



Rapport

Datum: 27 augustus 1998
Rapportnummer: 1998/356

Klacht

Op 6 maart 1998 ontving de Nationale ombudsman een verzoekschrift van de heer O. te Neerpelt (België), met een klacht over een gedraging van de Belastingdienst/Grote Ondernemingen Amsterdam. Nadat verzoeker nog enige informatie had verstrekt, werd naar deze gedraging, die wordt aangemerkt als een gedraging van de Minister van Financiën, op 15 april 1998 een onderzoek ingesteld. Op grond van de door verzoeker verstrekte gegevens is de klacht als volgt geformuleerd:

Verzoeker klaagt erover dat de Belastingdienst/Grote Ondernemingen Amsterdam:

1. de door verzoeker tijdens een telefoongesprek met een medewerker van de Belastingdienst op 19 januari 1998 gedane mededeling, dat er bij hem en zijn cliënt geen behoefte aanwezig was om de door hem namens zijn cliënt ingediende bezwaarschriften mondeling te bespreken, heeft opgevat als een weigering om te voldoen aan de informatieplicht ex artikel 47 jo. 49, eerste lid van de Algemene wet inzake rijksbelastingen;
2. zich tegenover verzoeker op het standpunt heeft gesteld dat op hem geen verplichting rust om inzake onderhavige bezwaarprocedures de correspondentie aan verzoeker te sturen.

Achtergrond

Zie **BIJLAGE**.

Onderzoek

In het kader van het onderzoek werd de Belastingdienst/Grote Ondernemingen Amsterdam verzocht op de klacht te reageren en een afschrift toe te sturen van de stukken die op de klacht betrekking hebben. Vervolgens werd verzoeker in de gelegenheid gesteld op de verstrekte inlichtingen te reageren. Het resultaat van het onderzoek werd als verslag van bevindingen gestuurd aan betrokkenen. Verzoeker deelde mee zich met de inhoud van het verslag te kunnen verenigen. De reactie van de Belastingdienst gaf aanleiding het verslag aan te vullen.

Bevindingen

De bevindingen van het onderzoek luiden als volgt:

1. Feiten

1.1. Op 2 november 1995 diende verzoeker, belastingadviseur te Neerpelt (België), namens de besloten vennootschap C.S. te Amsterdam, een bezwaarschrift in bij de

Belastingdienst/Grote Ondernemingen Amsterdam (hierna: de Belastingdienst) tegen de aanslag vennootschapsbelasting over het tijdvak 1 mei 1991 tot en met 31 december 1992.

1.2. Op 1 december 1995 maakte verzoeker, namens de heer De L. (grootaandeelhouder van C.S. BV) te Amsterdam, bij de Belastingdienst schriftelijk bezwaar tegen de aanslag inkomstenbelasting 1991.

1.3. Namens de heer De L. maakte hij op 1 december 1995 bij de Belastingdienst tevens schriftelijk bezwaar tegen de aanslag vermogensbelasting 1992.

1.4. Tussen verzoeker en de Belastingdienst is voor en na het indienen van de bezwaarschriften gecorrespondeerd met betrekking tot belastingkwesties van de heer De L. en C.S. BV. Bij brieven van 12 december 1997 en 19 januari 1998 heeft verzoeker bovengenoemde bezwaarschriften nader aangevuld.

1.5. Op 19 januari 1998 hadden verzoeker en de heer K., medewerker van de Belastingdienst, telefonisch contact met betrekking tot de bezwaarschriften.

1.6. Bij brief van 20 januari 1998 berichtte de heer K. aan verzoeker als volgt: "...Voor de volledigheid doe ik u hierbij de weergave toekomen van ons telefonisch onderhoud van 19 januari 1998 naar aanleiding van uw motivering van de bovengenoemde bezwaarschriften. Op mijn vraag hoe de verhoging van de goodwill tot een bedrag van f 701.721 in de aangifte vpb. 1991 verwerkt dient te worden antwoordde u in eerste instantie dat dit op grond van de foutenleer dient te geschieden. Ik deelde u hierop mede dat dit wellicht zal leiden tot een verhoging van de winst. Als gevolg van de gelijkwaardige afschrijving die hierop volgt heeft dit geen verdere fiscale consequenties. U gaf vervolgens aan dat dit een optie is en dat u niet wil aangeven hoe de verhoging van de goodwill dient te geschieden doch dat dit bij een beroepsprocedure aan de orde zal komen. Ook een verrekening via de rekening-courant ingevolge artikel 6 van de inbrengakte sluit u niet uit. Het niet nader motiveren van het bezwaarschrift kan overigens op grond van artikel 6.6. van de Algemene Wet Bestuursrecht tot gevolg hebben dat het bezwaarschrift tegen de aanslag vpb. 1991/1992 niet ontvankelijk wordt verklaard. U gaf aan dat u contact hebt gehad met uw cliënt, de heer de L., en dat er geen behoefte aanwezig is om de kwestie mondeling te bespreken. De zaak moet maar voorgelegd worden aan de rechter. Aangezien er van mijn kant nog wel enkele vragen openstaan heb ik u medegedeeld dat ik de heer de L. zal uitnodigen voor een gesprek. Voorts gaf u aan dat u mogelijk het Ministerie zal inlichten over de gang van zaken daar de afhandeling naar uw mening te lang op zich laat wachten..."

1.7. Bij brief van gelijke datum berichtte de heer K. aan de heer De L.:

"...Naar aanleiding van de bezwaarschriften tegen de aanslag IB 1991 en VPB. 1991/1992 is er bij mij de behoefte om enkele vragen te stellen en verzoek ik u om enkele gegevens en inlichtingen te verstrekken op grond van artikel 47 Algemene Wet inzake Rijksbelastingen. Op grond van artikel 49, lid 1 van de AWR verzoek ik u deze inlichtingen mondeling te verstrekken waarbij ik u verzoek om binnen twee weken na dagtekening van deze brief contact met mij op te nemen voor het maken van een afspraak. Ik heb er geen bezwaar tegen al u zich laat bijstaan door uw adviseur, dit op grond van artikel 2:1 Algemene Wet Bestuursrecht. Bij deze bespreking stel ik u voorts in de gelegenheid om

gehoord te worden ingevolge artikel 7:2 AWB. Een afschrift van de brief die ik heb verzonden aan uw adviseur, de heer O. voeg ik hierbij..."

1.8. Op 22 januari 1998 schreef verzoeker aan de heer K.:

"...In antwoord op uw schrijven van 20 januari jongstleden kan ik u meedelen, dat uw weergave van ons telefonisch onderhoud van 19 januari jongstleden op essentiële onderdelen onvolledig en daardoor onjuist is. Op uw vraag hoe in het kader van de aanslag vennootschapsbelasting 1991/1992 met de goodwill van f 701.721,-- is om te gaan, heb ik u verwezen naar de volgende passages in mijn schrijven van 19 januari jongstleden: *"dat de goodwill van de door belanghebbende bij de in kopie bijgevoegde notariële akte van 31 mei 1991 ingebrachte, vanaf 1 juli 1988 voor rekening en risico van de besloten vennootschap gedreven onderneming voor de inkomstenbelasting 1991 en de vennootschapsbelasting 1991/92 moet worden gesteld op f 701.721,--"* en *"dat de op basis van een belastbaar bedrag van f 2.151.780,-- vastgestelde aanslag vennootschapsbelasting 1991/92 verminderd moet worden tot een naar een belastbaar bedrag van f 1.450.060,-- met overigens dezelfde elementen"* Uw mededeling, dat verhoging van de goodwill wellicht zal leiden tot een verhoging van de winst der vennootschap, die als gevolg van een gelijkwaardige afschrijving daarop geen verdere fiscale consequenties heeft, heb ik beantwoord met stelling, dat het mijns inziens om een verhoging van de waarde van de **ingebrachte** goodwill gaat, die voor de vennootschap niet tot winst leidt. In het kader van de daarop volgende korte fiscaal-juridische discussie heb ik u ter toelichting onder meer op de leerstukken van balanscontinuïteit en foutenleer gewezen. Uw vraag hoe dit naar mijn oordeel voor toekomstige jaren en andere aanslagen zou uitwerken heb ik vervolgens beantwoord met de mededeling, dat dit naar mijn oordeel **rechtsvragen** zijn, voor de beantwoording waarvan een mogelijk rechterlijk oordeel over de litigieuze aanslag vennootschapsbelasting 1991/92 van belang kan zijn, alsmede dat ik het niet opportuun achtte daarop vooruit te lopen. Uw daarop gedane, ook nu in uw schrijven herhaalde mededeling, dat u hierin aanleiding zult kunnen vinden het bezwaarschrift tegen de aanslag vennootschapsbelasting 1991/1992 niet ontvankelijk te verklaren wegens het ontbreken van nadere motivering heb ik als volkomen misplaatst gekwalificeerd. Toen u vervolgens te kennen gaf cliënt persoonlijk op het belastingkantoor te zullen ontbieden om hem deze rechtsvragen voor te leggen heb ik u meegedeeld, dat ik een dergelijke handelwijze niet juist acht. Ik heb u erop gewezen, dat dezerzijds uiteraard de volledige bereidheid bestaat om aan het bepaalde in hoofdstuk VIII van de Algemene wet inzake rijksbelastingen te voldoen, doch dat het beantwoorden van rechtsvragen uitsluitend aan de orde kan komen als onderdeel van op de litigieuze aanslagen betrekking hebbende conclusies, terwijl het motiveren van antwoorden op rechtsvragen daartoe in het geheel niet behoort. Gezien de door u herhaalde, als bedreigend ervaren sanctie van niet-ontvankelijkheid, heb ik te kennen gegeven zo nodig contact op te zullen nemen met het Ministerie van Financiën met het verzoek te bewerkstelligen, dat een en ander binnen de juiste wettelijke banen wordt geleid. Ten slotte heb ik u erop gewezen, dat het feit dat de uitspraken op de bezwaarschriften inmiddels meer dan twee jaar op zich laten wachten voor belanghebbenden uiteraard een toenemend ongemak met zich brengt. Ik heb u

aangekondigd dat hiertegen zo nodig binnen afzienbare tijd bij de belastingrechter beroep zal worden ingesteld..."

1.9. Met een brief van 28 januari 1998 reageerde de heer De L. op de brief van de heer K. van 20 januari 1998 op de volgende wijze:

"...Naar aanleiding van uw brief van 20/1 j.l. merk ik het volgende op. Namens mij en C.S. bv zijn door de vertegenwoordiger, Drs. R. O. (verzoeker; N.o.), bezwaarschriften ingediend, zoals hierboven is aangegeven. In deze kwesties hebt u inmiddels uitgebreid met mijn vertegenwoordiger gecommuniceerd, zoals o.a. gemeld in de brief dd 19/1 j.l. van mijn vertegenwoordiger aan u. Hoewel dat n.m.m. vanzelf spreekt, wil ik u erop wijzen dat de bv en ik ons ook voor het verstrekken van gegevens en inlichtingen laten vertegenwoordigen. Indien u meent dat zekere gegevens/ inlichtingen mondeling verstrekt moeten worden, gelieve dan een afspraak te maken met Drs. R. O. Ik verzoek u daarbij dan wel rekening te houden met het feit dat dit tijdrovend is voor mijn vertegenwoordiger en dat het telefonisch of schriftelijk verstrekken van inlichtingen of gegevens voor mij minder kosten met zich meebrengt. Het lijkt mij dan ook redelijk, dat wanneer schriftelijke verstrekking mogelijk is u geen kostbare mondelinge procedure vordert..."

1.10. Bij brief van 29 januari 1998 schreef de heer K. aan verzoeker:

"...Ter completering van de feiten reageer ik bij deze op uw schrijven van 22 januari 1998 inzake de bezwaarschriften tegen de aanslag IB 1991 t.n.v. de L. en de aanslag Vpb. 1991/1992 t.n.v. B.V. C.S. U geeft aan dat de goodwill verhoogd dient te worden op de openingsbalans en dat het hier gaat om ingebrachte goodwill, die voor de vennootschap niet tot winst leidt. Naar mijn mening is hier geen sprake van ingebrachte goodwill doch van goodwill die is gekocht bij de aankoop van de onderneming en de koopsom schuldig is gebleven aan de aandeelhouder. De leerstukken van balanscontinuïteit en foutenleer waar u op wijst komen mijn inziens niet aan bod bij een aankoop van een onderneming. Indien de verwijzing naar de leerstukken van de balanscontinuïteit en de foutenleer als een motivering moet worden aangemerkt dan zal ik uitspraak doen op het bezwaarschrift tegen de aanslag Vpb. op basis van de verwijzing naar deze leerstukken. Overigens heb ik in het telefonisch onderhoud van 19 januari jongstleden naar mijn mening een eventuele niet-ontvankelijkheid niet te berde gebracht. In mijn brief van 20 januari breng ik dit voor de eerste maal naar voren en is dit overigens niet als een dreigement bedoeld doch als een constatering. Uw cliënt heb ik inmiddels uitgenodigd om enkele vragen te beantwoorden doch dit betreffen geen rechtsvragen. Het zullen enkel vragen betreffen om de feiten boven tafel te krijgen daar deze naar mijn mening nog niet geheel duidelijk zijn. Wel heb ik hem de mogelijkheid geboden om gehoord te worden doch de keuze in deze is aan hem. Het feit dat de afdoening van de bezwaarschriften lang op zich laten wachten is naar mijn mening niet geheel op het conto van de belastingdienst te schrijven. Bij de besprekingen in 1997 over de goodwill van de Maatschap S. is door de heer Ou. verzocht of de heer De L. "mee zou kunnen lopen". In afwachting van de uitkomst van de besprekingen zijn de bezwaarschriften aangehouden. Op 12 december 1997 is het bezwaarschrift tegen de aanslag vennootschapsbelasting door u nader aangevuld. In uw brief van 19 januari 1998 vult u het bezwaarschrift tegen de aanslag IB ten slotte aan, d.w.z. u geeft aan dat de

aanslag te laat is opgelegd. De afdoening kan wat mij betreft direct plaatsvinden nadat de heer De L. onze vragen heeft beantwoord. Tenslotte, indien u het wenselijk acht staat het u vrij om zo nodig contact op te nemen met het Ministerie. Het zal geen afbreuk doen aan mijn goede bedoelingen om de kwestie zo zuiver mogelijk te houden..."

1.11. Op 1 februari 1998 deelde de heer K. aan de heer De L. schriftelijk het volgende mee:

"...In reactie op uw brief van 28 januari jongstleden deel ik u het volgende mede. Uiteraard heb ik geprobeerd om via uw vertegenwoordiger, drs. R. O., een afspraak te maken doch hij heeft te kennen gegeven hier liever geen gehoor aan te willen geven daar hij hier de noodzaak niet van inziet. Gezien het feit dat schriftelijke antwoorden weer nieuwe vragen oproepen en uw adviseur zich beklaagd heeft dat de uitspraken op de bezwaarschriften lang op zich laten wachten nodig ik u uit om mondeling antwoord te geven op vragen die betrekking hebben op de onderstaande onderwerpen:

1. Het opnemen in en het gebruikmaken van de uitstelregeling van belastingconsulenten.
2. De vertegenwoordiging in uw belastingzaken in het heden en in het verleden.
3. De boekhoudkundige verwerking van de extra goodwill en de betiteling van de goodwill, d.w.z. op welke wijze deze is aangekomen bij de B.V. Mijn voorkeur gaat uit naar de onderstaande data: (...) Ik verzoek u om voor 6 februari aanstaande met mij telefonisch of schriftelijk contact op te nemen om een datum te bepalen. Indien u geen gehoor geeft aan dit verzoek dan beschouw ik dit als het weigeren om gegevens en inlichtingen te verstrekken op grond van artikel 49 AWR en beroep ik mij op de omkering van de bewijslast en wordt bij de uitspraak op het bezwaarschrift de belastingaanslag gehandhaafd o.g.v. artikel 25 lid 6 AWR..."

1.12. Bij brief van 5 februari 1998 schreef verzoeker aan de Belastingdienst onder meer: "De heer de L. deed mij uw (...) brief (van 1 februari 1998; N.o) toekomen. Van de inhoud daarvan heb ik met grote verbazing en ergernis kennis genomen. Zoals ik in mijn schrijven van 22 januari jongstleden reeds constateerde, is uw weergave van hetgeen wij telefonisch bespraken op essentiële onderdelen onvolledig en daardoor onjuist. Opdat daarover zowel bij u als in het kader van de (inmiddels in gang gezette) beroepsprocedures volkomen duidelijkheid bestaat heb ik u in dat schrijven expliciet meegedeeld: **"dat dezerzijds uiteraard de volledige bereidheid bestaat om aan het bepaalde in hoofdstuk VIII van de Algemene wet inzake rijksbelastingen te voldoen"**. Vervolgens heeft de heer S.C. de L. u in zijn schrijven van 28 januari 1998 uitdrukkelijk gewezen op het feit, dat **"de bv en ik ons ook voor het verstrekken van gegevens en inlichtingen laten vertegenwoordigen"** en **"indien u meent dat zekere gegevens/inlichtingen mondeling verstrekt moeten worden, gelieve dan een afspraak te maken met Drs. R. O."**. Het moet u derhalve volstrekt duidelijk zijn geweest, dat u zich tot mij en niet tot de heer de L. had moeten wenden. Door mij doelbewust als vertegenwoordiger te passeren heeft u zich bij de uitoefening van uw functie onbehoorlijk gedragen. Ten aanzien van de in dat kader door mij te treffen maatregelen, beraad ik mij. Voor wat de toekomst betreft sommeer ik u hierbij er nauwlettend op toe te zien, dat herhaling wordt vermeden" Hiernaast ging hij

inhoudelijk in op de door de Belastingdienst in de brief van 29 januari 1998 genoemde onderwerpen 1. tot en met 3. Tevens stelde hij in zijn brief nog het volgende:

"...Met deze uitvoerige uiteenzetting zijn de in uw schrijven van 1 februari jongstleden opgesomde onderwerpen naar ik meen uitputtend behandeld. Voor het geval u daar ander over denkt herhaal ik ter vermijding van misverstanden nogmaals hetgeen ik ook reeds in mijn schrijven van 22 januari jongstleden stipuleerde: **Dezerzijds bestaat uiteraard de volledige bereidheid om aan het bepaalde in hoofdstuk VIII van de Algemene wet inzake rijksbelastingen te voldoen.** De heer de L. schreef u reeds er uit kostenoverwegingen de voorkeur aan te geven, dat inlichtingen en gegevens telefonisch of schriftelijk worden verstrekt. Gezien onze ervaringen tot dusver voeg ik hieraan toe, dat een schriftelijke procedure mijn voorkeur heeft. Op deze wijze wordt vermeden, dat er opnieuw geschillen ontstaan over hetgeen over en weer tijdens telefonische en/of mondelinge contacten gezegd zou zijn. Het is onze taak de Belastingrechter van dit soort overbodige geschilpunten te vrijwaren. Voor het geval u nog aanvullende gegevens en inlichtingen wenst en u van mening bent, dat deze mondeling moeten worden verstrekt merk ik ten overvloede op, dat aan een daartoe strekkende vordering uiteraard zal worden voldaan. Daartoe herhaal ik het door Mr. de L. in zijn schrijven van 28 januari jongstleden aan u gedane verzoek daarvoor met mij een afspraak te maken. Wel hecht ik eraan mee te delen, dat een gevorderde mondelinge procedure dezerzijds achteraf op redelijkheid zal worden geëvalueerd. Voor het geval een mondelinge procedure bij een redelijke afweging van alle relevante belangen door u niet gevorderd had behoren te worden, zult u voor alle daardoor opgeroepen extra kosten aansprakelijk worden gesteld..."

1.13. Bij brief van 26 februari 1998 reageerde de Belastingdienst op verzoekers brief van 5 februari 1998 als volgt:

"...In uw aan mij gerichte brief van 5 februari 1998 stelt u dat de heer K., medewerker op mijn eenheid, 'ernstig afbreuk heeft gedaan aan uw positie als vertegenwoordiger van mr. de L. en BV C.S.'. Ik heb deze passage opgevat als een klacht in de zin van de klachtenregeling Belastingdienst. Voorts heeft u zich tot mij gericht met het verzoek u mede te delen of ik in de gang van zaken aanleiding zie om ten aanzien van het verleden corrigerend op te treden, alsmede de benodigde maatregelen te treffen om herhaling in de toekomst te voorkomen.

1. Reactie op uw klacht

Uit de bij uw brief gevoegde correspondentie maak ik op dat de grondslag van uw klacht is gelegen in het feit, dat de heer K. zich voor het verkrijgen van informatie rechtstreeks tot uw cliënt heeft gericht. U bent, evenals uw cliënt, van mening dat hij zich tot u had behoren te wenden. Het betreft hier informatie, welke wordt gevraagd op grond van artikel 47 AWR, welke uw cliënt op grond van dat artikel verplicht is te verstrekken. Blijkens artikel 49 lid 1 AWR is de wijze, waarop deze informatie moet worden verstrekt, ter keuze aan de inspecteur. De heer K. heeft in casu op goede gronden, welke hij heeft toegelicht in zijn brief aan mr. de L. van 1 februari 1998, gekozen voor het mondeling verstrekken van informatie. Blijkens artikel 41 AWR kan een belastingplichtige zich laten vertegenwoordigen. Deze vertegenwoordiging ontslaat hem echter niet van de verplichting

om informatie te verstrekken zoals bedoeld in artikel 47 e.v AWR. Ten aanzien van het mondeling verstrekken van inlichtingen is in artikel 41 lid 2 AWR zelfs expliciet opgenomen dat degene die daartoe is opgeroepen gehouden is zijn vertegenwoordiger te vergezellen. Wél heeft de regeling inzake de vertegenwoordiging gevolgen voor de wijze, waarop de vertegenwoordigde belastingplichtige door de Belastingdienst pleegt te worden benaderd. Onder de werking van de AWR is het reeds jarenlang beleid om alle correspondentie, daaronder begrepen verzoeken om inlichtingen, aan de vertegenwoordiger te richten. Sinds de invoering van de Awb verplicht artikel 6:17 van die wet een bestuursorgaan er zelfs toe, 'de op de zaak betrekking hebbende stukken in ieder geval aan de gemachtigde te richten'. Nu een overeenkomstige expliciete bepaling in de AWR ontbreekt, ben ik van oordeel dat dit artikel uit de Awb onverkort geldt. Tot 19 januari 1998 is volledig in overeenstemming met deze werkwijze gehandeld. Op 19 januari 1998 heeft u telefonisch aan de heer K. te kennen gegeven, dat er bij u en uw cliënt geen behoefte aanwezig was om de lopende bezwaarschriften mondeling te bespreken. De heer K. heeft u daarop geantwoord, dat er zijnerzijds nog enige vragen openstaan, en dat hij uw cliënt zou uitnodigen voor een gesprek. Ik kan uw uitlatingen in dat gesprek niet anders uitleggen dan de heer K. ook heeft gedaan, namelijk als een weigering om te voldoen aan de verplichting ex artikel 47 jo 49 lid 1 AWR. Formeel gesproken brengt de regeling inzake de vertegenwoordiging mee, dat uw weigering geacht wordt mede een weigering van uw cliënt in te houden. Daar echter de gevolgen van deze weigering met name uw cliënt raken, zoals door de heer K. terecht is opgemerkt in zijn brief aan mr. de L. van 1 februari 1998, ben ik van oordeel dat het vanuit oogpunt van zorgvuldigheid een juiste gang van zaken is dat de Belastingdienst, in een laatste poging om deze gevolgen te voorkomen in gevallen als het onderhavige, de belastingplichtige rechtstreeks benadert. Voorts is mij gebleken dat u optreedt vanuit een vestigingplaats, welke buiten Nederland is gelegen. Blijkens artikel 57 AWR dient hij die niet binnen het Rijk een vaste woonplaats of plaats van vestiging heeft, in bezwaar- (...)schriften domicilie te kiezen binnen het Rijk. Reeds bij de parlementaire behandeling van de AWR (Tweede Kamer, zitting 1954/55, 4080, nr. 3, blz. 23 lk) is door de Minister opgemerkt dat artikel 57 AWR naar het hem voorkomt ook ziet op de vertegenwoordiger. Formeel gesproken rust op de Belastingdienst dan ook geen enkele verplichting om inzake deze bezwaarprocedure de correspondentie aan u toe te sturen. Het enige aangrijpingspunt in Nederland is dan ook (het adres van) uw cliënt. Het feit, dat tot 19 januari 1998 alle correspondentie inzake de procedure aan u is toegezonden, berust dan ook louter op coulance. Resumerend kom ik tot het oordeel, dat uw klacht dat de heer K. ernstig afbreuk heeft gedaan aan uw positie als vertegenwoordiger van mr. de L. en BV C.S. onterecht is. De heer K. heeft zich coulant opgesteld door aanvankelijk, ondanks het ontbreken van domicilie binnen Nederland, álle correspondentie aan u te richten. Hij heeft zich zorgvuldig opgesteld door, na uw weigering om namens uw cliënt informatie te verstrekken, een laatste poging te doen om de gevraagde informatie rechtstreeks van uw cliënt te verkrijgen, teneinde de gevolgen van uw weigering voor uw cliënt zoveel mogelijk te beperken.

2. Reactie op uw verzoek

Gezien het vorenstaande acht ik geen termen aanwezig om intern maatregelen te nemen ten aanzien van het verleden en/of de toekomst..."

1.14. Bij besluit van 9 maart 1998 is door de Belastingdienst beslist op het bezwaarschrift van C.S. BV tegen de aanslag vennootschapsbelasting. Aan het bezwaar werd gedeeltelijk tegemoet gekomen. Onder het kopje "Samenvatting van het bezwaar" werd onder meer gesteld:

"Ik heb u niet gehoord. Op mijn verzoek om een afspraak te maken om gehoord te worden heeft u geen direct antwoord gegeven zodat ik concludeer dat u geen gebruik wenst te maken van het recht om gehoord te worden." Onder het kopje "Beoordeling van het bezwaar" werd onder meer overwogen:

"Bovendien wenst u niet aan te geven hoe deze goodwill gekwalificeerd dient te worden zodat ik geen oordeel kan geven over de wijze (foutenleer, informeel kapitaal, rekening-courant?) waarop de verhoogde goodwill is aangekomen bij de B.V.".

1.15. Bij besluit van 9 maart 1998 is door de Belastingdienst beslist op het bezwaarschrift van de heer De L. tegen de aanslag inkomstenbelasting 1991. Onder het kopje "Samenvatting van uw bezwaar" stelde de Belastingdienst onder meer:

"Ik heb u niet gehoord. Op mijn verzoek om een afspraak te maken heeft u geen direct antwoord gegeven zodat ik concludeer dat u geen gebruik wenst te maken van het recht om gehoord te worden". In verband met het bestaan van twijfel ten aanzien van de vraag of de Belastingdienst tijdig de aanslag inkomstenbelasting 1991 had opgelegd besloot de Belastingdienst om tegemoet te komen aan het bezwaar en de aanslag niet te handhaven. Gelet op het bovenstaande overwoog de Belastingdienst onder meer dat geen noodzaak bestond tot beoordeling van de geschilpunten over de goodwill, de stemrechtvrijstelling en de oudedagsreserve.

1.16. Bij besluit van 11 maart 1998 is door de Belastingdienst beslist op het bezwaarschrift van de heer De L. tegen de aanslag vermogensbelasting 1992. Onder het kopje "Samenvatting van uw bezwaar" stelde de Belastingdienst onder meer:

"Ik heb u niet gehoord daar aan het bezwaar volledig tegemoet wordt gekomen en andere belanghebbenden daardoor niet in hun belangen worden geschaad." Ook hier bestond twijfel ten aanzien van de vraag of de Belastingdienst de aanslag (vermogensbelasting 1992) tijdig had opgelegd. De Belastingdienst besloot daarom tegemoet te komen aan het bezwaar en de aanslag niet te handhaven.

2. Standpunt van verzoeker

Het standpunt van verzoeker staat verwoord in de klachtformulering onder **KLACHT**.

Aanleiding voor het indienen van het verzoekschrift bij de Nationale ombudsman vormde voor verzoeker de motivering die de Belastingdienst/Grote Ondernemingen Amsterdam heeft gebruikt bij het ongegrond verklaren van de door verzoeker bij de Belastingdienst ingediende klacht.

3. Standpunt van de Belastingdienst/Grote Ondernemingen Amsterdam

Naar aanleiding van de klacht en vragen van de Nationale ombudsman deelde de Belastingdienst/Grote Ondernemingen Amsterdam bij brief van 18 mei 1998 het volgende mee:

"...Mijn standpunt inzake het optreden van de heer K. heb ik uiteengezet in mijn brief van 26 februari 1998, welke als bijlage bij de klacht gevoegd is. Deze brief, welke feitelijk voorwerp van de klacht vormt, was een reactie op een eerdere klacht waarvan de strekking was dat door de heer K. ernstig inbreuk was gemaakt op verzoekers positie als vertegenwoordiger van zijn cliënt. Hetgeen is gesteld in mijn brief van 26 februari 1998 dient derhalve te worden gezien in het licht van deze stellingname.

De onderhavige klacht is gebaseerd op twee pijlers, te weten:

1. het kwalificeren van een tijdens een telefoongesprek gedane mededeling dat er bij verzoeker en zijn cliënt *geen behoefte* aanwezig was om de lopende bezwaarschriften mondeling te bespreken als weigering om te voldoen aan de verplichting ex artikel 47 j^o 49 lid 1 Algemene Wet inzake Rijksbelastingen (AWR) en
2. de al dan niet verplichte domiciliekeuze van een niet in Nederland gevestigde vertegenwoordiger. *ad 1* Zoals uit de klacht, en uit uw brief van 15 april 1998 blijkt, lopen hier twee zaken door elkaar: het *recht* van een belastingplichtige om gehoord te worden, gebaseerd op artikel 7:2 van de Algemene wet bestuursrecht (Awb), en de *verplichting* om inlichtingen te verstrekken, gebaseerd op de artikelen 47 en volgende AWR. Het staat buiten discussie dat verzoeker namens zijn cliënt afstand heeft gedaan van het recht om gehoord te worden. Dit laat echter de verplichting tot het verstrekken van inlichtingen onverlet. Blijkens artikel 49 lid 1 AWR is de wijze, waarop deze inlichtingen moeten worden verstrekt, ter keuze aan de inspecteur. Deze heeft in casu op goede gronden, welke hij schriftelijk heeft toegelicht aan de cliënt van verzoeker, gekozen voor het mondeling verstrekken van informatie. De stelling van verzoeker, dat zijn tijdens een telefoongesprek gedane mededeling dat er bij hem en zijn cliënt *geen behoefte* aanwezig was om de lopende bezwaarschriften mondeling te bespreken is gekwalificeerd als weigering om te voldoen aan de verplichting ex artikel 47 j^o 49 lid 1 AWR is geen juiste voorstelling van zaken. In mijn brief van 26 februari heb ik terzake geschreven:
Op 19 januari 1998 heeft u telefonisch aan de heer K. te kennen gegeven, dat er bij u en uw cliënt geen behoefte aanwezig was om de lopende bezwaarschriften mondeling te bespreken. De heer K. heeft u daarop geantwoord, dat er zijnerzijds nog enige vragen openstaan, en dat hij uw cliënt zou uitnodigen voor een gesprek. Ik kan uw uitlatingen in dat gesprek niet anders uitleggen dan de heer K. ook heeft gedaan, namelijk als een weigering om te voldoen aan de verplichting ex artikel 47 j^o 49 lid 1 AWR. De gegeven uitleg wordt door verzoeker thans aan één concrete opmerking toegeschreven: bedoeld is echter aan te geven dat de feitelijke onmogelijkheid om tot een afspraak te komen ('uw uitlatingen') is uitgelegd als een weigering om te voldoen aan de verplichting ex artikel 47 j^o 49 lid 1 AWR. Dezerzijds is nimmer ontkend, dat door verzoeker meerdere malen schriftelijk is aangegeven 'dat dezerzijds uiteraard de volledige bereidheid bestaat om aan het bepaalde in hoofdstuk VIII van de Algemene wet inzake rijksbelastingen te voldoen'. Zijn feitelijke gedragingen zijn echter dusdanig in tegenspraak met deze stellingname gebleken, dat dit naar mijn mening de gegeven uitleg volkomen rechtvaardigde. Op dit

punt is er naar mijn oordeel dan ook geen sprake van onzorgvuldig gedrag zijdens de Belastingdienst/Grote ondernemingen Amsterdam. *ad 2*In mijn brief van 26 februari 1998 schreef ik onder meer:

Daar echter de gevolgen van deze weigering met name uw cliënt raken, zoals door de heer K. terecht is opgemerkt in zijn brief aan mr. S.C. de L. van 1 februari 1998, ben ik van oordeel dat het vanuit oogpunt van zorgvuldigheid een juiste gang van zaken is dat de Belastingdienst in een laatste poging om deze gevolgen te voorkomen in gevallen als het onderhavige de belastingplichtige rechtstreeks benadert. Ik onderschrijf hiermee nadrukkelijk de gebruikelijk werkwijze van de Belastingdienst om zoveel mogelijk correspondentie aan de vertegenwoordiger te zenden. Slechts als ultimum remedium, en uit oogpunt van de vereiste zorgvuldigheid, is er in casu voor gekozen om bij wijze van uitzondering de cliënt van verzoeker, die door de gevolgen van de weigering om te voldoen aan de verplichting ex artikel 47 j^o 49 lid 1 AWR rechtstreeks in zijn belangen zou worden geschaad, te benaderen. In mijn brief van 26 februari 1998 heb ik ten overvloede aangegeven:

Voorts is mij gebleken dat u optreedt vanuit een vestigingsplaats, welke buiten Nederland is gelegen. Blijkens artikel 57 AWR dient hij die niet binnen het Rijk een vaste woonplaats of plaats van vestiging heeft, in bezwaar- (...)schriften domicilie te kiezen binnen het Rijk. Reeds bij de parlementaire behandeling van de AWR (Tweede Kamer, zitting 1954/55, 4080, nr. 3, blz. 23 lk) is door de Minister opgemerkt dat artikel 57 AWR naar het hem voorkomt ook ziet op de vertegenwoordiger. Formeel gesproken rust op de Belastingdienst dan ook geen enkele verplichting om zich inzake deze bezwaarprocedure tot u te wenden. Het enige aangrijpingspunt in Nederland is dan ook (het adres van) uw cliënt. Ik heb hiermee aan willen geven dat verzoeker geen enkel recht kon ontlenen aan het feit, dat eerder stukken wél aan hem toegezonden waren, en dat zijn eerdere klacht op dit punt dan ook niet gegrond kon zijn. Ik wil benadrukken, dat ik ook zonder een beroep op artikel 57 AWR het feit, dat de heer K. zich tot de cliënt van verzoeker heeft gewend gerechtvaardigd, en vanuit het oogpunt van zorgvuldigheid zelfs volstrekt noodzakelijk acht. Het feit dat de besluiten van 9 en 11 maart 1998 rechtstreeks aan verzoeker verzonden zijn past volledig in de hierboven beschreven en in casu toegepaste werkwijze van de Belastingdienst: er was geen enkele aanleiding om van de normale gang van zaken af te wijken. U kunt daaruit dan ook niet afleiden dat ik het onder 2. in de klachtformulering omschreven standpunt niet meer onderschrijf. Ik heb mij bij dit standpunt gebaseerd op een citaat uit de parlementaire behandeling van de AWR, zoals vermeld in de Fiscale Encyclopedie de Vakstudie." Daarnaast gevraagd door de Nationale ombudsman deelde een medewerker van de Belastingdienst telefonisch mee dat na 19 januari 1998 geen telefonisch contact tussen de Belastingdienst en verzoeker meer had plaatsgehad. **4.**

Reactie van verzoeker Bij brief van 3 juni 1998 plaatste verzoeker enkele kanttekeningen bij de reactie van de Belastingdienst van 18 mei 1998. Hij stelde onder meer:

"In zijn reactie poneert (de Belastingdienst; N.o.) thans de stelling, dat ik tijdens het op 19 januari 1998 met de heer K. gevoerde telefonische onderhoud niet slechts heb meegedeeld, dat er bij cliënt en mij geen behoefte aanwezig was om de kwestie mondeling

te bespreken, maar dat ik daarnaast uitlatingen zou hebben gedaan, die door de heer K. zijn uitgelegd als een **weigering** om te voldoen aan de verplichting ex artikel 47 juncto artikel 49, lid 1 AWR. Hierop voortbordurend stelt (de Belastingdienst; N.o.) vervolgens in zijn reactie, dat slechts als ultimum remedium en uit oogpunt van de vereiste zorgvuldigheid er in casu voor gekozen is om bij wijze van uitzondering mijn cliënt, die door de gevolgen van mijn gepretendeerde **weigering** op 19 januari 1998 om te voldoen aan de verplichting ex artikel 47 juncto artikel 49, lid 1 AWR rechtstreeks in zijn belangen zou worden geschaad, te benaderen. Deze voorstelling van zaken is niet juist. In het u eerder in kopie gezonden (...) aan mij gerichte schrijven van 20 januari 1998 geeft de heer K. de inhoud weer van het bewuste op 19 januari 1998 met mij gevoerde telefonische onderhoud. Zou de door (de Belastingdienst; N.o.) gepretendeerde **weigering** zich voorgedaan hebben (quod non), dan zou dit het meest vermeldenswaardige onderwerp uit het gehele onderhoud zijn geweest. In zijn weergave rept de heer K. evenwel met geen woord van een **weigering** mijnerzijds om te voldoen aan de verplichting ex artikel 47 juncto artikel 49, lid 1 AWR. Ook in het u eerder in kopie gezonden (...) aan cliënt gerichte schrijven van 20 januari 1998 wordt door de heer K. met geen woord van de gepretendeerde door mij begane **weigering** gerept. Zou inderdaad van het thans door (de Belastingdienst; N.o) ten tonele gevoerde ultimum remedium sprake zijn geweest (quod non), dan zou dit aan cliënt gerichte schrijven toch op zijn minst de zinsnede "*Omdat uw gemachtigde tijdens een op 19 januari jl. met mij gevoerd telefonisch onderhoud heeft geweigerd om aan de verplichting ex artikel 47 juncto artikel 49, lid 1 AWR te voldoen en u daardoor rechtstreeks in uw belangen zou worden geschaad, wordt u hierbij uit een oogpunt van vereiste zorgvuldigheid bij wijze van uitzondering rechtstreeks door mij benaderd*" (of woorden van gelijke strekking) hebben moeten bevatten."

5. Reactie van de Belastingdienst/Grote Ondernemingen Amsterdam op het verslag van bevindingen

Het verslag van bevindingen gaf de Belastingdienst aanleiding tot het maken van onder meer de volgende opmerkingen:

"... Op 28 mei 1998 heeft (een medewerker van het Bureau Nationale ombudsman; N.o) telefonisch contact gehad met de medewerker op mijn eenheid, bij wie de behandeling van de klacht berust. Tijdens dit telefoongesprek is (nogmaals) nadrukkelijk aan de orde geweest, dat niet zozeer de door verzoeker gedane mededeling dat er bij hem en zijn cliënt geen behoefte aanwezig was om de lopende bezwaarschriften mondeling te bespreken is gekwalificeerd als weigering om te voldoen aan de verplichting ex artikel 47 juncto 49 lid 1 AWR, doch dat de feitelijke onmogelijkheid ((...) tijdens dat telefoongesprek gekwalificeerd als 'gebrek aan bereidheid') om tot een afspraak te komen dezerzijds als een zodanige weigering is uitgelegd. (...) · Blijkens het verslag heeft verzoeker gereageerd op mijn brief van 18 mei 1998. Uit het feit, dat in de aan zijn cliënt verzonden brief 'met geen woord van de gepretendeerde door hem begane weigering gerept wordt' concludeert hij dat er geen sprake is geweest van een weigering. Vervolgens doet hij een suggestie hoe de desbetreffende brief zou hebben moeten luiden. De reactie geeft mij aanleiding tot een tweetal opmerkingen:

· Op 20 januari 1998 zijn door de heer K. twee brieven verzonden: één aan verzoeker, en één aan zijn cliënt. Bij de brief aan de cliënt is tevens de brief aan verzoeker in kopie verstrekt. In deze brief is aangegeven, op welk terrein de heer K. nadere informatie wilde hebben, alsmede dat verzoeker deze informatie niet wenste te verstrekken. Vervolgens schrijft de heer K.:

'Het niet nader motiveren van het bezwaarschrift kan overigens op grond van artikel 6.6. van de Algemene wet bestuursrecht tot gevolg hebben dat het bezwaarschrift tegen de aanslag vpb. 1991/1992 niet ontvankelijk wordt verklaard.' Kortom, uit de brief van de heer K. blijkt wel degelijk, dat er sprake is van een weigering ('het niet nader motiveren') en dat de cliënt van verzoeker daardoor in zijn belangen zou kunnen worden geschaad ('tot gevolg kunnen hebben dat ... niet ontvankelijk wordt verklaard'). · Niet te ontkennen valt, dat de door verzoeker in zijn aan u gerichte brief van 3 juni 1998 gedane tekstsuggestie kernachtiger is dan de formulering welke door de heer K. in zijn brief van 20 januari 1998 is gehanteerd. De hoedanigheid van de geadresseerden van die brief een belastingadviseur en een gerenommeerd advocaat in aanmerking nemende, laat de door de heer K. gehanteerde formulering echter naar mijn oordeel niets aan duidelijkheid te wensen over. Dar komt bij, dat bij het formuleren van de desbetreffende brief een meer dan normale zorgvuldigheid geboden was: in het telefoongesprek, waarvan deze brief een weergave vormde, had verzoeker immers reeds te kennen gegeven het Ministerie van Financiën over de gang van zaken in te lichten. Deze mededeling is door de heer K. opgevat als een serieus dreigement tot een klacht. Aangezien het beleid van de Belastingdienst erop gericht is, uit oogpunt van zowel een zorgvuldige klantbehandeling als van de eigen bedrijfsvoering, om klachten zoveel mogelijk te voorkomen, heeft de heer K. gekozen voor een formulering, die enerzijds voldoende duidelijk was, doch anderzijds verzoeker geen aanleiding zou kunnen geven om zich te beklagen over het feit dat hij in zijn positie als gemachtigde zou zijn geschaad. Gezien ook overige uitlatingen van verzoeker zoals bijvoorbeeld een dreiging in zijn brief aan de heer K. van 5 februari 1998 om deze aansprakelijk te stellen voor eventueel te maken kosten en het feit dat hij - eveneens op 5 februari 1998 een klacht indient bij het hoofd van de Belastingdienst/Grote Ondernemingen Amsterdam omdat hij in zijn positie als gemachtigde geschaad zou zijn, constateer ik dat de terughoudendheid van de heer K. in dezen volkomen terecht geweest is..."

Beoordeling

1. De weigering

1.1. Verzoeker klaagt er in de eerste plaats over dat de Belastingdienst/Grote Ondernemingen Amsterdam (de Belastingdienst) zijn op 19 januari 1998 telefonisch gedane mededeling, dat er bij hem en zijn cliënt geen behoefte aanwezig was om de door hem namens zijn cliënt ingediende bezwaarschriften te bespreken, heeft opgevat als een weigering om te voldoen aan de informatieplicht ex artikel 47 jo. 49, eerste lid, van de AWR (zie **ACHTERGROND**)

, onder 3.). Verzoeker baseert zijn stelling, dat de Belastingdienst zijn mededeling aldus heeft opgevat, op hetgeen de Belastingdienst hem bij brief van 26 februari 1998 heeft meegedeeld in reactie op zijn klachtbrief van 5 februari 1998. 1.2.1. In zijn reactie op de klacht van verzoeker stelde de Belastingdienst zich op het standpunt dat hij zijn vaststelling, dat verzoeker had geweigerd om te voldoen aan de informatieplicht, niet zozeer had gebaseerd op meergenoemde mededeling van verzoeker, als wel op de feitelijke gedragingen van verzoeker. Door deze gedragingen was het volgens de Belastingdienst feitelijk onmogelijk gebleken om een afspraak te maken voor een gelegenheid waarbij verzoeker de door de Belastingdienst gewenste nadere gegevens en inlichtingen kon verstrekken. De constatering dat verzoeker weigerde om te voldoen aan de informatieplicht van artikel 47 jo. 49 van de AWR was voor de Belastingdienst reden geweest om verzoekers cliënt bij brief van 1 februari 1998 rechtstreeks te benaderen. 1.2.2. Uit de reactie van de Belastingdienst op de klacht valt op te maken dat de Belastingdienst tijdens het telefoongesprek op 19 januari 1998 kennelijk tot de conclusie is gekomen dat verzoeker weigerde om te voldoen aan de verplichting zoals opgenomen in artikel 47 jo. 49 AWR. Nadien is er immers geen telefonisch contact meer met verzoeker geweest, terwijl de brief van verzoeker aan de Belastingdienst van 22 januari 1998 geen enkele aanleiding geeft voor de conclusie dat er sprake zou zijn van een weigering van verzoeker (diens cliënt) om te voldoen aan de informatieplicht. Door de Belastingdienst is niet gesteld, noch is daarvan tijdens het onderzoek door de Nationale ombudsman gebleken, dat de Belastingdienst de vermeende weigering om te voldoen aan de informatieplicht van artikel 47 jo. 49 AWR in datzelfde telefoongesprek van 19 januari 1998 aan de orde heeft gesteld. Ook in de twee brieven van de Belastingdienst aan respectievelijk de heer De L. en verzoeker van 20 januari, en in de twee brieven van de Belastingdienst aan verzoeker respectievelijk de heer De L. van 29 januari en 1 februari 1998 is geen verwijzing naar de door de Belastingdienst hiervoor bedoelde weigering terug te vinden. In dit verband moet worden opgemerkt dat een verwijzing door de Belastingdienst naar een uitspraak van verzoeker dat hij geen behoefte had aan een gesprek (brief aan verzoeker van 20 januari 1998) en dat hij niet de noodzaak inzag van een afspraak (brief aan de heer De L. van 1 februari 1998) niet kan worden gezien als een verwijzing naar een weigering door verzoeker. Aannemelijk is dan ook dat verzoeker pas door de brief van 26 februari 1998 van de Belastingdienst kennis kreeg van het feit dat de Belastingdienst op basis van het gesprek van 19 januari 1998 tot de conclusie was gekomen dat verzoeker weigerde om informatie te verstrekken. 1.2.3. De hiervoor onder 1.2.2. beschreven handelwijze van de Belastingdienst is niet juist. Immers, indien en voor zover de Belastingdienst op basis van het gesprek van 19 januari 1998 werkelijk tot de conclusie zou zijn gekomen dat verzoeker niet wenste te voldoen aan de verplichting zoals opgenomen in artikel 47 jo. 49 AWR, had hem dit direct moeten worden meegedeeld in het telefoongesprek. Verzoeker had alsdan de gelegenheid gehad op deze voor hem en zijn cliënt zeer belangrijke conclusie te reageren. Ook in de nadien aan verzoeker toegezonden brieven van 20 en 29 januari 1998 is verzoeker hierover ten onrechte niet geïnformeerd. Gelet op het voorgaande, en met name in aanmerking genomen de inhoud van de brief van 26 februari 1998, is het goed te

begrijpen dat bij verzoeker de gedachte heeft postgevat dat zijn mededeling dat er bij hem en zijn cliënt geen behoefte aanwezig was om de bezwaarschriften te bespreken, is aangemerkt als een weigering te voldoen aan de informatieplicht van artikel 47 jo. 49 AWR. Dit valt de Belastingdienst te verwijten. Verder had de Belastingdienst in de brief aan verzoeker van 26 februari 1998 niet mogen voorbijgaan aan de expliciete mededeling in de brief van verzoeker aan de Belastingdienst van 5 februari 1998 dat zijnerzijds de volledige bereidheid bestond om aan de wettelijke informatieplicht te voldoen. De onderzochte gedraging is op dit onderdeel niet behoorlijk.

2. Het sturen van correspondentie aan verzoeker

2.1. Verzoeker klaagt er verder over dat de Belastingdienst zich op het standpunt heeft gesteld dat op hem geen verplichting rust om inzake de betreffende bezwaarprocedures de correspondentie aan verzoeker toe te sturen. Hij is het niet eens met het door de Belastingdienst in verband hiermee ingenomen standpunt dat de Belastingdienst dit heeft mogen doen omdat hij had vastgesteld dat verzoeker weigerde om aan de informatieplicht te voldoen, terwijl bovendien de Belastingdienst in dit geval in het geheel niet verplicht was om dergelijke correspondentie aan verzoeker te richten, nu deze, gevestigd in België, geen domicilie had gekozen in Nederland.

2.2. De Belastingdienst kan niet in zijn standpunt worden gevolgd. Uit hetgeen hiervoor onder 1.2.3. is opgemerkt, volgt immers dat verzoeker, toen de Belastingdienst in gebreke was gebleven hem telefonisch te informeren over meergenoemde vermeende weigering, al direct via schriftelijke weg bijvoorbeeld in de brieven van 20 of 29 januari 1998 op de hoogte had moeten worden gesteld van de desbetreffende conclusie van de Belastingdienst. Op dat moment bestond er nog geen enkele reden om de heer De L., cliënt van verzoeker, te benaderen in de plaats van verzoeker zelf. Verzoeker heeft zich dan ook terecht bij de Belastingdienst beklagd over het feit dat hij door rechtstreekse verzending van de brief van 1 februari 1998 aan zijn cliënt door de Belastingdienst was gepasseerd.

2.3. Ook overigens geldt op grond van de Awb dat gedurende een bezwaarprocedure de correspondentie betreffende die procedure in ieder geval aan de gemachtigde moet worden gestuurd. Volgt uit (de Memorie van Toelichting behorende bij) artikel 2:1 Awb dat een bestuursorgaan dat, wetende dat een gemachtigde is ingeschakeld, bepaalde stukken niet (tevens) aan deze gemachtigde doet toekomen, daarmee in strijd met de zorgvuldigheid handelt, artikel 6:17 Awb, dat specifiek ziet op bezwaar- en beroepprocedures, schrijft met zoveel woorden voor dat het bestuursorgaan de op de zaak betrekking hebbende stukken in ieder geval aan de gemachtigde zendt (zie **ACHTERGROND**, onder 1.).

2.4. De Belastingdienst onderkent dat artikel 6:17 Awb van toepassing is. Hij is van mening dat deze bepaling, nu een overeenkomstige expliciete bepaling in de AWR ontbreekt, onverkort geldt. De Belastingdienst maakte in dit geval echter hierop een uitzondering en stuurde het verzoek om inlichtingen te verstrekken aan de heer De L. en niet aan verzoeker, diens gemachtigde. De Belastingdienst stelde zich hierbij (ten overvloede) op

het standpunt dat hij in dit geval ook in het geheel niet verplicht was om verzoeker aan te schrijven, omdat deze niet had voldaan aan het maken van een domiciliekeuze binnen het Rijk (gemachtigde woont en houdt kantoor in België). Dat een gemachtigde binnen het Rijk (Nederland) domicilie dient te kiezen, zou voortvloeien uit artikel 57 AWR.

2.5. De Belastingdienst kan ook hier niet in zijn standpunt worden gevolgd. Blijkens de Fiscale Encyclopedie, De Vakstudie, aantekening 3 bij artikel 57 AWR (zie **ACHTERGROND**, onder 4.) ligt de ratio van deze bepaling in het belang van diegene die zich tot de rechter wendt; het artikel wil een waarborg scheppen dat voor een belastingplichtige bestemde zendingen hem zullen bereiken. Uit deze aantekening kan worden afgeleid dat ook indien een belastingplichtige geen domicilie in Nederland heeft gekozen, de voor hem bestemde stukken aan zijn buitenlandse adres zullen moeten worden toegezonden, maar dat het risico van vertraagde ontvangst dan bij hem ligt.

2.6. Uit het voorgaande volgt dat indien een belastingplichtige ervoor kiest om namens hem een bezwaarschrift te laten indienen door een gemachtigde die gevestigd is buiten Nederland, de Belastingdienst de stukken die betrekking hebben op de procedure in ieder geval dient te versturen aan die gemachtigde. Het risico van vertraagde ontvangst is dan voor de belanghebbende (de belastingplichtige). De Belastingdienst kan dan ook niet worden gevolgd in zijn stelling dat het niet voldoen aan de verplichte domiciliekeuze door een gemachtigde afdoet aan de verplichting voor de Belastingdienst om op grond van artikel 6:17 Awb alle op de bezwaarprocedure betrekking hebbende stukken te versturen aan die gemachtigde.

2.7. Uit het voorgaande volgt dat de Belastingdienst/Grote ondernemingen Amsterdam zich ten onrechte tegenover verzoeker op het standpunt heeft gesteld dat op de Belastingdienst niet de verplichting rustte de op de bezwaarprocedure van verzoekers cliënt betrekking hebbende correspondentie aan verzoeker toe te zenden. De onderzochte gedraging is ook op dit onderdeel niet behoorlijk.

Conclusie

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

Bijlage

ACHTERGROND

1. Algemene wet bestuursrecht (Awb; wet van 4 juni 1992, Stb. 315)

1.1. Artikel 2:1, eerste lid (opgenomen in Hoofdstuk 2 "Verkeer tussen burgers en bestuursorganen"):

"Een ieder kan zich ter behartiging van zijn belangen in het verkeer met bestuursorganen laten bijstaan of door een gemachtigde laten vertegenwoordigen." In Algemene Wet

Bestuursrecht, Tekst en Commentaar is in aantekening 4 bij artikel 2:1 ondermeer het volgende opgenomen:

"Rechtsgevolgen. De kern van vertegenwoordiging is dat handelingen van de vertegenwoordiger aan de vertegenwoordigde worden toegerekend. *Toezenden stukken.* Het optreden van een gemachtigde heeft tot gevolg dat het contact met de belanghebbende in beginsel via de gemachtigde verloopt. Een bestuursorgaan dat, wetend dat een gemachtigde is aangesteld, bepaalde stukken niet (tevens) aan de gemachtigde doet toekomen kan daarom in strijd met het beginsel van zorgvuldige voorbereiding handelen (MvT, PG Awb I, p. 168)."

1.2. Artikel 6:17 (opgenomen in Hoofdstuk 6 "Algemene bepalingen over bezwaar en beroep"):

"Indien iemand zich laat vertegenwoordigen, zendt het orgaan dat bevoegd is op het bezwaar of beroep te beslissen, de op de zaak betrekking hebbende stukken in ieder geval aan de gemachtigde." In Algemene Wet Bestuursrecht, Tekst en Commentaar is in aantekening 1 bij artikel 6:17 het volgende opgenomen:

"Betekenis. Met deze bepaling dat aan de gemachtigde de processtukken moeten worden toegezonden, sluit de wetgever aan bij de vaste praktijk van de met de administratieve rechtspraak belaste colleges die ook in rechterlijke uitspraken is vastgelegd. De formule 'de op de zaak betrekking hebbende stukken' moet ruim worden uitgelegd. Daartoe behoren ook de oproeping voor een hoorzitting of voor een geneeskundig onderzoek (MvT, PG Awb I, p 307)."

1.3. Artikel 7:2 "1. Voordat een bestuursorgaan op het bezwaar beslist, stelt het de belanghebbende in de gelegenheid te worden gehoord.

2. Het bestuursorgaan stelt daarvan in ieder geval de indiener van het bezwaarschrift op de hoogte alsmede de belanghebbenden die bij de voorbereiding van het besluit hun zienswijze naar voren hebben gebracht."

2. Voorschrift Awb 1997 (besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 21 juli 1997, nr. AFZ97/2526 M; Stcrt 1997, 138)

"3. Hoofdstuk 3. Verkeer tussen burgers en bestuursorganen

3.1. Algemeen **Hoofdstuk 2 Awb geeft een aantal bepalingen over het verkeer tussen burgers en bestuursorganen. Deze bepalingen gelden voor al het handelen van de Belastingdienst.**3.2. **Bijstand en vertegenwoordiging Een ieder kan zich ter behartiging van zijn belangen in het verkeer met bestuursorganen laten bijstaan of door een gemachtigde laten vertegenwoordigen (art. 2:1 Awb). Het optreden van een gemachtigde heeft tot gevolg dat het contact tussen belastingplichtige en de Belastingdienst afgezien van de persoonlijke oproeping in beginsel via de gemachtigde loopt. Dit heeft bijvoorbeeld in de bezwaarfase als consequentie dat de eenheid die bevoegd is op het bezwaar te beslissen, de op de zaak betrekking hebbende stukken in ieder geval aan de gemachtigde toezendt(6:17Awb), zulks met inachtneming van hoofdstuk 4.3 VIV 1993.Ook al heeft een belastingplichtige een gemachtigde, dan betekent dit niet dat ieder contact tussen belastingplichtige en de**

Belastingdienst via de gemachtigde moet lopen. Zowel de aard van contacten als de bedoeling van de belastingplichtige zijn factoren die hierbij een rol kunnen spelen. Als voorbeeld waarin de Belastingdienst ook met belastingplichtige contact kan opnemen, geldt de situatie waarin de kennis van de gemachtigde irrelevant is (bijvoorbeeld de aankondiging van een bezoek in het kader van een "waarneming ter plaatse") of de gevraagde informatie uitsluitend van de belastingplichtige te verkrijgen is. Twijfelt de Belastingdienst in een bepaald geval aan de vertegenwoordigingsbevoegdheid, dan kan om een schriftelijke machtiging van de opdrachtgever worden verzocht. Ook van een advocaat of procureur kan de overlegging van een volmacht worden verlangd. Dit laatste is echter niet meer mogelijk tijdens een beroepsprocedure voor de rechter. De bepalingen in de Awb inzake bijstand en vertegenwoordiging gelden naast de artikelen 41 t/m 46 van de AWR. (...)" **3. Algemene wet inzake rijksbelastingen (wet van 2 juli 1959, Stb 301; AWR) 3.1. Artikel 25, zesde lid:**

"Indien het bezwaar is gericht tegen een belastingsaanslag met betrekking tot welke (...) niet volledig is voldaan aan de verplichtingen ingevolge de artikelen 41, tweede lid, 47, 47a, 49, 52 en 53, eerste lid, onderdeel b, van deze wet (...) wordt bij de uitspraak op het bezwaarschrift de belastingaanslag gehandhaafd, tenzij gebleken is, dat en in hoeverre hij onjuist is."

3.2. Artikel 41:

"1. Vertegenwoordiging kan plaats hebben krachtens volmacht dan wel met vergunning van de inspecteur.

2. Hij die zich, ingevolge de belastingwet opgeroepen tot het mondeling aan de inspecteur verstrekken van gegevens en inlichtingen, voor het onderhoud met de inspecteur doet vertegenwoordigen, is desgevorderd gehouden zijn vertegenwoordiger te vergezellen."

3.3. Artikel 47, eerste lid, aanhef en onder a,:

"Ieder is gehouden desgevraagd aan de inspecteur: a. de gegevens en inlichtingen te verstrekken welke voor de belastingheffing te zijnen aanzien van belang kunnen zijn".

3.4. Artikel 49, eerste lid,:

"De gegevens en inlichtingen dienen duidelijk, stellig en zonder voorbehoud te worden verstrekt, mondeling, schriftelijk of op andere wijze zulks ter keuze van de inspecteur en binnen een door de inspecteur te stellen termijn." 3.5. *Artikel 57 luidt:*

"In bezwaar-, verzoek-, beroep- en verzetschriften moet hij die niet binnen het Rijk een vaste woonplaats of plaats van vestiging heeft, domicilie kiezen binnen het Rijk". De belastingwet verstaat onder "Rijk": Nederland (artikel 2, derde lid, onder d, sub 1, van de Awr).

4. Fiscale Encyclopedie, De Vakstudie, Algemeen deel,

4.1. Artikel 41 AWR

Aantekening 13:

"Positie van gemachtigde Toezending van stukken Art. 6:17 Awb luidt:

"Indien iemand zich laat vertegenwoordigen, zendt het orgaan dat bevoegd is op het

bezwaar of beroep te beslissen, de op de zaak betrekking hebbende stukken in ieder geval aan de gemachtigde. Ook onder het regime van de AWR werd blijkens het hiernavolgende reeds van deze toezending uitgegaan. 'De twijfel van de aan het woord zijnde verschillende leden over de vraag, of de positie van de gemachtigde in belastingzaken bij de voorgestelde tekst wel voldoende duidelijk is, deelt de eerste ondergetekende (de minister van Financiën) niet. Dat bij vertegenwoordiging krachtens volmacht de kwaliteit van reclamant niet op de gemachtigde overgaat, sluit geenszins in, dat, zoals deze leden van mening blijken te zijn, de stukken niet aan de gemachtigde kunnen worden toegezonden. Integendeel, het geven van de volmacht brengt naar het oordeel van de eerste ondergetekende mede, dat de gemachtigde niet slechts voor het indienen van stukken, maar ook voor het in ontvangst nemen daarvan, voor het door hem vertegenwoordigde belastingsubject in de plaats treedt. De uitspraak op een door gemachtigde ingediende bezwaarschrift moet dan ook, in overeenstemming met de jurisprudentie van de Hoge Raad, waarop de aan het woord zijnde leden wijzen, aan de gemachtigde worden toegezonden. Reden om dit nog eens uitdrukkelijk in de wet vast te leggen, ziet de eerste ondergetekende niet. *MvA Tweede Kamer, zitting 1955/56, 4080, nr. 5, blz. 12-13.*" Aantekening 19:

"Domiciliekeus Naar het ons voorkomt ziet art. 57 Awr ook op de vertegenwoordiger. In de memorie van toelichting op dat artikel wordt immers gesteld dat dit artikel overeenkomt met o.a. het voorschrift van art. 112, lid 3, Wet IB 1914, waarin gesproken wordt van "degene, die voor zichzelf of als vertegenwoordiger optreedt". Tweede Kamer, zitting 1954/55, 4080, nr. 3, blz. 231k."

4.2. Artikel 57 AWR Aantekening 1:

"

I. nleiding

In verband met de toezending van stukken naar aanleiding van een door iemand, die niet hier te lande woont of gevestigd is of hier te lande geen vaste woonplaats of plaats van vestiging heeft, ingediend bezwaar-, verzoek- of beroepschrift is het wenselijk dat deze persoon hier te lande domicilie kiest. Art. 57 bevat daartoe de verplichting.(...) Art. 6:17 Awb voorziet overigens in de verplichting voor het orgaan dat bevoegd is om op het bezwaar of het beroep te beslissen om, indien iemand zich laten vertegenwoordigen, de op de zaak betrekking hebbende stukken in ieder geval aan de gemachtigde te zenden.(...)"

Aantekening 3:

"Gevolgen van het niet kiezen van domicilie *Meyjes, Van Soest, Van den Berge*, blz. 132, wijzen er in verband met de domiciliekeuze in het beroepschrift op dat de wet in het midden laat welke de gevolgen zijn van het achterwege gebleven zijn van een domiciliekeuze wanneer deze is voorgeschreven. De ratio van de bepalingen van art. 2, zesde lid, Wet ARB en art. 57 AWR ligt in het belang van degene die zich tot de rechter wendt. Zij wil een waarborg scheppen, aldus *Meyjes*, dat voor hem bestemde zendingen hem zullen bereiken. Daarom acht hij het niet juist aan het verzuim van domiciliekeuze niet-ontvankelijk van het beroep te verbinden (zoals de Raad van Beroep Maastricht deed in zijn uitspraak van 8 april 1926). Aannemelijker acht hij het dat wanneer geen domicilie in

Nederland is gekozen, de voor belanghebbende bestemde stukken hem aan zijn buitenlandse adres zullen moeten worden toegezonden, doch op zijn risico. Hij wijst in dit verband op het arrest van 11 maart 1925, B. nr. 3591 met betrekking tot de toezending van de uitspraak op een bezwaarschrift. Evenzo reeds *Sinninghe Damsté*, De Wet op de Inkomstenbelasting 1914, vijfde druk, blz.502. In dit verband kan nog worden gewezen op de uitspraak van de Voorzitter van het Hof 's-Gravenhage van 26 november 1964, *BNB* 1965/158, *V-N* 1965, blz. 427, inzake een verzoek om termijnverlenging ex art. 60, waarin onder meer werd overwogen dat nu belanghebbende in zijn bezwaarschrift geen domicilie binnen het Rijk had gekozen, de inspecteur niet onjuist had gehandeld door hem het voor hem bestemde afschrift van zijn uitspraak aangetekend toe te zenden aan zijn woonadres in Duitsland, waarbij het risico van vertraagde ontvangst echter voor belanghebbende was."