



Rapport

Datum: 27 april 1998

Rapportnummer: 1998/125

Klacht

Op 24 oktober 1997 ontving de Nationale ombudsman een verzoekschrift van de heer S., ingediend door de heer mr. J.M.H.Römkens te Maastricht, met een klacht over een gedraging van de Belastingdienst/Particulieren Heerlen. Naar deze gedraging, die wordt aangemerkt als een gedraging van de Minister van Financiën, werd een onderzoek ingesteld. Op grond van de namens verzoeker verstrekte gegevens werd de klacht als volgt geformuleerd:

Verzoeker klaagt er over dat de Belastingdienst/Particulieren Heerlen, alvorens op 3september 1997 een beslissing te nemen op het namens hem ingediende bezwaarschrift van 14 mei 1997 tegen de aanslagen inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen over de jaren 1989, 1990 en 1991, :

1. verzoeker, ondanks het daartoe strekkend verzoek in de brief van 27augustus 1997 van verzoekers gemachtigde, niet heeft gehoord;
2. verzoeker niet in de gelegenheid heeft gesteld te zorgen voor nader bewijs voor zijn stelling dat hij in de jaren 1989, 1990 en 1991 niet in Nederland woonachtig was, ondanks het namens verzoeker in de brief van 27augustus 1997 gedane aanbod daartoe.

Achtergrond

1. **Algemene wet bestuursrecht** (Wet van 4 juni 1992, Stb. 315) Artikel 7:2, eerste lid: "Voordat een bestuursorgaan op het bezwaar beslist, stelt het belanghebbenden in de gelegenheid te worden gehoord." Artikel 7:3:

"Van het horen van belanghebbenden kan worden afgezien indien:

a. het bezwaar kennelijk niet-ontvankelijk is..."

2. **Voorschrift Algemene wet bestuursrecht** (Resolutie van de Staatssecretaris van Financiën van 14oktober 1993, nr. AFZ93/8554, Stcrt. 209) Paragraaf 8.3:

"Van het horen van de belastingplichtige kan volgens de Awb worden afgezien als:

- het bezwaar kennelijk niet-ontvankelijk is (...) Ondanks de genoemde uitzonderingsgronden zal een belastingplichtige die niet-ontvankelijk is omdat hij zijn bezwaarschrift te vroeg dan wel te laat heeft ingediend, toch in de gelegenheid worden gesteld zijn zienswijze naar voren te brengen indien hij daarom heeft verzocht. Het horen strekt er immers mede toe om een zo gefundeerd mogelijke (ambtshalve) beslissing te kunnen nemen..." 3. **Voorschriften inzake het ambtshalve verlenen van**

verminderingen of teruggaven (Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 25maart 1991, nr DB89/735) Voorbeeld bij § 1.5.c:

"De Leidraad Invordering 1990 brengt mee dat de ontvanger zoveel mogelijk tracht te voorkomen dat onder druk van invorderingsmaatregelen betaling plaats heeft van bedragen, ten aanzien waarvan gegronde twijfel aan de materiële verschuldigheid

bestaat. Dit betekent dat de inspecteur, zolang een aanslag niet is voldaan, bereid moet zijn de materiële verschuldigdheid van de aanslag te toetsen en, indien de toetsing daartoe aanleiding geeft, de aanslag ambtshalve te verminderen, ook in gevallen waarin op grond van het onderhavige besluit geen termen aanwezig zijn voor een vermindering van de aanslag, bij voorbeeld omdat de vijfjaarstermijn (...) is verstreken"

4. **Wet op de Inkomstenbelasting 1964** De Wet op de Inkomstenbelasting 1964 bevat in de artikelen 48 en 49 specifieke bepalingen voor de vaststelling van het belastbaar inkomen van buitenlandse belastingplichtigen.

Onderzoek

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. Het resultaat van het onderzoek werd als verslag van bevindingen gestuurd aan betrokkenen. De Belastingdienst berichtte dat het verslag hem geen aanleiding gaf tot het maken van opmerkingen. De reactie van verzoeker gaf geen aanleiding het verslag te wijzigen.

Bevindingen

De bevindingen van het onderzoek luiden als volgt:

1. Feiten

1.1. Op 14 mei 1997 schreef verzoekers gemachtigde het volgende aan de Belastingdienst/Particulieren Heerlen (hierna: de Belastingdienst):

"...Met betrekking tot de vaststelling van het belastbaar inkomen over 1989, 1990 en 1991 is tussen belanghebbende en u verschil van mening ontstaan. U bent van mening dat belanghebbende in die jaren inkomsten heeft genoten uit autohandel en verkoop van verdovende middelen. Belanghebbende bestrijdt dat. Belanghebbende heeft in het verleden de heer (...) opgedragen voor hem als gemachtigde op te treden. Gelet op de correspondentie die ik recent via een andere adviseur van (verzoeker; N.o.) ontvangen heb, heeft de heer (...) zich zeer slecht van zijn taak gekwet. De heer (...) schijnt al jaren overspannen te zijn en zijn werk als belastingadviseur niet meer behoorlijk te kunnen verrichten. De Belastingdienst te Heerlen is met die omstandigheid bekend. (...) Belanghebbende bestrijdt niet alleen dat hij in 1989, 1990 en 1991 belastbaar inkomen genoot, doch bestrijdt bovendien dat hij over die jaren in Nederland belastingplichtig is. Ondanks het feit dat belanghebbende van mening is dat hij in het geheel geen bedrag aan de Belastingdienst verschuldigd is, is hij bereid een bedrag ineens, tegen finale kwijting, aan de Belastingdienst te voldoen..."

1.2. De Belastingdienst reageerde op 22 mei 1997 met het volgende:

"...De aanslagen 1989 en 1990 staan naar mijn mening onherroepelijk vast. Zowel bij de aanslagregeling als in de bezwaarfase hebben de behandelende ambtenaren rekening

gehouden met de bij hen bekende gegevens en hebben zij (verzoeker; N.o.) dan wel zijn gemachtigde voldoende in de gelegenheid gesteld om hun zienswijze kenbaar te maken. De bezwaarschriften zijn, indien deze niet binnen de wettelijk termijn zijn ingediend, behandeld als verzoeken om ambtshalve vermindering. Dat wil zeggen dat eveneens beoordeeld is of zij materieel verschuldigd waren. Bij de behandeling is rekening gehouden met de sanctie van de omkering van de bewijslast in verband met het niet voldoen aan de uit de AWR (Algemene wet inzake rijksbelastingen; N.o.) voortvloeiende verplichting tot het verstrekken van inlichtingen en het niet doen van de vereiste aangifte. (...) Nu geen ambtshalve verminderingen hebben plaatsgevonden is mijn conclusie dat de behandelende ambtenaren van mening zijn dat de betreffende aanslagen tot de juiste bedragen zijn vastgesteld.

Belanghebbende heeft in ieder geval niet aangetoond dat de aanslagen en uitspraken op de bezwaarschriften onjuist zijn. Overigens zijn de belastbare inkomens niet willekeurig vastgesteld. Aan de vaststelling ligt een berekening ten grondslag. De aanslag over het jaar 1991 staat nog niet onherroepelijk vast. Met betrekking tot dit jaar loopt een verzetsprocedure bij het gerechtshof te 's-Hertogenbosch. (...) De stelling dat uw cliënt in de genoemde jaren niet in Nederland belastingplichtig was, is naar mijn mening niet eerder ingenomen. Uit de bij ons bekende omstandigheden, onder meer uit de gedane aangiften inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen, blijkt dat uw cliënt in die periode in Nederland woonde. Ik ga er derhalve van uit dat hij in die periode binnenlands belastingplichtig was. Uw brief behandel ik als een verzoek om ambtshalve vermindering. De voorschriften inzake het ambtshalve verlenen van verminderingen of teruggaven staan vermeld in de beschikking van de staatssecretaris van Financiën van 25 maart 1991, nr. DB89/735. Een van de voorwaarden is dat het verzoek moet zijn gedaan binnen 5 jaar na het verstrijken van het belastingjaar. Uw verzoek is derhalve te laat ingediend. De inspecteur moet echter, zolang een aanslag niet is voldaan, bereid zijn de materiële verschuldigdheid van de aanslag te toetsen. Derhalve stel ik u in de gelegenheid te bewijzen dat uw cliënt in de betreffende jaren niet in Nederland heeft gewoond. Ik verzoek u dit bewijs te leveren binnen 3 weken na dagtekening van deze brief..."

1.3. Op 6 juni 1997 verzocht verzoekers gemachtigde om uitstel tot medio augustus 1997 voor het leveren van het gevraagde bewijs in verband met verblijf van verzoeker en hemzelf in het buitenland. De Belastingdienst weigerde in een brief van 11 juni 1997 dit uitstel te verlenen. De Belastingdienst schreef het volgende:

"...Op de eerste plaats ben ik van mening dat de benodigde gegevens en bewijzen reeds eerder hadden kunnen worden verzameld. Daarvoor is voldoende gelegenheid geweest. U bent blijkbaar vóór 7 mei 1997 als gemachtigde aangesteld. Nu u de stelling hebt geponeerd dat (verzoeker; N.o.) in de betreffende periode niet in Nederland belastingplichtig was, neem ik aan dat u daar gegronde redenen voor hebt en dat u reeds een onderzoek hebt gedaan en bewijzen hebt verzameld. (...) Ik ben desondanks bereid u nog enig uitstel te verlenen zodat u de gegevens en bewijsstukken die u misschien reeds in uw bezit hebt, kunt verstrekken. Bovendien hebt u dan nog enige tijd om ontbrekende

gegevens te verzamelen. Ik verleen u derhalve uitstel tot 1 juli 1997..."

1.4. Op 30 juni 1997 schreef verzoekers gemachtigde de Belastingdienst een brief met de volgende inhoud:

"...Naar aanleiding van uw brief van 11 juni j.l. zend ik u hierbij de navolgende bewijzen met betrekking tot de verblijfplaats van (verzoeker; N.o.) in de jaren 1989 tot en met 1991. U treft hierbij:

- een afdruk van de Personalausweis van (verzoeker; N.o.); - een Aufenthaltbescheinigung van de Samtgemeinde Niedernwöhren; - verklaring van de Barmer Ersatzkasse; - een verklaring van (verzoekers vader; N.o.); - een verklaring van de heer (...); - een verklaring van de belastingdienst te Duitsland, waaruit blijkt dat (verzoeker; N.o.) in 1989 tot en met 1992 in Aken gewoond heeft. Ik verzoek u de aanslagen over 1989 tot en met 1991 ambtshalve te corrigeren..."

1.5. De Belastingdienst reageerde op 2 juli 1997 onder meer met het volgende:

"Mijn conclusie is dat u met het verstrekken van de bescheiden niet aannemelijk hebt gemaakt, laat staan aangetoond, dat (verzoeker; N.o.) in de jaren 1989 tot en met 1991 niet in Nederland heeft gewoond en derhalve niet binnenlands belastingplichtig was. Overigens ben ik van mening dat de arbeidsinkomsten eveneens in Nederland belast zijn in het geval hij fiscaal gezien in Duitsland zou hebben gewoond. Ik kan derhalve niet aan uw verzoek voldoen de betreffende aanslagen ambtshalve te verminderen. Indien ik **vóór 16 juli 1997** geen gemotiveerde reactie van u heb ontvangen, ga ik er van uit dat u zich met mijn standpunt kunt verenigen."

1.6. Verzoekers gemachtigde schreef de Belastingdienst op 3 juli 1997 een brief met nadere argumenten voor zijn stelling dat verzoeker in de jaren 1989 tot en met 1991 niet in Nederland had gewoond. Naar aanleiding van die brief liet de Belastingdienst verzoekers gemachtigde op 4 juli 1997 het volgende weten:

"...In uw brief van 3 juli 1997 gaat u nagenoeg geheel voorbij aan mijn stellingen en argumenten. Ik kan alleen maar gissen waarom u dat doet. Vermoedelijk hebt u weinig of geen argumenten die u daartegen in kunt brengen. Op die manier komen we echter niet tot een spoedige afronding van de al zeer lang slepende zaak. Ik wijs u er nogmaals op dat u moet bewijzen dat de aanslagen over de jaren 1989 tot en met 1991 onjuist zijn. Met bewijzen bedoel ik overtuigend aantonen. (...)

Kortom ik blijf bij mijn eerder ingenomen standpunt. In het geval dat u uw mening niet wijzigt, verzoek ik u gemotiveerd op al mijn stellingen in te gaan en daarvoor bewijsstukken aan te dragen, ook ten aanzien van de fiscaal-juridische stellingen. Indien ik niet **vóór 16 juli 1997** een dergelijke reactie heb ontvangen, ga ik er van uit dat u zich met mijn standpunt kunt verenigen..."

1.7. Op 11 juli 1997 verzocht verzoekers gemachtigde aan de Belastingdienst om uitstel tot 1 augustus 1997 voor het gevraagde in de brieven van de Belastingdienst van 2 en 4 juli 1997. Op 14 juli 1997 verleende de Belastingdienst het gevraagde uitstel. Tevens wees de Belastingdienst de gemachtigde op de uitspraak van het gerechtshof `s-Hertogenbosch

met betrekking tot de aanslag over het jaar 1991 in de aangespannen verzetsprocedure (zie 1.2.). De Belastingdienst merkte dienaangaande op dat het hof onder meer had geconcludeerd dat geen feiten en/of omstandigheden waren gesteld of gebleken op grond waarvan redelijkerwijs niet kon worden geoordeeld dat belanghebbende in verzuim was geweest.

1.8. In een brief van 29 juli 1997 ging verzoekers gemachtigde in op de inhoud van de brieven van 2 en 4 juli 1997 van de Belastingdienst. Hij beëindigde zijn brief als volgt: "...Naar aanleiding van uw brief d.d. 4 juli j.l. herhaal ik dat belanghebbende nog een aantal verklaringen zal overleggen van derden die kunnen bevestigen dat belanghebbende in de periode van 1989 tot en met 1991 feitelijk weinig op(zijn adres in Nederland; N.o.) heeft verbleven..."

1.9. De Belastingdienst reageerde op 21 augustus 1997. De brief eindigde als volgt: "...Kort samengevat komt het er op neer dat u veel bestrijdt doch weinig of zelfs niets bewijst. (...) Desondanks verzoek ik u de door u bedoelde verklaringen en andere bescheiden waarvan u meent dat zij uw standpunt versterken in te zenden vóór 6 september 1997. Indien u niet of niet tijdig deze bescheiden inzendt ga ik er van uit dat u zich met mijn standpunt kunt verenigen. Ik zal in ieder geval op korte termijn na 6 september 1997 een uitspraak doen op uw verzoek om ambtshalve vermindering..."

1.10. In reactie op de brief van 21 augustus 1997 van de Belastingdienst schreef verzoekers gemachtigde op 27 augustus 1997 onder meer het volgende: "Naar aanleiding van uw brief d.d. 21 augustus jl. zend ik u hierbij een verklaring van (...) en (...) (...). Uit die

verklaringen blijkt dat belanghebbende in de jaren 1989 t/m 1991 niet in Nederland gewoond heeft, doch in Duitsland heeft gewoond. (...) In het geval de verklaringen niet voldoende zijn, zal belanghebbende voor nog andere verklaringen zorgdragen. (...) Ik verzoek u belanghebbende te horen in het geval u afwijzend wil beslissen op het verzoek om ambtshalve vermindering."

1.11. Met dagtekening 3 september 1997 zond de Belastingdienst verzoekers gemachtigde voor elk van de jaren 1989, 1990 en 1991 een uitspraak op het bezwaarschrift van 14 mei 1997. In de uitspraken werd verzoeker niet-ontvankelijk verklaard in zijn bezwaar en werd afwijzend beschikt op het verzoek om ambtshalve vermindering van de aanslagen inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen over de jaren 1989, 1990 en 1991. In deze uitspraken was onder meer het volgende opgenomen:

"Hoewel u heeft verzocht om belanghebbende het bezwaarschrift mondeling te laten toelichten heb ik hiervan afgezien omdat ik u - en in het verleden belanghebbende en zijn vorige gemachtigde - reeds voldoende in de gelegenheid heb gesteld uw zienswijze kenbaar te maken. Daarvan is, gezien de uitgebreide correspondentie ruimschoots gebruik gemaakt. Belanghebbende is derhalve voldoende gehoord. Bovendien voegt naar mijn mening het mondeling horen niets toe aan het door u ingenomen standpunt. Het van u verlangde bewijs zal namelijk niet met een mondelinge toelichting geleverd kunnen worden. Eveneens niet met het ontkennen van bepaalde feiten dan wel met het overleggen

van oncontroleerbare en ongeloofwaardige verklaringen van prive-personen. Overigens kan volgens de Algemene wet bestuursrecht (Awb) van het horen van belanghebbende worden afgezien indien, zoals in dit geval, het bezwaar niet-ontvankelijk is."

1.12. Op 9 september 1997 diende verzoekers gemachtigde een klacht in bij de Belastingdienst. Hij schreef onder meer het volgende:

"Op 27 augustus j.l. deelde ik (een medewerker van de Belastingdienst; N.o.) mede dat, in het geval (het overgelegde bewijsmateriaal; N.o.) niet voldoende geoordeeld zouden worden, belanghebbende voor nog andere verklaringen zou zorgdragen. Tevens verzocht ik, in het geval het voornemen bestond om afwijzend op het verzoek te beschikken, belanghebbende te horen. Op 3 september j.l. heeft (de medewerker; N.o.) afwijzend op het verzoek om ambtshalve vermindering beschikt zonder belanghebbende vooraf te horen. (De medewerker; N.o.) heeft van het horen van belanghebbende afgezien "omdat het verzoek kennelijk niet-ontvankelijk is".

Ik beklaag mij er hierbij over dat (de medewerker; N.o.) belanghebbende niet heeft willen horen, ondanks het nadrukkelijk verzoek daartoe. Tevens beklaag ik mij er over dat (de medewerker; N.o.) zijn beslissing neemt ondanks het nadrukkelijke aanbod van belanghebbende om voor nader bewijs te zorgen." 1.13 De Belastingdienst reageerde op verzoekers klacht op 2 oktober 1997. De Belastingdienst schreef het volgende:

"...Ingevolge artikel 7:3 van de Algemene Wet Bestuursrecht kan van horen worden afgezien indien het bezwaar kennelijk niet-ontvankelijk is. Uw ``bezwaarschrift'' van 14 mei 1997 is te laat ingediend, derhalve is uw bezwaar niet ontvankelijk. Bovendien is het aangetekende beroep over 1991 niet tijdig ingediend en dus niet ontvankelijk. Zo blijkt ook uit de Voorzittersbeschikking van het Gerechtshof van 19 maart 1996. Op 7 juli heeft het Hof het verzet van belanghebbende ongegrond verklaard nadat belanghebbende en zijn gemachtigde op 6 juni bij de mondelinge behandeling niet zijn verschenen. Hoewel formeel niet gehoord is en ook niet gehoord hoefde te worden is dat in materiële zin wel gebeurd. Materieel gezien ben ik nl. van mening dat de standpunten van belanghebbende voldoende zijn gewogen in de beslissing van (de Belastingdienst; N.o.) en daarmee kom ik bij uw tweede klacht. Het feit dat (de Belastingdienst; N.o.) zijn beslissing neemt ondanks het nadrukkelijke aanbod van belanghebbende om voor nader bewijs te zorgen. Bij de aanvankelijke behandeling van de aangiften inkomstenbelasting 1989 en 1990, enkele jaren geleden, waarbij dezelfde problematiek speelt, is uitgebreid gesproken en gecorrespondeerd over de materiële juistheid van de aanslagen. Dat is o.a. gebeurd via de behandeling van bezwaarschriften maar ook d.m.v. het horen van de belanghebbende, bijgestaan door zijn toenmalige belastingadviseur en door zijn toenmalige advocaat. Vóór het onherroepelijk vaststaan van die aanslagen is er dus veel overleg geweest. Ook nu, ambtshalve, heeft (de Belastingdienst; N.o.) opnieuw de mogelijkheid geboden om over de juistheid van de aanslagen van 1989, 1990 en thans ook 1991 van gedachten te wisselen. In diverse briefwisselingen tussen 15 mei 1997 en 3 september 1997 zijn voldoende mogelijkheden geweest om de reeds onherroepelijke aanslagen 1989 en 1990 maar ook de aanslag 1991 materieel ter discussie te stellen. Belanghebbende heeft, terwijl dat

enkele jaren geleden dus ook al het geval was, ruim gelegenheid gehad om zijn zienswijze naar voren te brengen (ook zonder formeel horen) en (de Belastingdienst; N.o.) heeft naar mijn mening alle zorgvuldigheid betracht die je redelijkerwijs van een behandelfunctionaris van de Belastingdienst mag verwachten.

I. k acht uw beide klachten derhalve ongegrond..."

2. Standpunt van verzoeker Voor het standpunt van verzoeker wordt verwezen naar de klachtoomschrijving onder **KLACHT** alsmede naar de inhoud van de onder 1.12. opgenomen brief.

3. Standpunt van de Belastingdienst

In reactie op de klacht liet de Belastingdienst het volgende weten:

"...Ik ben van mening dat in dit geval een uiterst zorgvuldige behandeling van het verzoek heeft plaatsgevonden. Ik heb mijn standpunt uitgebreid gemotiveerd en toegelicht. Ik heb belastingplichtige en zijn gemachtigde voldoende in de gelegenheid gesteld om hun zienswijze naar voren te brengen en bewijsmiddelen aan te dragen. Diverse keren is uitstel verleend voor het verzamelen van dit bewijsmateriaal. Van de andere kant mag je van een gemachtigde verwachten dat deze reeds onderzoek heeft gedaan en bewijsmiddelen heeft verzameld voordat hij een verzoek doet waarin hij een nieuwe stelling inneemt dan wel nieuwe feiten presenteert. Overigens is in het verleden reeds eerder beslist op verzoeken om ambtshalve vermindering van de vorige gemachtigde (over de jaren 1989 en 1990). (...) Omdat het bezwaar kennelijk niet ontvankelijk is heb ik afgezien van het mondeling horen van belastingplichtige en zijn gemachtigde (conform artikel 7:3 Algemene wet bestuursrecht). De definitieve aanslagen 1989 tot en met 1991 zijn namelijk (respectievelijk) gedagtekend 30 januari 1993, 17 januari 1994 en 31 december 1994. Bovendien is bij de behandeling van de eerder ingediende bezwaarschriften belastingplichtige en zijn toenmalige gemachtigde reeds gehoord. Er heeft eveneens een zeer uitvoerige correspondentie plaatsgevonden waarbij de zienswijze van belastingplichtige en zijn gemachtigde naar voren is gebracht en waarop de inspecteur zeer uitvoerig is ingegaan. De gemachtigde stelt dat de inspecteur een uitspraak heeft gedaan zonder belastingplichtige in de gelegenheid te stellen voor nader bewijs te zorgen ondanks een nadrukkelijk aanbod daarvan. De inspecteur heeft echter de gemachtigde meerdere keren, zelfs door middel van uitstel, in de gelegenheid gesteld om bewijzen te leveren. De gemachtigde had die mogelijkheid vanaf 14 mei 1997 (datum verzoek) tot 3 september 1997 (datum uitspraak op verzoek). Het bewijsaanbod was bovendien vaag, in de trant van "men zou nog meer verklaringen kunnen overleggen". Er werd echter niet vermeld van wie, op welke termijn en met welke inhoud. Ik heb de gemachtigde duidelijk uitgelegd dat ik de bewijskracht van dergelijke verklaringen niet bijster hoog inschat, uiteraard in samenhang met de door mij gestelde feiten. De belastingrechter zal vermoedelijk in een beroepsprocedure eveneens weinig waarde hebben gehecht aan deze verklaringen. In zijn brief van 27 augustus 1997 biedt de gemachtigde aan om nog voor andere verklaringen te zorgen. In mijn brieven van 4 juli (...) en 21 augustus 1997 (...) heb ik

reeds gevraagd om dergelijke bewijzen te overleggen. Bovendien heb ik hem reeds duidelijk gemaakt dat dergelijke verklaringen mijn mening niet zullen wijzigen. Immers de vraag waar iemand woont wordt beantwoord aan de hand van uiterlijk waarneembare omstandigheden en niet aan de hand van twijfelachtige, vage en soms op bepaalde punten tegenstrijdige verklaringen (...). In de briefwisseling heb ik de gemachtigde eveneens meegedeeld dat de arbeidsinkomsten die als basis hebben gediend voor het opleggen van de aanslagen - nl. de buiten dienstbetrekking en niet in het kader van een onderneming behaalde inkomsten uit de handel in verdovende middelen en/of handel in auto's (oldtimers) in Nederland - ook in het kader van buitenlandse belastingplicht in Nederland aan belastingheffing onderhevig zijn. Dus het maakt voor de belastingheffing eigenlijk niet uit waar belastingplichtige woonde. Ik ben het niet eens met de stelling van de gemachtigde dat de niet-ontvankelijkverklaring achterwege had moeten blijven totdat belanghebbende in de gelegenheid was gesteld om voor nader bewijs te zorgen. Ik verwijs voor mijn stelling naar het antwoord op de klacht in de brief van 2 oktober 1997 (...). In dit verband is het overduidelijk dat de bezwaarschriften niet binnen de wettelijke termijn van 6 weken zijn ingediend en niet gesteld of gebleken is van een verschoonbare termijnoverschrijding. Naar mijn mening is de klacht die is gericht aan de Belastingdienst/Particulieren Heerlen niet ten onrechte afgewezen..."

Beoordeling

1. Met betrekking tot het horen

1.1. Verzoeker klaagt er in de eerste plaats over dat de Belastingdienst/Particulieren Heerlen (hierna: de Belastingdienst) op 3 september 1997 met een drietal uitspraken een beslissing heeft genomen op zijn bezwaarschrift van 14 mei 1997 zonder hem voorafgaand te hebben gehoord. Verzoeker had de Belastingdienst op 21 augustus 1997 gevraagd hem te horen in het geval de Belastingdienst voornemens zou zijn afwijzend op zijn bezwaar te beslissen. Verzoeker is van mening dat de Belastingdienst ten onrechte aan zijn verzoek om gehoord te worden voorbij is gegaan.

1.2. De Belastingdienst stelt dat op grond van het bepaalde in artikel 7:3 Algemene wet bestuursrecht (zie **ACHTERGROND**, onder 1.) kon worden afgezien van het horen van verzoeker. Het bezwaarschrift van 14 mei 1997 was immers niet ingediend binnen de wettelijke termijn van zes weken na dagtekening van de aanslag(en), zodat sprake was van een kennelijk niet-ontvankelijk bezwaar. De Belastingdienst wijst er bovendien op dat verzoeker tegen twee van de drie aanslagen waartegen het bezwaar van 14 mei 1997 zich richtte, eerder ook al bezwaar had gemaakt en dat verzoeker bij die gelegenheid al door de Belastingdienst is gehoord. Tenslotte wijst de Belastingdienst er op dat voorafgaand aan de uitspraken van 3 september 1997 een uitvoerige correspondentie heeft plaatsgevonden, waarin de zienswijze van verzoeker en zijn gemachtigde naar voren is gebracht. In de

uitspraken van 3 september 1997 merkte de Belastingdienst nog op dat het horen van verzoeker naar zijn mening niets zou toevoegen aan het door verzoeker ingenomen standpunt omdat het ten behoeve van dat standpunt benodigde en gevraagde bewijs niet met een mondelinge toelichting geleverd zou kunnen worden.

1.3. In het Voorschrift Algemene wet bestuursrecht (hierna: het Voorschrift) heeft de Staatssecretaris van Financiën aanvullende regels gegeven voor de toepassing van de bepalingen van de Algemene wet bestuursrecht door de Belastingdienst. In paragraaf 8.3 van dit Voorschrift (zie **ACHTERGROND**, onder 2.) is aangegeven dat de Belastingdienst ook een belastingplichtige zal horen die niet-ontvankelijk is in zijn bezwaar omdat hij zijn bezwaarschrift te laat heeft ingediend. De in het Voorschrift daarvoor genoemde reden is dat het horen er mede toe strekt om een zo gefundeerd mogelijke (ambtshalve) beslissing te kunnen nemen op het bezwaar. Toepassing van deze regel uit het Voorschrift betekent echter niet zonder meer dat de Belastingdienst verzoeker had moeten horen alvorens te beslissen op het bezwaarschrift van 14 mei 1997. De aanslagen waartegen het bezwaarschrift van 14 mei 1997 zich richt, vinden hun oorzaak alle in het standpunt van de Belastingdienst dat verzoeker in de jaren waarop die aanslagen zien, belastbare inkomsten heeft genoten uit de handel in auto's en verkoop van verdovende middelen. Tegen twee van deze aanslagen heeft verzoeker eerder al bezwaar aangetekend en ter gelegenheid van de behandeling van die bezwaarschriften is verzoeker, naar de Belastingdienst stelt en verzoeker niet ontkent, met zijn toenmalige gemachtigde door de Belastingdienst gehoord. Verzoeker is met betrekking tot die twee aanslagen derhalve reeds in de gelegenheid geweest zijn mening met betrekking tot de juistheid van de opgelegde aanslagen persoonlijk en mondeling toe te lichten. Met betrekking tot de derde aanslag gaat het om dezelfde problematiek, zodat de gegeven toelichting mede op deze aanslag kan worden betrokken. Onder dergelijke omstandigheden behoeft van de Belastingdienst in

beginsel niet te worden verwacht dat hij verzoeker naderhand nogmaals in de gelegenheid stelt mondeling zijn bezwaren tegen de aanslagen toe te lichten. Aangenomen moet immers worden dat de bepaling van paragraaf 8.3 van het Voorschrift niet is geschreven voor de situatie waarin belastingplichtige reeds bij een eerder ingediend bezwaarschrift in de gelegenheid is geweest zijn bezwaren mondeling toe te lichten.

1.4. In dit geval is het (tweede) bezwaarschrift, van 14 mei 1997, echter ingediend door een nieuwe gemachtigde van verzoeker en wordt daarin een geheel nieuw argument aangevoerd, dat, zoals ook de Belastingdienst opmerkt, niet eerder is aangevoerd. De Belastingdienst heeft dit tweede bezwaar, (mede) op grond van het gestelde in de Voorschriften inzake het ambtshalve verlenen van verminderingen of teruggaven met betrekking tot aanslagen die nog niet zijn voldaan (zie **ACHTERGROND**, onder 3.), in behandeling genomen en de argumenten inhoudelijk beoordeeld. Verzoekers gemachtigde is in de ten behoeve van die beoordeling gevoerde correspondentie uitgenodigd zijn standpunt met bewijzen te onderbouwen, naar het oordeel van de Belastingdienst echter zonder succes. Nu het gaat om de daadwerkelijke, inhoudelijke beoordeling van een nieuw en niet eerder aangevoerd argument, had van de Belastingdienst verwacht mogen worden

dat hij verzoeker, die uitdrukkelijk had verzocht om te worden gehoord, in de gelegenheid zou hebben gesteld ook dit nieuwe argument mondeling toe te lichten. Een redelijke uitleg van de voornoemde bepaling uit het Voorschrift leidt hiertoe, evenals de in het Voorschrift omschreven reden voor het horen: het nemen van een zo goed mogelijk gefundeerde (ambtshalve) beslissing. Daaraan doet niet af dat de Belastingdienst van mening was dat het horen van verzoeker niets aan de waarde van diens argumenten zou toevoegen. De formulering van de hoorplicht in het Voorschrift laat de Belastingdienst voor een dergelijke afweging geen ruimte. Daaraan doet ook niet af de enkele opmerking van de Belastingdienst dat de betrokken inkomsten ook in Nederland belast zouden zijn indien verzoeker geslaagd zou zijn in zijn bewijs dat hij in de jaren waarin de inkomsten werden genoten niet in Nederland woonachtig was. Gelet op de bestaande verschillen in de Wet op de inkomstenbelasting 1964 tussen de berekening van het belastbaar inkomen en de daarover verschuldigde belasting bij enerzijds buitenlandse belastingplicht en anderzijds binnenlandse belastingplicht, kan er niet zonder meer van worden uitgegaan dat verzoeker exact dezelfde aanslagen zou hebben ontvangen indien hij moest worden aangemerkt als buitenlands belastingplichtige. De Belastingdienst heeft dit ook niet aannemelijk gemaakt. De onderzochte gedraging is op dit onderdeel niet behoorlijk.

2. Met betrekking tot het passeren van het aanbod van nader bewijs

2.1. Verzoeker klaagt er voorts over dat de Belastingdienst op 3 september 1997 uitspraak heeft gedaan op zijn bezwaarschrift van 14 mei 1997 zonder hem voorafgaand in de gelegenheid te hebben gesteld nadere bewijzen over te leggen voor het door hem in het bezwaarschrift ingenomen standpunt dat hij in de jaren 1989 tot en met 1991 niet in Nederland woonachtig was. Verzoekers gemachtigde had in zijn brieven van 29 juli en 27 augustus 1997 aangegeven dat verzoeker voor nadere verklaringen kon zorgdragen indien de Belastingdienst de eerder aangedragen bewijsstukken onvoldoende zou achten om hem in zijn standpunt tegemoet te komen.

2.2. De Belastingdienst wijst er op dat hij verzoekers gemachtigde diverse keren in de gelegenheid heeft gesteld om bewijzen te leveren en hem daartoe zelfs uitstel heeft verleend.

2.3. De Belastingdienst heeft in de correspondentie naar aanleiding van het bezwaarschrift van 14 mei 1997 herhaaldelijk aan verzoekers gemachtigde laten weten dat de door hem overgelegde bewijsstukken niet voldoende waren ter onderbouwing van het in het bezwaarschrift ingenomen standpunt. In de brieven van 2 en 4 juli 1997 heeft de Belastingdienst duidelijk aangegeven dat de tot dan toe overgelegde bescheiden niet voldoende waren, en verzoekers gemachtigde uitgenodigd met nader bewijs te komen. In de brief van 21 augustus 1997 nodigde de Belastingdienst verzoekers gemachtigde expliciet uit de in de brief van 29 juli 1997 aangeboden aanvullende verklaringen in te zenden. Onder deze omstandigheden kan niet gezegd worden dat de Belastingdienst verzoeker onvoldoende in de gelegenheid heeft gesteld tot het leveren van bewijs voor zijn stelling. De onderzochte gedraging is op dit punt behoorlijk.

Conclusie

De klacht over de onderzochte gedraging van de Belastingdienst/ Particulieren Heerlen, die wordt aangemerkt als een gedraging van de Minister van Financiën, is gegrond voor zover deze ziet op het niet horen van verzoeker en niet gegrond voor zover deze ziet op het passeren van het bewijsaanbod.