, van de Wet op de omzetbelasting 1968 zijn aangemerkt als één ondernemer". Van verzoekster kan sedert haar uittreden niet langer gezegd worden dat zij ten aanzien van de thans in geding zijnde fiscale eenheid tot de aldus aangeduide groep lichamen behoort. Ook de bepalingen van de Leidraad Invordering 1990 waarop de Directie zich voor haar standpunt beroept geven steun aan deze opvatting. Het feit dat verzoekster voor de naheffingsaanslag aansprakelijk was, staat niet in de weg aan de hiervoor bedoelde uitleg van artikel 43 Invorderingswet 1990. Ook de passage waarnaar verzoeker verwijst uit de wetsgeschiedenis bij het voormalige artikel 41i van de Wet op de omzetbelasting 1968 dat een gelijksoortige bepaling bevatte als thans is opgenomen in artikel 43, staat daaraan niet

in de weg. Deze passage ziet immers slechts op de vraag voor welke schulden de participanten van de fiscale eenheid aansprakelijk zijn. Het tweede lid van artikel 43 Invorderingswet bevat echter geen bepaling van aansprakelijkheid doch slechts een bepaling die beoogt een eenvoudige wijze van terugbetaling mogelijk te maken van aan de fiscale eenheid toekomende terugbetalingen in gevallen waarin het de ontvanger niet duidelijk is aan welk onderdeel van de fiscale eenheid het bedrag moet worden overgemaakt.

6. Ook kan verzoekster niet, zoals zij voorstaat, worden aangemerkt als de belastingschuldige als bedoeld in artikel 8 Invorderingswet 1990 aan wie eventuele terugbetalingen toekomen. De betrokken naheffingsaanslag is opgelegd aan de fiscale eenheid als zodanig. Een fiscale eenheid als bedoeld in artikel 7, vierde lid Wet op de omzetbelasting 1968 is echter slechts een fictieve ondernemer welke slechts betekenis heeft voor de heffing van de omzetbelasting. Een dergelijke fictieve ondernemer is met name geen natuurlijke of rechtspersoon waaraan ook buiten de heffing van de omzetbelasting rechten of verplichtingen kunnen worden toegekend. Civielrechtelijk bestaat deze fictieve ondernemer niet. Slechts de lichamen of personen die gezamenlijk de fictieve ondernemer vormden, kunnen in civielrechtelijke zin rechten of verplichtingen hebben. De regeling van artikel 43 Invorderingswet 1990 was dan ook noodzakelijk om de rechten en verplichtingen van de (rechts-)personen die gezamenlijk de fiscale eenheid vormden ten opzichte van de ontvanger van de Belastingdienst, die is belast met de invordering van aanslagen van de fiscale eenheid, vast te leggen. Zoals hierboven is overwogen, vloeit uit de in dit artikel vastgelegde regeling niet voort dat verzoekster als rechthebbende op de thans in geding zijnde teruggaven kan worden aangemerkt.

7. Gelet op het hiervoor overwogene kon de Directie het standpunt innemen dat verzoekster niet als rechthebbende op de belastingteruggaven vanaf 1992 aan de fiscale eenheid kon worden aangemerkt. Het feit dat verzoekster de kosten van de diverse procedures heeft gedragen en de inspanningen heeft verricht die hebben geleid tot de teruggaaf van omzetbelasting doet hieraan niet af. Ook kan dit feit er niet toe leiden dat de Belastingdienst, met voorbijgaan aan de omstandigheid dat verzoekster niet kan worden aangemerkt als rechthebbende op de teruggaaf, aan haar een gedeelte van de teruggaaf ter grootte van de gemaakte kosten betaald. Verzoekster zal via andere wegen moeten proberen de kosten te verhalen op de andere lichamen die deel uitmaakten van de fiscale eenheid.

De vraag of de instemming met de overdracht van het recht op de teruggaven aan verzoeker terecht is geweigerd, heeft met de vaststelling omtrent het standpunt van de Directie zijn betekenis verloren en behoeft derhalve niet te worden beantwoord.

De onderzochte gedraging is behoorlijk.

Conclusie

De klacht over de onderzochte gedraging van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen Dordrecht, die wordt aangemerkt als een gedraging van de Minister van Financiën, is gegrond voor zover deze ziet op de informatieverstrekking over de verblijfplaats van de inbeslaggenomen administratie, de betaling van de proceskosten en de griffierechten en de informatieverstrekking over de vernietiging van de naheffingsaanslag. Voor het overige is de klacht niet gegrond.

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