



Rapport

Datum: 5 juli 2001

Rapportnummer: 2001/189

Klacht

Verzoeker klaagt er over dat de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen Hilversum (hierna: de Belastingdienst):

hem op het namens zijn schoonvader gedane verzoek uitsluitend onder voorwaarde een exemplaar wilde verstrekken van de winstvaststellingsovereenkomst die de Belastingdienst had ondertekend met betrekking tot de commanditaire vennootschap waarin zijn schoonvader commanditair vennoot was;

bij de behandeling van zijn bezwaar tegen de door de Belastingdienst gestelde voorwaarde niet de juiste procedure heeft gevolgd.

Beoordeling

A. Algemeen

1. Verzoekers schoonvader heeft door middel van een participatie deelgenomen in de commanditaire vennootschap X (hierna ook: de CV). Deze CV heeft ten doel de productie en exploitatie van een film. Door zijn participatie verwierf verzoekers schoonvader de status van commanditair vennoot in de CV. Voor de heffing van inkomstenbelasting worden de commanditaire vennoten in CV X aangemerkt als ondernemers.
2. Tussen (de beherend vennoot van) de CV en de Belastingdienst is op 17 januari 2000 een zogenoemde winstvaststellingsovereenkomst (hierna: WVO) tot stand gekomen. In deze WVO worden onder meer afspraken gemaakt over de structuur, de bestaansduur en de wijze van berekenen van de fiscale winst van de CV. In de WVO is op verzoek van de Belastingdienst de bepaling opgenomen dat de overeenkomst niet aan derden, waaronder de commanditaire vennoten, ter inzage mag worden gegeven.
3. Verzoeker heeft de Belastingdienst op 8 mei 2000 telefonisch gevraagd hem een afschrift van de WVO te verstrekken. De Belastingdienst weigerde in dit telefoongesprek om aan zijn verzoek gehoor te geven. Verzoeker heeft tegen deze weigering op 22 mei 2000 schriftelijk bezwaar gemaakt. Naar aanleiding van dit schrijven liet de Belastingdienst verzoeker op 27 juni 2000 schriftelijk weten bereid te zijn hem de WVO te verstrekken onder de voorwaarde dat hij schriftelijk zou verklaren dat hij de inhoud van de WVO niet aan derden bekend zou maken en ook geen ruchtbaarheid zou geven aan de verstrekking van de WVO aan hem door de Belastingdienst.

Verzoeker liet op 7 juli 2000 weten deze voorwaarde - zij het node - te zullen accepteren. Tevens gaf hij aan dat hem telefonisch door de Belastingdienst zou zijn toegezegd dat de beslissing op zijn verzoek de vorm zou hebben van een voor bezwaar en eventueel beroep vatbare beschikking en dat hij de voorwaarde van de Belastingdienst slechts zou

respecteren totdat in een door hem te starten bezwaar- en beroepsprocedure over die voorwaarde een uitspraak zou zijn gedaan. Daarna zou hij zich richten naar die uitspraak.

4. Op 26 juli 2000 tekende verzoeker bezwaar aan bij de Belastingdienst tegen de gestelde voorwaarde. De Belastingdienst reageerde hierop in een brief van 11 september 2000 met de mededeling dat verzoeker de voorwaarde had geaccepteerd en dat het niet mogelijk was daartegen nog bezwaar aan te tekenen. De Belastingdienst gaf voorts aan dat dan ook niet viel in te zien op welk bezwaar nog uitspraak zou moeten of kunnen worden gedaan. Op verzoekers brief van 20 september 2000 waarin hij aangaf met de gang van zaken geen genoegen te nemen en mede naar aanleiding van een telefoongesprek met verzoeker, liet de Belastingdienst in een brief van 10 oktober 2000 weten van mening te zijn dat met verzoeker een overeenkomst in de gunstensfeer was gesloten en dat hij deze ter toetsing kon voorleggen aan de burgerlijke rechter. De Belastingdienst liet voorts weten dat hij zich met bezwaren tegen de gestelde voorwaarden kon wenden tot de rechtbank in 's-Hertogenbosch en eventueel in hoger beroep tot de Raad van State.

B. Ten aanzien van het verstrekken onder voorwaarde

1. Verzoeker klaagt er in de eerste plaats over dat de Belastingdienst hem de WVO uitsluitend wilde verstrekken onder de voorwaarde dat hij de overeenkomst niet aan derden ter inzage zou geven en dat hij aan de ontvangst ervan geen ruchtbaarheid zou geven. Verzoeker wijst er op dat de Belastingdienst geen motivering heeft gegeven voor het stellen van de voorwaarde.

2. De Belastingdienst stelt zich op het standpunt dat hij juist heeft gehandeld door verzoeker de WVO uitsluitend onder voorwaarde te willen verstrekken. De Belastingdienst geeft aan dat hij er belang bij heeft dat de inhoud van de WVO niet verder bekend wordt gemaakt dan strikt noodzakelijk is. Dit belang bestaat er volgens de Belastingdienst uit dat bekendmaking van de inhoud van een individuele WVO kan en zal leiden tot een onwerkbaar situatie voor de Belastingdienst. Ook met andere CV's worden namelijk soortgelijke winstvaststellingsovereenkomsten gesloten. De Belastingdienst streeft er daarbij naar het eindresultaat van alle winstvaststellingsovereenkomsten zoveel mogelijk met elkaar in de pas te laten lopen. Dit brengt echter met zich mee dat de verschillende WVO's weliswaar uiteindelijk leiden tot een vergelijkbare fiscale behandeling, maar op onderdelen van elkaar afwijken.

Wanneer de inhoud van de verschillende WVO's in brede kring bekend zouden worden, zou dit, aldus de Belastingdienst, leiden tot veel vragen over de onderlinge afwijkingen op onderdelen en verzoeken van betrokkenen om toepassing van steeds de meest gunstige regeling op die onderdelen.

3. Verzoeker doet in zijn brief van 8 mei 2000 een beroep op (onder meer) de bepalingen van de Wet openbaarheid van bestuur. Ingevolge artikel 10, tweede lid, onder b, van de

Wet openbaarheid van bestuur blijft het verstrekken van informatie ingevolge deze wet achterwege voor zover het belang daarvan niet opweegt tegen de financiële of economische belangen van de Staat dan wel de eigen financiële of economische belangen van de Belastingdienst als bestuursorgaan als bedoeld in artikel 1a, eerste lid, onder c, van de Wet openbaarheid van bestuur.

De Belastingdienst stelt zich op het standpunt dat zijn belang in de weg stond aan onvoorwaardelijke verstrekking van de WVO aan verzoeker. In zijn reactie aan de Nationale ombudsman op de klacht geeft de Belastingdienst gemotiveerd aan dat onvoorwaardelijke verstrekking van de WVO naar zijn mening kan leiden tot een onwerkbaar situatie. Een dergelijke onwerkbaar situatie kan leiden tot schade aan de financiële of economische belangen van de Belastingdienst. Het streven naar een gelijke behandeling en een gelijkwaardig 'over-all' resultaat in fiscale zin ten aanzien van de betrokken commanditaire vennootschappen zou daarmee immers in gevaar kunnen komen. De Belastingdienst was van mening met de aangeboden voorwaardelijke verstrekking voldoende tegemoet te komen aan het doel dat verzoeker met de inzage in de WVO beoogde.

4. Het recht op openbaarmaking ingevolge de Wet openbaarheid van bestuur dient uitsluitend het publieke belang van een goede en democratische bestuursvoering, welk belang de Wet openbaarheid van bestuur vooronderstelt. Het komt iedere burger in gelijke mate toe. Daarom kan ten aanzien van de openbaarheid geen onderscheid worden gemaakt naar gelang de persoon van de verzoeker. Bij de te verrichten belangenafweging worden dan ook betrokken het algemene of publieke belang bij openbaarmaking van de gevraagde informatie en de door de (relatieve) weigeringsgronden te beschermen belangen, maar niet het specifieke belang van de verzoeker. Deze belangenafweging kan niet leiden tot niet algemene openbaarmaking, dat wil zeggen slechts bekendmaking aan een bepaalde verzoeker met een specifiek belang. De Nationale ombudsman deelt het standpunt van de Belastingdienst dan ook niet.

5. De Nationale ombudsman stelt vast dat de Belastingdienst het door verzoeker gevraagde afschrift van de WVO aan hem heeft verstrekt. Mede gelet op hetgeen hierna onder C.3. wordt overwogen, moet het door verzoeker gevraagde afschrift geacht worden aan hem te zijn verstrekt met toepassing van de Wet openbaarheid van bestuur.

Nu de Wet openbaarheid van bestuur geen andere mogelijkheid kent dan een verzoek om informatie te honoreren dan wel dit af te wijzen, had het, gelet op het belang dat de Belastingdienst stelt te hebben bij het voorkomen van algemene openbaarmaking van de WVO, voor de hand gelegen dat de Belastingdienst verzoekers verzoek had afgewezen. Het honoreren van een verzoek onder voorwaarden past niet binnen de systematiek van de Wet openbaarheid van bestuur. Het is dan ook niet juist dat dit is gebeurd.

De onderzochte gedraging is in zoverre niet behoorlijk.

C. Ten aanzien van de door de Belastingdienst gevolgde procedure

1. Verzoeker klaagt er voorts over dat de Belastingdienst bij de behandeling van zijn bezwaren tegen de gestelde voorwaarde niet de juiste procedure heeft gevolgd. Hij is van mening dat de Belastingdienst een voor hem 'opvallend weinig overzichtelijke procedure' heeft gevolgd.

2. De Belastingdienst merkt op dat het niet nodig was een procedure te volgen ingevolge de Wet openbaarheid van bestuur omdat, zij het ten gevolge van een intern misverstand, de gevraagde informatie aan verzoeker is verstrekt. De Belastingdienst wijst er voorts op dat bij de behandeling van verzoekers verzoek om verstrekking van de WVO is gezocht naar een praktische oplossing en dat de Belastingdienst deze meende te hebben gevonden door aan de verstrekking van de WVO de genoemde voorwaarde te verbinden. De voorgestelde en volgens de Belastingdienst door verzoeker geaccepteerde praktische oplossing moet volgens de Belastingdienst worden gekwalificeerd als een civielrechtelijke overeenkomst waarvoor verzoeker zich met eventuele bezwaren moet wenden tot de burgerlijke rechter. De Belastingdienst stelt zich voorts op het standpunt dat verzoeker door de aangeboden praktische oplossing te accepteren afstand heeft gedaan van het recht om tegen de beslissing van de Belastingdienst of tegen de gestelde voorwaarde alsnog met een beroep op de Wet openbaarheid van bestuur bezwaar te maken.

Subsidiair stelt de Belastingdienst zich op het standpunt dat de brief van 11 september 2000 van de Belastingdienst (opgenomen onder Bevindingen, bij **A. Feiten**, onder 10.) moet worden gezien als uitspraak op verzoekers bezwaar.

3. Bij zijn schriftelijk verzoek van 8 mei 2000 om hem een exemplaar van de WVO ter beschikking te stellen, deed verzoeker een beroep op de Wet openbaarheid van bestuur. Nu de Wet openbaarheid van bestuur een wettelijk kader schept voor de behandeling van dergelijke verzoeken om informatie, stond het de Belastingdienst niet vrij bij de beantwoording van verzoekers verzoek aan de bepalingen van de Wet openbaarheid van bestuur voorbij te gaan. Het verzoek moet dan ook worden aangemerkt als een verzoek om informatie als bedoeld in artikel 3 van de Wet openbaarheid van bestuur. Dit betekent dat de beslissing van de Belastingdienst van 27 juni 2000 op dit verzoek moet worden aangemerkt als een beschikking in de zin van artikel 1:3, tweede lid, van de Algemene wet bestuursrecht. In deze brief liet de Belastingdienst verzoeker immers voor het eerst schriftelijk weten de gevraagde informatie slechts onder voorwaarde ter beschikking te willen stellen.

Dit betekent voorts dat de beschikking diende te voldoen aan de vereisten die de Algemene wet bestuursrecht daaraan in met name de artikelen 3:45 en 3:46 van die wet stelt. Ingevolge deze artikelen diende de Belastingdienst zijn beslissing te motiveren en aan te geven welke rechtsmiddelen daartegen openstonden. Dit is in het bijzonder van belang nu de Belastingdienst met zijn beslissing van 27 juni 2000 niet, zoals hij stelt,

volledig aan verzoekers verzoek is tegemoet gekomen, maar slechts onder (beperkende) voorwaarden. Aan de vereisten van de Algemene wet bestuursrecht voldoet de beslissing van 27 juni 2000 van de Belastingdienst niet. Verzoeker klaagt er dan ook terecht over dat de Belastingdienst zijn beslissing om de WVO slechts onder voorwaarde ter beschikking te stellen, niet heeft gemotiveerd.

Bovenstaande betekent verder dat het de Belastingdienst niet vrij stond zijn beslissing van 27 juni 2000 tegenover verzoeker te presenteren als een aanbod tot een civielrechtelijke overeenkomst. Hiermee gaat de Belastingdienst immers voorbij aan de wettelijke regeling van de Wet openbaarheid van bestuur. Voorts zou de Belastingdienst op deze manier verzoeker de rechtsbescherming onthouden die de Wet openbaarheid van bestuur hem biedt.

4. Verzoeker stelt terecht dat de Belastingdienst een weinig overzichtelijke procedure heeft gevolgd.

Daarvoor is in de eerste plaats van belang dat de beslissing van de Belastingdienst niet voldoet aan de daarvoor geldende eisen, in het bijzonder dat daarin niet is vermeld op welke wijze en bij welke instantie verzoeker tegen de beslissing bezwaar kon aantekenen.

In zijn brief van 11 september 2000 stelt de Belastingdienst voorts niet in te zien op grond waarvan hij uitspraak op een bezwaar zou moeten doen. Deze mededeling laat geen andere conclusie toe dan dat de Belastingdienst geen uitspraak op een bezwaar van verzoeker heeft gedaan of zal doen. In zijn brief van 10 oktober 2000 verwijst de Belastingdienst verzoeker voor eventuele bezwaren tegen de door de Belastingdienst gestelde voorwaarde naar de rechtbank te 's-Hertogenbosch en noemt daarbij voor hoger beroep de Raad van State. De Belastingdienst bedoelt daarmee kennelijk verzoeker de weg te wijzen naar de bestuursrechter. Ingevolge het bepaalde in artikel 7:1 van de Algemene wet bestuursrecht is beroep op de bestuursrechter evenwel pas mogelijk na het indienen van een bezwaarschrift. In zoverre zijn de mededelingen van de Belastingdienst aan verzoeker onderling tegenstrijdig.

De onderzochte gedraging is ook in zoverre niet behoorlijk.

Conclusie

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

Onderzoek

Op 2 november 2000 ontving de Nationale ombudsman een verzoekschrift van de heer J. te Geldrop, met een klacht over een gedraging van de Belastingdienst/Particulieren/

Ondernemingen Hilversum.

Naar deze gedraging, die wordt aangemerkt als een gedraging van de Minister van Financiën, werd een onderzoek ingesteld.

In het kader van het onderzoek werd de Belastingdienst verzocht op de klacht te reageren en een afschrift toe te sturen van de stukken die op de klacht betrekking hebben.

Tevens werd de Belastingdienst een aantal specifieke vragen gesteld.

Het resultaat van het onderzoek werd als verslag van bevindingen gestuurd aan betrokkenen. De Belastingdienst deelde mee zich met de inhoud van het verslag te kunnen verenigen. De reactie van verzoeker gaf geen aanleiding het verslag te wijzigen.

Bevindingen

De bevindingen van het onderzoek luiden als volgt:

A. feiten

1. Verzoekers schoonvader participeert als commanditair vennoot in de commanditaire vennootschap X (hierna: CV X). CV X heeft ten doel het produceren/exploiteren van een film.

2. Op 17 januari 2000 ondertekenden de inspecteur van de Belastingdienst en de gemachtigde van de beherend vennoten van CV X een zogenoemde winstvaststellingsovereenkomst (hierna ook: WVO) met betrekking tot CV X. In deze WVO worden onder meer afspraken gemaakt over de structuur, de bestaansduur en de wijze van berekenen van de fiscale winst van de CV. In de WVO waren onder andere de volgende bepalingen opgenomen:

"1. De CV drijft, ook in fiscale zin, een onderneming. Dit betekent dat - uitgaande van het besloten karakter van de CV en de gerechtigdheid van de commanditaire vennoten tot de stille reserves bij liquidatie - de commanditaire vennoten naar de huidige stand van wetgeving en jurisprudentie voor wat betreft hun commanditaire deelname winst uit onderneming genieten als bedoeld in hoofdstuk II, afdeling 2 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964.

(...)

12. De jaarstukken zullen mede omvatten de informatie die de commanditaire vennoten nodig hebben voor het invullen van de aangifte inkomstenbelasting en vermogensbelasting. Pas nadat overeenstemming is bereikt met de Belastingdienst Ondernemingen Hilversum over de inhoud, zal de CV de jaarstukken aan de commanditaire vennoten ter beschikking stellen.

13. De fiscale winst met alle correcties daarop zoals verminderingen of aftrekken en vermeerderingen of bijtellingen wordt jaarlijks door de Belastingdienst Ondernemingen Hilversum in overleg met de CV voor alle vennoten bindend vastgesteld. Voor iedere vennoot zal hetzelfde stelsel van winstbepaling worden toegepast. Ditzelfde geldt voor de waardering voor de vermogensbelasting.

(...)

19. In het aanmeldingsformulier wordt onderstaande bepaling opgenomen:

"De ondergetekende verklaart ermee bekend te zijn dat er afspraken over de fiscale behandeling van zijn/haar commanditaire deelname zijn gemaakt met de Belastingdienst Ondernemingen Hilversum die ook voor hem/haar bindend zijn. Door ondertekening van dit formulier verklaart ondergetekende, voor zover nodig, zich hiermee akkoord."

20. Deze overeenkomst zal niet aan derden, waaronder begrepen de commanditaire vennoten en hun adviseurs, ter inzage worden gegeven."

In het uitgegeven prospectus was onder meer het volgende opgenomen:

"Juridische gerechtigheid

De juridische gerechtigheid tot de CV zal berusten bij de Beherend Vennoot (...) en niet bij de CV als zodanig. De CV heeft echter de volledige economische gerechtigheid tot de CV rechten. Waar in dit prospectus wordt gesproken van (rechts)handelingen die de CV verricht, wordt mede begrepen (rechts)handelingen die één of beide Beherend Vennoten verricht(en) ten behoeve van de CV in hun hoedanigheid van Beherend Venno(o)t(en) van de CV."

en

"Winstvaststellingsovereenkomst

Over de fiscale aspecten, die verbonden zijn aan de investering door een commanditaire vennoot in (CV X; N.o.) zijn afspraken gemaakt met de Belastingdienst. Op grond van deze afspraken zullen Commanditaire vennoten ten behoeve van hun aangifte jaarlijks een overzicht krijgen van de omvang van de toe te passen willekeurige afschrijving, het bedrag van de investeringsaftrek en het exploitatiesresultaat. Deze resultaten zijn bindend voor

alle Commanditaire vennoten. "

3. Op 22 mei 2000 schreef verzoeker de Belastingdienst het volgende:

"...**CONCEPT TER INFO**

(...)

BEZWAAR

Maandagmiddag 8 mei 2000 had ik telefonisch contact met (A; N.o.) van uw Dienst. Daarbij verzocht ik hem mij in het bezit te (doen) stellen van een kopie van de *'Winstvaststellings-overeenkomst'* (WVO), die (A; N.o.)/uw Dienst kennelijk heeft gesloten met, dan wel ten behoeve van, (de CV X; N.o.). Ik deelde (A; N.o.) mee direct belanghebbend te zijn in deze CV, door mijn deelname als Commanditair Vennoot.

(A; N.o.) besloot mij dit verzoek te weigeren; het besluit mij dit verzoek te weigeren vat ik vooreerst op als een voor beroep vatbare beslissing.

Tegen die beslissing maak ik bezwaar, waarbij ik mij materieel-inhoudelijk en formeel beroep op het terzake gestelde, zowel uit de WOB, alsook uit de Awb (Algemene wet bestuursrecht; N.o.), met name de daarin gecodificeerde ABBB (Algemene beginselen van behoorlijk bestuur; N.o.)..."

In het vervolg van zijn brief gaf verzoeker in een vijftien punten omvattend betoog zijn argumenten voor zijn mening dat hij recht had op verstrekking van de WVO.

4. De Belastingdienst reageerde in een brief van 27 juni 2000 als volgt:

"...Na overleg met de adviseur van de (CV X; N.o.) deel ik u mee bereid te zijn u de gevraagde winstvaststellingsovereenkomst te doen toekomen onder de voorwaarde dat u schriftelijk verklaart dat u deze overeenkomst niet aan anderen ter inzage zult verstrekken en u geen ruchtbaarheid zult geven aan de ontvangst van deze overeenkomst.

Zodra ik een dergelijke verklaring van u zal hebben ontvangen, zal ik u de gevraagde overeenkomst toezenden..."

5. Verzoeker reageerde in een brief van 7 juli 2000 aan de Belastingdienst. Hij schreef het volgende:

"...Ik ben u er erkentelijk voor dat u mij de gevraagde winstvaststellingsovereenkomst wilt doen toekomen; de voorwaarde die u daaraan stelt zal ik - zij het node - respecteren.

Omdat mevrouw (B; N.o.) mij verzekerd heeft dat uw beslissing mij in een voor bezwaar en (eventueel beroep) vatbare vorm zou bereiken, zal ik mij evenwel tegen het stellen van

bedoelde voorwaarden verzetten door het starten van een bezwaar- en zonodig (hoger) beroepsprocedure.

Uit een en ander volgt dat ik mij tot aan de onherroepelijkheid van de alsdan te volgen uitspraak zal richten naar bedoelde voorwaarden, en daarna mij conform die uitspraak zal gedragen.

Ik hoop het document nu heel spoedig van u te mogen ontvangen..."

6. In een brief van 17 juli 2000 schreef verzoeker de Belastingdienst nog het volgende:

"...Alweer enige tijd geleden - 23 juni jl. - nam ik telefonisch contact met u op over een door mij op 22 mei jl. aan u gericht verzoek (de) winstvaststellingsovereenkomst (CV X; N.o.) te doen toekomen. Het verzoek ging in studie, maar op eerstgenoemde datum beloofde u mij dat de zaak snel zou worden geklaard.

Inmiddels ontving ik op 4 juli 2000 een brief van (Z; N.o.) waarin - zij het onder voorwaarden - mij de tekst van (de WVO; N.o.) inderdaad in het vooruitzicht werd gesteld.

Ik schreef (de) brief van 7 juli 2000 terug aan (Z; N.o.). Daarin voldoe ik aan de door hem gestelde voorwaarden, maar ik ontving tot mijn grote teleurstelling nog altijd niets.

(...)

Mag ik u vragen thans op doortastende wijze over te (doen) gaan tot afhandeling van deze affaire, dat is immers in dit geval slechts het nakomen van uw deel van de regeling, waar ik immers reeds voldeed aan uw aanvullende voorwaarden?

Ik eindig met de zinsnede aan het einde van mijn brief aan (Z; N.o.): *'Ik hoop het document nu heel spoedig van u te mogen ontvangen'..*"

7. Met een brief van 18 juli 2000 zond medewerker H. van de Belastingdienst aan verzoeker een afschrift van de winstvaststellingsovereenkomst.

8. In een brief gedagtekend 26 juli 2000 schreef verzoeker de Belastingdienst het volgende:

"...Naar aanleiding van de van uw Dienst - door (Z; N.o.) ondertekende en door deze aan mij per fax op 4 juli 2000 toegezonden beschikking van 27 juni 2000, maak ik bezwaar tegen het in die beschikking opgenomen besluit mij de Winstvaststellingsovereenkomst (WVO) van de (CV X; N.o.) slechts toe te willen sturen na een door mij (schriftelijk) afgegeven verklaring *deze WVO niet aan anderen ter inzage te zullen verstrekken en geen rechtbaarheid te zullen geven aan het ontvangen van die overeenkomst.*

TOELICHTING

Op 8 mei 2000 had ik telefonisch contact met (A; N.o.) van uw Dienst. Daarbij verzocht ik hem mij in het bezit te (doen) stellen van (de) WVO, door (A; N.o.)/uw Dienst kennelijk gesloten met, dan wel ten behoeve van, de CV.

(...)

(A; N.o.) besloot mij mijn verzoek te weigeren. Hij deelde mij mee dat in de WVO zelf een clause zou zijn opgenomen waarbij - uitsluitend op wens van uw Dienst- is vastgelegd de WVO '*niet aan derden, inclusief de commanditaire vennoten zelf*' ter beschikking te stellen.

(...)

Ik heb (A; N.o.) meegedeeld bezwaar aan te zullen tekenen tegen de hier bedoelde beslissing; (A; N.o.) deelde mee dat dan af te wachten.

Ik heb mij vervolgens in een brief d.d. 22 mei 2000 tot uw Dienst gewend.

(...)

In een telefoongesprek dat ik naar aanleiding van genoemde brief nog met u voerde, verzekerde u mij dat het antwoord op mijn brief mij zou bereiken in de vorm van een voor beroep vatbare beslissing (...).

Op 4 juli 2000 werd bovengenoemd schrijven d. 27 juni 2000 van (Z; N.o.), dat ik verder de ('beschikking Z; N.o.) zal noemen, van uw Dienst ontvangen.

GRONDEN WAAROP MIJN BEZWAAR RUST

In de (beschikking Z; N.o.), dd. 27 juni 2000, wordt geen enkele motivering gegeven voor het in negatieve zin van mijn verzoek afwijkende besluit de toezending van de gevraagde WVO op enigerlei wijze te conditioneren.

Verder wordt op geen enkele wijze ingegaan op de werkelijk uitvoerige argumenten uit mijn eerdere brief dd. 29 mei (bedoeld is vermoedelijk 22 mei; N.o.) 2000. Ik merk op dat deze brief op het moment van de beschikking reeds een maand in uw bezit was, en overigens - aldus uw mededeling aan mij - het in die brief gestelde wel reeds onderwerp van studie is geweest om te komen tot het in de (beschikking Z; N.o.) ingenomen standpunt.

Voorts vermeldt de beschikking dat aan het hier bedoelde besluit vooraf, overleg met de adviseur van de (CV X; N.o.) heeft plaatsgevonden, naar ik mag veronderstellen naar aanleiding van mijn verzoek. Ik meen dat het niet op uw weg ligt om buiten mij om over door mij aan u gerichte verzoeken met derden te spreken, nog afgezien van het gegeven dat mij voorts niet bekend (gemaakt) is wat het resultaat van dat overleg wel zou mogen betekenen voor uw besluitvorming, dan wel wat daarvan de consequenties zijn voor mijn positie en goede naam als commanditair vennoot binnen de CV.

Tegen deze punten maak ik bezwaar als in strijd met de Awb/ABBB; meer in het bijzonder aantasting van het motiverings-, het zorgvuldigheids-, het rechtszekerheids- en wellicht zelfs het fair play-beginsel.

Dan maak ik uiteraard bezwaar tegen de in de (beschikking Z; N.o.) zelf bepaalde geheimhouding, mede omdat deze tegen de zin is van de partners waarmee de WVO is gesloten. Ik acht die geheimhouding op zich onnodig, geconstrueerd en bovendien in strijd met de in de WOB verankerde openbaarheid van bestuur als regel en met kenmerken van détournement de pouvoir, dan wel aantasting van het fair play-beginsel..."

9. Met dagtekening 31 juli 2000 ontving verzoeker een ontvangstbevestiging. Deze luidde als volgt:

"...Hierbij deel ik u mede dat uw bezwaarschrift betreffende inzage in de Winstvaststellingsovereenkomst van (CV X; N.o.) d.d. 26 juli door mij is ontvangen.

Dit bezwaar wordt behandeld door (I; N.o.)..."

10. De Belastingdienst liet verzoeker in antwoord op zijn brief van 26 juli 2000 in een schrijven van 11 september 2000 het volgende weten:

"...In uw brief van 7 juli 2000 deelde u mee dat u de gestelde voorwaarden - zij het node - zou respecteren.

In uw brief van 17 juli 2000 (...) herhaalt u dat u akkoord ging met de voorwaarde. Ik citeer: 'Daarin voldoe ik aan de door hem gestelde voorwaarde...' en 'waarin ik immers reeds voldeed aan uw aanvullende voorwaarden'.

Op grond van deze brief van 26 juli 2000 is aan de gevraagde winstvaststellingsovereenkomst toegezonden.

In uw brief van 26 juli 2000 maakt u bezwaar tegen het feit dat ik u het gevraagde slechts onder voorwaarden wilde doen toekomen. Naar mijn mening kunt u niet tegelijkertijd voorwaarden accepteren en er bezwaar tegen maken. Ik zie dan ook niet op grond waarvan ik uitspraak op een bezwaar zou moeten of kunnen doen.

Mijn collega's en ik kunnen onze tijd en energie bijzonder goed gebruiken voor andere zaken. U zou ons dan ook zeer verplichten eens een punt te zetten achter deze affaire..."

11. Verzoeker wendde zich in een brief van 20 september 2000 tot B van de Belastingdienst met het volgende:

"...Onder verwijzing naar uw (...) brief (van 31 juli 2000; N.o.), waarin u mij mededeelde dat (I; N.o.) mijn bezwaar dd. 26 juli 2000 zou behandelen, en waarover ik u belde op 7 september jl., onder de vaststelling dat mijn bezwaar dd. 26 juli jl. inmiddels

beroepswaardig was geworden, meldde u mij dat (I; N.o.) mij uiterlijk in de week van 11/15 september alsnog zou berichten, dat is dus: mijn bezwaar gemotiveerd zou beantwoorden.

Dat is niet gebeurd, maar wel heb ik ter zake inmiddels een hoogst merkwaardige brief dd. 11 september 2000, van (Z; N.o.), mogen incasseren, die kennelijk binnen uw organisatie is aangewezen om zijn eigen bezwaarschriften te mogen behandelen, en dan nog wel op een heel specifieke wijze (...).

Het is toch duidelijk dat ik met deze behandeling geenszins genoegen neem..."

12. Medewerker V van de Belastingdienst liet verzoeker in een brief van 28 september 2000 het volgende weten:

"...:Ik ben gevraagd - als lid van de Vakgroep formeel recht - om naar aanleiding van uw brieven een standpunt in te nemen.

(...)

Ik wil proberen u uiterlijk in week 41 te berichten..."

13. In een brief van 10 oktober 2000, ondertekend door B van de Belastingdienst, schreef de Belastingdienst verzoeker het volgende:

"...U heeft mij verzocht te berichten tot welk Gerechtshof u zich kunt wenden indien u in beroep wenst te gaan tegen de door ons genomen beslissing. De beslissing betreft het niet toestaan dat de aan u verstrekte winstvaststellingsovereenkomst inzake (CV X; N.o.) aan anderen ter inzage wordt aangeboden of dat u ruchtbaarheid geeft aan de ontvangst van de overeenkomst.

De winstvaststellingsovereenkomst is aan u overhandigd nadat u akkoord bent gegaan met de gestelde voorwaarden. We hebben in de gunstensfeer een overeenkomst met u gesloten. Wij hebben ons aan ons deel van de overeenkomst gehouden en verwachten dat u zich aan uw deel houdt.

Indien u zich niet kunt verenigen met ons standpunt en in beroep wenst te gaan tegen de genoemde gestelde voorwaarden in de door ons met u gesloten overeenkomst dan dient u zich te wenden tot de burgerlijke rechter. De burgerlijke rechter kan de overeenkomst tussen u en de Belastingdienst toetsen aan artikel 3:40 BW.

Indien u in beroep wenst te gaan tegen het feit dat inzage door derden niet toegestaan is (de eigenlijke voorwaarde in de winstvaststellingsovereenkomst) dan kunt u zich wenden tot de rechtbank in Den Bosch. Een eventueel hoger beroep kan worden ingesteld bij de Raad van State..."

14. Verzoeker reageerde in een brief van 24 oktober 2000. Hij schreef het volgende:

"...Mijn brief van 7 juli 2000 is duidelijk: ik ben om uwentwille en om tijdsredenen, immers - en zoals ik stelde - 'geprangd' akkoord gegaan, maar zeer expliciet niet met het onterechte voorwaardelijke deel, **waarvan ik u dan ook vooraf mededeelde daartegen bezwaar te zullen maken.**

Ruim daarna, 18 juli 2000, dat is dus ook ruim na kennisname van mijn standpunt, is mij de WVO toegestuurd; het was u bekend dat ik bezwaar zou aantekenen.

Van een overeenkomst in de gunstensfeer is mij niets bekend; het zou ook geheel in tegenspraak zijn met uw belofte gedaan in het telefoongesprek met u op 15 mei jl. waarin ik bereid was u mijn 15-punten brief toe te sturen, op voorwaarde dat uw reactie daarop mij zou bereiken in een - uw woorden - voor beroep vatbare beslissing. Mijn behoefte aan een dergelijke overeenkomst blijkt ook nergens uit het voorgaande. Ik bedoel dat ik u niet heb gevraagd om een geruisloze overgang van het bestuursrecht naar het privaatrecht, met 'verspeling' van bezwaar/beroepsmogelijkheden; vandaar mijn brief dd. 7 juli jl. aan u.

Hoe het zij, tegen bovengenoemde bestuursrechtelijke beslissingen richt zich mijn bezwaar dd. 26 juli 2000 en dat bezwaar is nog altijd niet anders dan fictief beantwoord.

Zoals ik eerder al eens telefonisch zei, ben ik van mening dat door uw Dienst een voor mij opvallend weinig overzichtelijke procedure is gevolgd..."

B. Standpunt verzoeker

Voor het standpunt van verzoeker wordt verwezen naar de klachtformulering onder Klacht en naar de brieven van 26 juli en 24 oktober 2000, opgenomen onder **A. Feiten**, onder 8. en 14..

C. Standpunt Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen Hilversum

In reactie op de klacht en in antwoord op door de Nationale ombudsman gestelde vragen liet de Belastingdienst het volgende weten:

"...1. Informatieverzoek; verstrekking van informatie onder voorwaarde

(Verzoeker; N.o.) doet - voor het eerst telefonisch op 8 mei 2000 - een verzoek (hierna te noemen: informatieverzoek) om verstrekking van de WVO die de Belastingdienst had ondertekend met betrekking tot (CV X; N.o.) (hierna: de CV) waarin zijn schoonvader commanditair vennoot was.

De WVO wordt op 18 juli 2000 aan (verzoeker; N.o.) verstrekt. De verstrekking geschiedt onder de voorwaarde dat hij aan de WVO geen ruchtbaarheid naar buiten zal geven. (Verzoeker; N.o.) gaat met de voorwaarde akkoord, maar stelt wel in het vooruitzicht de

voorwaarde rechtens te zullen aanvechten.

2. Feitelijke gang van zaken rond het informatieverzoek

(...)

2.1 Op 8 mei 2000 verzoekt (verzoeker; N.o.) telefonisch aan (A; N.o.) om verstrekking van de WVO. (A; N.o.) weigert aan het verzoek te voldoen. Als toelichting geeft (A; N.o.) dat tussen de CV en BPOH (Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen Hilversum; N.o.) is overeengekomen dat de WVO niet aan derden, waaronder begrepen de commanditaire vennoten en hun adviseurs, ter inzage gegeven zal worden.

2.2 Kort daarna vindt het eerste van meerdere langdurige en breedvoerige telefonische contacten met (B.; N.o.) plaats: (verzoeker; N.o.) vraagt (B.; N.o.) of de telefonische gedane mededeling van (A; N.o.) een officiële beschikking is. (B.; N.o.) geeft als antwoord dat dat niet zo is; (verzoeker; N.o.) zal de beschikking nog op schrift krijgen.

2.3 (Verzoeker; N.o.) maakt in een brief van 22 mei 2000 (...) gemotiveerd kenbaar dat aan hem de WVO moet worden verstrekt. Bovenaan de brief staat vermeld "concept ter info", waaruit BPOH afleidt dat de (verzoeker; N.o.) BPOH informeel in kennis stelt van de gronden die hij zal aanvoeren in het geval van een WOB-procedure. Gelet op de inhoud van de brief van (verzoeker; N.o.) neemt BPOH zich voor een WOB-procedure te vermijden en de aangelegenheid praktisch op te lossen.

2.4 (Z; N.o.) heeft op 19 juni 2000 een bespreking met de heer (M; N.o.) en mevrouw (N; N.o.), laatstgenoemden in hun kwaliteit van adviseur van de CV. (Z; N.o.) vraagt tijdens de bespreking of men het goed vindt dat de WVO aan (verzoeker; N.o.) wordt verstrekt. De heer (M.; N.o.) en mevrouw (N; N.o.) geven daarop te kennen deze oplossing gaarne te aanvaarden, omdat ook zij veelvuldig worden gebeld door (verzoeker; N.o.) en dit als storend zijn gaan ervaren.

2.5 (Z; N.o.) stelt in een brief van 27 juni 2000 (...) aan (verzoeker; N.o.) voor om hem de WVO te verstrekken onder voorwaarde dat hij schriftelijk verklaart de WVO niet aan anderen ter inzage te zullen geven en geen ruchtbaarheid te zullen geven aan de ontvangst van de WVO. (Z; N.o.) zoekt kort nadien telefonisch contact met (verzoeker; N.o.) en geeft nog een nadere toelichting. (Z; N.o.) zegt tegen (verzoeker; N.o.) dat de bank of het emissiekantoor aan de participanten had moeten mededelen dat in de WVO een geheimhoudingsbepaling is opgenomen en dat deze ook voor commanditaire vennoten geldt, zodat de participanten met die wetenschap hadden kunnen beslissen om wel of niet te participeren. Het is niet aan de Belastingdienst om deze boodschap uit te dragen, want de Belastingdienst heeft alleen een relatie met de beherende vennoot (c.q. diens adviseur). (Verzoeker; N.o.) geeft tijdens het telefonisch onderhoud te kennen het met deze zienswijze van (Z; N.o.) eens te zijn (en toont zich ook overigens 'on speaking

terms' met (Z; N.o.) te zijn).

2.6 (Z; N.o.) wordt in een telefax van 30 juni 2000 (...) door (de adviseur van de CV; N.o.) eraan herinnerd dat (verzoeker; N.o.) de WVO nog niet heeft ontvangen.

2.7 In een brief van 7 juli 2000 (...) verklaart (verzoeker; N.o.) dat hij de door (Z; N.o.) gestelde voorwaarden zal naleven tot het tijdstip dat de rechter daarover anders zal beslissen. (Verzoeker; N.o.) refereert daarbij aan een toezegging van (B.; N.o.) dat hij een beschikking zal krijgen. (B.; N.o.) neemt daarop voor zichzelf de beslissing dat hij

- gelet op het door (verzoeker; N.o.) kenbaar gemaakte voornemen de voorwaarde te zullen aanvechten - (verzoeker; N.o.) de WVO *niet* zal verstrekken en een WOB-procedure niet langer uit de weg zal gaan. (Z; N.o.) gaat daarop twee weken met vakantie.

2.8 In een brief van 17 juli 2000 (...) schrijft (verzoeker; N.o.) dat hij inmiddels aan de door (Z; N.o.) gestelde voorwaarde heeft voldaan en dat hij nu de WVO spoedig wenst te ontvangen. Deze brief wordt opgeleverd aan (I; N.o.) (op dat moment tijdelijk werkzaam op BPOH voor de film-CV's), omdat (Z; N.o.) wegens vakantie afwezig is. (I; N.o.) - niet op de hoogte van de voorgeschiedenis met betrekking tot het informatieverzoek, en (als argeloze lezer van de brief) denkend: "Als (verzoeker; N.o.) aan de voorwaarde heeft voldaan, dan moet hij dus de WVO krijgen"- stuurt daarop de WVO aan (verzoeker; N.o.) (...).

(Z; N.o.) keert daarna van vakantie terug en stelt vast dat wat hij niet wil, abusievelijk toch is gebeurd: (verzoeker; N.o.) is in het bezit gekomen van de WVO!

2.9 Door middel van een brief van 26 juli 2000 (...) maakt (verzoeker; N.o.) bezwaren kenbaar tegen de gestelde voorwaarde en tegen de gang van zaken rond het informatieverzoek. Door (B.; N.o.) wordt aan (verzoeker; N.o.) schriftelijk medegedeeld dat zijn brief in behandeling is gegeven aan (I; N.o.) (...).

2.10 In een brief van 11 september 2000 (...) reageert (Z; N.o.) op de brief van 26 juli 2000. (I; N.o.) kan niet op de brief reageren, want hij is op dat tijdstip niet langer werkzaam op BPOH. Hij is 1 september 2000 naar het Ministerie teruggekeerd.) In zijn brief stelt (Z; N.o.) dat (verzoeker; N.o.) de voorwaarde heeft geaccepteerd, en dat er dus geen grond is om uitspraak op een bezwaar te doen.

2.11 (Verzoeker; N.o.) richt daarop een brief van 20 september 2000 (...) aan (B.; N.o.) waarin hij zijn misnoegen kenbaar maakt over de brief van (Z; N.o.). Hij geeft daarbij te kennen het antwoord van (B.; N.o.) nog enkele dagen af te wachten alvorens zich te beraden over de mogelijkheid van onder meer een klacht bij de Nationale ombudsman. Daarop zoekt (B.; N.o.) telefonisch contact met (verzoeker; N.o.). Zij zegt toe uit te zoeken bij welk Gerechtshof (verzoeker; N.o.) in beroep kan gaan.

2.12 Door een intern misverstand krijgt (V.; N.o.) het "dossier" inzake (verzoeker; N.o.) opgeleverd. (V.; N.o.) handelt daarbij in de veronderstelling dat van hem verwacht wordt dat hij - als lid van de Vakgroep AWR van BPOH - op de brief van 20 september 2000 richting (verzoeker; N.o.) moet reageren. (V.; N.o.) deelt daarom in een brief van 28 september 2000 (...) aan (verzoeker; N.o.) mede dat er uiterlijk in week 41 zal worden gereageerd.

2.13 De brief van 20 september 2000 (van verzoeker; N.o.) wordt vervolgens beantwoord in een brief van 10 oktober 2000 (...) van (B.; N.o.).

2.14 Op 23 oktober 2000 belt (verzoeker; N.o.) (V.; N.o.). (Verzoeker; N.o.) zegt onder meer dat aan hem een voor bezwaar en beroep vatbare beschikking met een belangenafweging had moeten worden gestuurd, en dat hij de toon waarop de brief van 11 september 2000 is gesteld niet passend acht (...). (V.; N.o.) deelt (verzoeker; N.o.) daarbij mee dat hij de brief van 28 september 2000 heeft geschreven vanuit de ten onrechte bij hem levende veronderstelling dat hij inzake het informatieverzoek een standpunt moest innemen ("intern misverstand"), en dat (B.; N.o.) de zaak weer aan zich getrokken heeft.

2.15 (...)

2.16 In een brief van 24 oktober 2000 (...) reageert (verzoeker; N.o.) op de brief van 10 oktober 2000 van (B.; N.o.).

3. Klachten tegen de (wijze van) informatieverstrekking

In uw brief formuleert u twee klachten die (verzoeker; N.o.) namens zijn schoonvader over de handelwijze van ambtenaren werkzaam bij BPOH bij u heeft ingediend:

(1) Aan (verzoeker; N.o.) is door BPOH de WVO verstrekt. Deze verstrekking heeft BPOH slechts willen doen onder een voorwaarde. Over het laatste beklagt (verzoeker; N.o.) zich.

(2) (Verzoeker; N.o.) heeft bezwaar gemaakt tegen de door BPOH gestelde voorwaarde. Ter zake van dit bezwaar is niet de juiste procedure gevolgd. Ook daarover beklagt (verzoeker; N.o.) zich.

4. Heeft BPOH onzorgvuldig gehandeld? (beantwoording van uw vragen a - c)

U heeft een aantal specifieke vragen gesteld. Deze zal ik nu van een antwoord voorzien. In het verlengde van vraag c zal ik nader ingaan op de vraag of BPOH ter zake van het informatieverzoek onzorgvuldig heeft gehandeld. Naar mijn oordeel is dat niet het geval.

(a) Op wiens initiatief en waarom is artikel 20 van de WVO (dat de WVO niet aan derden, waaronder de commanditaire vennoten en hun adviseurs, ter inzage zal worden gegeven) opgenomen?

De betreffende bepaling is op initiatief van de Belastingdienst in de WVO opgenomen.

Toen BPOH aanving met het behandelen van de film-CV's heeft men zich gewend tot collega's die ervaring hadden met de scheepvaart-CV's. Deze collega's hebben geholpen om de WVO op te stellen en BPOH geadviseerd de geheimhoudingsbepaling in de WVO op te nemen.

De Belastingdienst onderhandelt met belastingadviseurs van de verschillende CV's over de fiscale gevolgen die met het maken van de betreffende film zijn gemoeid. Als deze fiscale gevolgen bekend zijn, is ook voor een individuele participant inzichtelijk wat het rendement van zijn participatie zal zijn. Dit rendement wordt door tussenpersonen

- zoals banken of emissiekantoren - aan belangstellende beleggers kenbaar gemaakt via krantenadvertenties, mailings e.d. De participant tekent ervoor dat hij onder de voorwaarden vermeld in de prospectus investeert in het filmproject. De relatie van de participant is een relatie met de CV (beherend vennoot; degene die de participatie aanbiedt) en niet met de Belastingdienst. Door toetreding ontstaat geen relatie tussen participant en Belastingdienst in de zin van de WVO.

Bij het 'uitonderhandelen' en opmaken van een WVO wordt gestreefd naar gelijke behandeling. De contactinspecteur voor de CV wordt hierop bij voortdurend aangesproken. Dit is het spanningsveld waarin de contactinspecteur opereert. Tijdens de onderhandelingen wordt hij dikwijls geconfronteerd met de bewering dat een andere CV fiscaal gunstiger zou zijn behandeld. Dit spanningsveld bemoeilijkt zijn werk aanzienlijk.

De contactinspecteurs opereren omzichtig en zijn zich voortdurend bewust van de publiciteit (media), die op hun vingers lijkt mee te kijken. De op BPOH werkzame heren (A, Z en I; N.o.) doen hun werk onder dikwijls ongehoord grote druk en spanning. Deze druk is niet slechts afkomstig van de adviseurs die namens de beherende vennoten (filmproducenten) een zo gunstig mogelijke fiscale regeling proberen te verkrijgen, maar ook van bijvoorbeeld journalisten, banken, beleggingsinstellingen en regisseurs en andere personen uit de filmwereld. Het gaat immers om zeer grote financiële belangen en om de haalbaarheid van een filmproject.

Hoe wordt de gelijke behandeling tussen de CV's door de contactinspecteurs bewerkstelligd? De contactinspecteurs streven ernaar om het uiteindelijke - gewogen - resultaat (de optelsom van alle mogelijke met de betrokken CV gemoeide fiscale aspecten, te denken valt aan aspecten als willekeurige afschrijving en investeringsaftrek) zoveel mogelijk in de pas te laten lopen met het eindresultaat dat in WVO's ten aanzien van

andere CV's is vastgelegd. Bij iedere WVO ligt - zoals dat bij onderhandelingen gaat - een 'spel van geven en nemen' ten aanzien van de verschillende onderdelen van de WVO ten grondslag aan het eindresultaat dat in de WVO is neergelegd.

Aangenomen dat alle participanten van de film-CV's de vrije beschikking zouden krijgen over een exemplaar van de WVO, dan betekent dit dat de kans dat andere filmproducenten wetenschap krijgen van de betreffende WVO wordt verveelvoudigd. Zij zullen BPOH dan stevast benaderen met de vraag waarom "de andere CV" op een bepaald punt wel iets (meer) heeft gekregen. Er ontstaat dan een voor de contactinspecteurs onwerkbaar situatie. Bovendien wordt de kans belopen dat individuele participanten de contactinspecteurs met vragen gaan benaderen. Ook dit gegeven zou de omstandigheden waaronder de contactinspecteurs hun werk moeten doen, extra zwaar maken. Het is bijvoorbeeld al niet eenvoudig om aan een professionele adviseur van een CV uit te leggen dat het meer geven op onderdeel a dan bij "die andere CV" en het minder geven op onderdeel b dan bij "die andere CV" per saldo leidt tot gelijke behandeling, laat staan aan een participant die verschillende WVO's onder de loupe heeft genomen.

De omstandigheden waaronder de contactinspecteurs hun werk moeten doen is dus het te respecteren belang waarom artikel 20 in de WVO is opgenomen.

(b) Acht ik het achteraf bezien en gelet op het feit dat de commanditaire vennoten rechtstreeks, als medeondernemer bij de CV betrokken zijn, het opnemen en ondertekenen van een dergelijke bepaling juist?

Gelet op het onder (a) uiteengezette belang voor de Belastingdienst, acht ik het opnemen en mede ondertekenen van artikel 20 van de WVO juist.

Bovendien merk ik ook in dit verband op dat de commanditaire vennoot geen relatie met de Belastingdienst heeft, maar met de behorend vennoot. De Belastingdienst sluit met de behorend vennoot de WVO, en niet met de commanditaire vennoot.

Tenslotte merk ik op dat het gegeven dat - mogelijk - op grond van de WOB een individuele participant in aanmerking zou kunnen komen voor verstrekking van de WVO, op zichzelf niets zegt over de vraag of er een te respecteren belang is voor de Belastingdienst om een dergelijke clause te laten opnemen. In het kader van een WOB-procedure zal dit belang immers op zichzelf worden erkend. Het is alleen de vraag of het belang - afgewogen tegen de belangen van de participant - voldoende tegenwicht biedt om een participant de WVO te onthouden. Naar mijn mening weegt het belang van de Belastingdienst zwaarder.

(c) Waarom is het informatieverzoek niet behandeld als een verzoek op grond van de WOB en met inachtneming van alle vereisten uit de Awb? In dit verband is mede van belang dat (verzoeker; N.o.) stelt dat hem is toegezegd dat de reactie van de

Belastingdienst de vorm zou hebben van een voor bezwaar vatbare beschikking.

Ik merk allereerst op dat (verzoeker; N.o.) de WVO verstrekt heeft gekregen. In dat geval is een WOB-procedure niet (meer) nodig.

Over het algemeen worden noch de Belastingdienst noch (de adviseurs van) de CV's benaderd door participanten met het verzoek om de WVO te verstrekken. De participanten krijgen van de CV bericht over de bedragen die zij in hun aangifte inkomstenbelasting moeten invullen. Verder is er tussen BPOH en de participanten geen relatie.

Er is tot op heden - afgezien van (verzoeker; N.o.) - één geval bekend van een participant die de WVO wilde ontvangen. Deze participant heeft overigens zonder bezwaren of andere omwegen schriftelijk verklaard dat hij de gevraagde informatie voor zich zou houden.

Ik wil met het voorgaande benadrukken dat er bij dit soort problemen naar wordt gestreefd om een voor alle partijen aanvaardbare, *praktische* oplossing te bereiken.

Ook ten aanzien van het informatieverzoek van (verzoeker; N.o.) is in een vroegtijdig stadium gezocht naar een praktische tussenoplossing: verstrekking van de WVO onder een voorwaarde (zie 2.3-2.5). Hieraan ligt een afweging van proces-economie (vergelijkbaar met de afweging ter zake van *fiscaal-inhoudelijke* problemen: partijen sluiten dan een fiscale vaststellingsovereenkomst) ten grondslag: is het risico dat doordat één of twee uit een groep van enige honderden participanten kennis dragen van de WVO er een onwerkbaar situatie voor BPOH zal ontstaan, een kostbare en tijdrovende WOB-procedure (tot aan de administratieve rechter) waard?

Hier komt bij dat de in de brief van 22 mei 2000 (...) genoemde gronden in hoofdzaak zijn ontleend aan de gedachte dat (verzoeker; N.o.) het beleggingsrisico voor zijn schoonvader zoveel mogelijk wenst te beperken (...) dan wel wil proberen de aangifte van zijn schoonvader zo goed mogelijk in te vullen (...). Om deze individuele risico's te kunnen bestrijden is het louter kennismaken van de inhoud van de WVO voldoende. Het buiten de individuele sfeer van zijn schoonvader verbreiden van die inhoud dient geen enkel *individueel* doel of *rechtstreeks* belang. Weliswaar noemt (verzoeker; N.o.) in zijn brief enige algemene - maatschappelijke - belangen als gronden voor zijn bezwaar (zoals de kwaliteit van het openbaar bestuur), maar dit zijn niet de persoonlijke, directe of rechtstreekse belangen van zijn schoonvader.

Voorname overwegingen hebben ertoe geleid dat (Z; N.o.) (verzoeker; N.o.) heeft benaderd met een praktische oplossing: verstrekking van de WVO onder de voorwaarde dat hij de inhoud verder voor zich zou houden. (Verzoeker; N.o.) heeft daarop kenbaar gemaakt dat hij zolang niet rechtens vaststaat dat de voorwaarde niet had mogen worden gesteld, de voorwaarde zal aanvaarden (zij het node).

Ondanks het feit dat de door (verzoeker; N.o.) gedane toezegging onder een voorbehoud is of lijkt te zijn gedaan, is de WVO toch aan hem verstrekt. Zoals bij 2.7/2.8 uiteengezet ligt hieraan een intern misverstand ten grondslag.

Toen (verzoeker; N.o.) BPOH met de kwestie bleef benaderen, is gekozen voor nog slechts kort en terughoudend reageren (brief van (Z; N.o.) van 11 september 2000; (...)) en voor het niet kenbaar en in bijzonderheden zich inlaten met een belangenafweging. Deze keuze is intern ingegeven door de gedachte dat het ingaan op een belangenafweging alleen zin heeft als (verzoeker; N.o.) zou zijn *geweigerd* om de WVO te verstrekken. Bovendien is gehandeld vanuit de gedachte dat het onverantwoord zou zijn om nog meer tijd te investeren in de zaak. Het verdiende de voorkeur - althans daarvan werd het minst slechte verwacht - om een passieve, afwachtende houding aan te nemen en alleen nog te reageren als het echt zou moeten.

De vraag is nu of met laatstgenoemde keuze de norm van zorgvuldig handelen geweld wordt aangedaan. Naar mijn oordeel is dat niet het geval. Ik wil hiertoe drie gronden aanvoeren.

1. Mijn opvatting dat de brief van (Z; N.o.) als 'sluitstuk' van de procedure inzake het informatieverzoek niet onzorgvuldig of onbehoorlijk is, is in de eerste plaats gebaseerd op de manier waarop de procedure *in zijn geheel* door BPOH is gevoerd.

De rechtsverhouding tussen de Belastingdienst en de belastingplichtige wordt beheerst door de norm van de redelijkheid en billijkheid. Partijen dienen zich te goeder trouw jegens elkaar te gedragen. Dit geldt ook in het procedurele verkeer. Toegespitst op de burger die de overheid met een verzoek benadert: hij dient rekening te houden met de gerechtvaardigde belangen van de overheid. Een gerechtvaardigd belang is dat de overheid het werken niet onmogelijk wordt gemaakt.

BPOH heeft veel tijd en energie geïnvesteerd in het informatieverzoek. (Verzoeker; N.o.) heeft dikwijls langdurig en omstandig met de betrokken medewerkers gebeld en hij is altijd geduldig te woord gestaan. De zorgvuldigheid die BPOH in dit opzicht heeft betracht, moge niet (evident) blijken uit de brieven die er zijn uitgegaan, maar is wel degelijk betracht in de vele telefonische gesprekken die er zijn gevoerd en waarin er geprobeerd is met (verzoeker; N.o.) 'mee te denken'.

Bovendien is in de wijze waarop er door BPOH naar een oplossing is gezocht een deugdelijke belangenafweging te onderkennen: door (Z; N.o.) is er in een vroegtijdig stadium rekening gehouden met de belangen van de schoonvader van (verzoeker; N.o.) door hem in beginsel de WVO ter beschikking te willen stellen, zodat (verzoeker; N.o.) een goed oordeel zou kunnen vellen over de risico's van de belegging en over hetgeen in de aangifte inkomstenbelasting zou moeten worden opgegeven. Dit belang, dat rechtstreeks de schoonvader van (verzoeker; N.o.) aangaat, is gediend met de inzage van de WVO; het

nader stellen van een voorwaarde omtrent de geheimhouding schaadt de schoonvader van (verzoeker; N.o.) niet in diens (directe en rechtstreekse) belang. Hier is - althans impliciet - sprake geweest van een zorgvuldige belangenafweging.

(...)

(Verzoeker; N.o.) maakt in zijn brief van 7 juli 2000 wél kenbaar de WVO te willen ontvangen, maar stelt - blijkens navolgend citaat - niettemin de voorwaarde te zullen aanvechten:

'(...) zal ik mij tegen het stellen van bedoelde voorwaarden verzetten door het starten van een bezwaar- en zonedig (hoger) beroepsprocedure. (...)'

In feite - zo blijkt uit de brief van 7 juli 2000 (...) - wenst (verzoeker; N.o.) zich dus niet te conformeren aan de door (Z; N.o.) gestelde voorwaarde. In dat geval mag hij in alle redelijkheid ook niet verwachten dat hij de WVO verstrekt zal krijgen, en is het ook niet redelijk om er nog langer bij BPOH op aan te dringen om de WVO aan hem op te sturen. Redelijk zou zijn als hij kenbaar zou maken: "U wilt alleen onder een voorwaarde het stuk afgeven. Die voorwaarde accepteer ik niet. Houdt u het stuk maar en laten wij de formele weg volgen van de WOB-procedure." (Verzoeker; N.o.) dringt echter *toch* aan op de ontvangst van het stuk, en wel voor de eerste maal in zijn brief van 7 juli 2000 en voor de tweede maal in zijn brief van 17 juli 2000. In laatstgenoemde brief schrijft hij:

'Ik schreef bijgaande brief d.d. 7 juli 2000 terug aan (Z; N.o.). Daarin voldoe ik aan de door hem gestelde voorwaarde, maar ik ontving tot mijn grote teleurstelling nog altijd niets.'

(Verzoeker; N.o.) dringt niet alleen tegen beter weten in aan op verzending van de WVO, maar wekt bovendien de suggestie dat hij aan de voorwaarde voldoet.

2. (Verzoeker; N.o.) is bereid geweest om in de informele (compromis-)sfeer over een oplossing mee te denken. Door het aanbod onder een (voorlopig) akkoord met geheimhouding de WVO te ontvangen heeft (verzoeker; N.o.) - ten overvloede - te kennen gegeven de WVO langs de informele weg te willen verkrijgen. De WOB kent niet de mogelijkheid van een verstrekking van informatie onder welke beperkende voorwaarde dan ook. (Verzoeker; N.o.) wenst zich dus te conformeren aan een praktische oplossing die niet in de WOB geregeld is. (Verzoeker; N.o.) heeft dan ook naar mijn opvatting afstand van zijn recht gedaan om ingevolge de WOB de zaak, dat wil zeggen via de administratieve gangen, nog nader te toetsen. De opmerking van (B.; N.o.) in haar brief van 10 oktober 2000 (...) - dat (verzoeker; N.o.) zich kan wenden tot de burgerlijke rechter - is in dit licht gezien accuraat.

Het kan nu eenmaal niet zo zijn dat (verzoeker; N.o.) afziet van de bescherming van de WOB teneinde de WVO te verkrijgen, en tegelijk - eenmaal in het bezit van de WVO - de WOB inroept teneinde de niet-toepasbaarheid van de voorwaarde af te dwingen. Dat is

innerlijk tegenstrijdig. Met zijn aanbod om de WVO te verkrijgen onder de toezegging zijnerzijds zich - zij het vooralsnog - aan de voorwaarde te houden heeft hij stilzwijgend afstand gedaan van het recht om ingevolge de WOB de WVO (ongeclausuleerd) ter beschikking te krijgen. Zijn aanbod is (stilzwijgend) aanvaard door middel van de verstrekking van de WVO. Er is dan - door aanbod en aanvaarding - een overeenkomst tot stand gebracht, die (verzoeker; N.o.) desgewenst kan toetsen bij de burgerlijke rechter.

(Verzoeker; N.o.) zal hiertegen inbrengen dat de procedure van de zijde van BPOH 'ondoorzichtig' was en dat hij zich van een overeenkomst niet bewust is. Ik wil echter met klem opmerken dat de ondoorzichtigheid in grote mate door (verzoeker; N.o.) zelf in zijn brieven van 7 en 17 juli 2000 (...) in de hand is gewerkt. De in de brieven tentoongespreide tweeslachtige houding is niet constructief en niet redelijk. De procedurehouding van BPOH is daarentegen zorgvuldig en redelijk. Dat ergens op een punt in de 'procedure' ervoor wordt gekozen om minder woorden aan de zaak te besteden, is een aanvaardbare keus. Het houdt ergens op ...

3. Zou aangenomen kunnen worden dat (verzoeker; N.o.) geen (stilzwijgende) afstand heeft gedaan om ingevolge de administratieve wet (WOB) te ageren tegen de informatieverstrekking onder voorwaarde, dan kan de brief van (Z; N.o.) van 11 september 2000 (...) gelden als uitspraak van de bevoegde administratieve instantie. Een uitspraak ter zake van een bezwaar tegen een WOB-beschikking is vormvrij. Dat de brief bondig is en niet ingaat op bepaalde door (verzoeker; N.o.) in zijn brief van 22 mei 2000 (...) genoemde belangen, is aanvaardbaar in het licht van het gegeven dat door de wijze van verstrekking van de WVO (onder voorwaarde) er rekening is gehouden met de rechtstreekse, individuele belangen van de schoonvader van (verzoeker; N.o.). Dat de brief geen expliciete melding maakt van een belangenafweging, wil niet zeggen dat aan de beslissing om de WVO slechts onder een geheimhoudingsclausule te verstrekken geen belangenafweging ten grondslag ligt. De wijze waarop BPOH de procedure ten aanzien van (verzoeker; N.o.) heeft uitgevoerd legt bloot hoezeer er met de rechtstreekse en individuele belangen van zijn schoonvader is rekening gehouden.

5 Samenvatting

(Verzoeker; N.o.) heeft namens zijn schoonvader verzocht om de verstrekking van de WVO. Zijn verzoek is geweigerd. Nadat hij zijn bezwaren tegen de weigering had kenbaar gemaakt, is gezocht naar een tussenoplossing die recht doet aan de belangen van zijn schoonvader en van BPOH: verstrekking onder een voorwaarde. Deze voorwaarde heeft (verzoeker; N.o.) aanvaard. Wel heeft hij gezegd de voorwaarde in rechte te zullen toetsen. De WVO is daarop aan hem verstrekt.

Op een bepaald punt in de procedure heeft BPOH ervoor gekozen om alleen nog terughoudend te reageren. Deze keuze is niet onzorgvuldig om de volgende drie redenen.

In de eerste plaats omdat de keuze in het licht moet worden gezien van de gehele procedure, waarin BPOH consequent - zeker in het mondelinge (telefonische) verkeer - met de belangen van de schoonvader van (verzoeker; N.o.) heeft rekening gehouden, en (verzoeker; N.o.) van zijn kant niet altijd - gelet op zijn brieven van 7 en 17 juli 2000 - rekening heeft gehouden met de belangen van BPOH.

In de tweede plaats heeft (verzoeker; N.o.) door zijn aanbod de WVO te verkrijgen onder de toezegging zich - zij het vooralsnog - aan de gestelde voorwaarde te houden, stilzwijgend afstand gedaan van het recht om ingevolge de WOB de WVO ongeclausuleerd te verkrijgen. In de WOB is de beoogde tussenoplossing immers niet geregeld. (Verzoeker; N.o.) heeft met BPOH een overeenkomst gesloten.

In de derde plaats heeft BPOH evenmin onzorgvuldig gehandeld, óók als aangenomen zou kunnen worden dat (verzoeker; N.o.) niet (stilzwijgend) afstand heeft gedaan van zijn recht om ingevolge de WOB de WVO ongeclausuleerd te verkrijgen. Uitgaande van een toegezegde formeel-administratieve beschikking, is deze belichaamd in de brief van 11 september 2000. De beschikking is vormvrij. Het op de plaats van de brief niet expliciet ingaan op specifieke belangen aangevoerd door (verzoeker; N.o.) is aanvaardbaar gelet op het gegeven dat aan de (praktische) manier waarop BPOH de zaak tot een oplossing heeft willen brengen een adequate belangenafweging ten grondslag ligt..."

Achtergrond

1. Algemene wet bestuursrecht (Wet van 4 juni 1992, Stb. 214)

Artikel 3:45

"1. Indien tegen een besluit bezwaar kan worden gemaakt of beroep kan worden ingesteld, wordt daarvan bij de bekendmaking en bij de mededeling van het besluit melding gemaakt.

2. Hierbij wordt vermeld door wie, binnen welke termijn en bij welk orgaan bezwaar kan worden gemaakt of beroep kan worden ingesteld."

Artikel 3:47, eerste lid:

"De motivering wordt vermeld bij de bekendmaking van het besluit."

Artikel 7:1, eerste lid:

"Degene aan wie het recht is toegekend tegen een besluit beroep op een administratieve rechter in te stellen, dient alvorens beroep in te stellen tegen dat besluit bezwaar te maken, tenzij het besluit:

a. op bezwaar of in administratief beroep is genomen,

- b. aan goedkeuring is onderworpen,
- c. de goedkeuring van een ander besluit of de weigering van die goedkeuring inhoudt, of
- d. is voorbereid met toepassing van een van de in afdeling 3.5 geregelde procedures."

2. Wet openbaarheid van bestuur (Wet van 31 oktober 1991, Stb 703)

Artikel 3:

- "1. Een ieder kan een verzoek om informatie neergelegd in documenten over een bestuurlijke aangelegenheid richten tot een bestuursorgaan of een onder verantwoordelijkheid van een bestuursorgaan werkzame instelling, dienst of bedrijf.
2. De verzoeker vermeldt bij zijn verzoek de bestuurlijke aangelegenheid of het daarop betrekking hebbend document, waarover hij informatie wenst te ontvangen.
3. Een verzoek om informatie wordt ingewilligd met inachtneming van het bepaalde in de artikelen 10 en 11."

Artikel 10, tweede lid, aanhef en letter b:

"Het verstrekken van informatie ingevolge deze wet blijft eveneens achterwege voor zover het belang daarvan niet opweegt tegen de volgende belangen:

- a. (...)
- b. de economische of financiële belangen van de Staat, de andere publiekrechtelijke lichamen of de in artikel 1 a, eerste lid, onder c en d, en het tweede lid, bedoelde bestuursorganen;"