



Rapport

Datum: 23 november 1998
Rapportnummer: 1998/515

Klacht

Op 13 januari 1998 ontving de Nationale ombudsman een verzoekschrift van de heer H. te Groningen, ingediend door Administratie- en Adviesbureau H.J. Doornbos te Steenwijk, met een klacht over een gedraging van de Belastingdienst/Directie ondernemingen Noord te Zwolle. 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/Directie ondernemingen Noord te Zwolle de beslissing van 15 augustus 1997 van de Belastingdienst/Ondernemingen Emmen heeft gehandhaafd om aan hem geen kwijtschelding te verlenen van diverse naheffings- en navorderingsaanslagen, die voortvloeiden uit het bij hem in februari 1996 gehouden boekenonderzoek. Hij wijst er op dat aan hem de toezegging was gedaan dat kwijtschelding van deze aanslagen zou worden verleend.

Onderzoek

In het kader van het onderzoek werd de Belastingdienst/Directie ondernemingen Noord verzocht op de klacht te reageren en een afschrift toe te sturen van de stukken die op de klacht betrekking hebben. Verzoeker, zijn belastingadviseur en zijn raadsman en aan een aantal bij de klacht betrokken belastingmedewerkers legden een mondelinge verklaring af. Tijdens het onderzoek kregen de Belastingdienst/Directie ondernemingen Noord, de betrokken belastingmedewerkers, en verzoeker de gelegenheid op de door ieder van hen verstrekte inlichtingen en de afgelegde verklaringen te reageren. Van deze gelegenheid maakte alleen de Belastingdienst/Directie ondernemingen Noord gebruik. Het resultaat van het onderzoek werd als verslag van bevindingen gestuurd aan betrokkenen. Noch verzoeker noch de Belastingdienst/Directie ondernemingen Noord noch de betrokken belastingmedewerkers gaven binnen de gestelde termijn een reactie.

Bevindingen

De bevindingen van het onderzoek luiden als volgt:

A. Feiten

1. Verzoeker heeft in het verleden een theehuis geëxploiteerd in een aan de Vereniging Natuurmonumenten toebehorend natuurgebied. Dit theehuis heeft hij in 1989 aan de Vereniging Natuurmonumenten verkocht, waarna hij het weer van de Vereniging voor vijf jaar terughuurde met het recht tot onderverhuur. Na het einde van de overeengekomen huurperiode van vijf jaar betaalde de Vereniging op 6 mei 1996 aan verzoeker een groot

bedrag aan schadevergoeding uit. Verzoeker had naast zijn activiteiten met betrekking tot het theehuis vanaf 1990 activiteiten ontplooid in de handel en export van gebruikte auto's en motoren, met name naar Duitsland.

2. In februari 1996 stelde de Belastingdienst/Ondernemingen Emmen (hierna: de Belastingdienst) bij verzoeker een boekenonderzoek in over de jaren 1991 tot en met 1994. Het boekenonderzoek had betrekking op de heffing van omzetbelasting en de inkomstenbelasting/ premie volksverzekeringen.

3. Op 6 mei 1996 legde de Belastingdienst aan de hand van de uitkomsten van het boekenonderzoek aan verzoeker verschillende aanslagen op. Het betrof:
- de naheffingsaanslag omzetbelasting over de periode van 1 januari 1991 tot en met 31 december 1994; - de navorderingsaanslag inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen 1991; - de navorderingsaanslag inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen 1994; - de definitieve aanslag inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen 1992 en - de definitieve aanslag inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen 1993. De Belastingdienst had de navorderingsaanslagen inkomstenbelasting/ premie volksverzekeringen 1991 en 1994, tezamen met de definitieve aanslag over 1993 dadelijk en ineens invorderbaar verklaard. Op 6 mei 1996 liet de Belastingdienst ter zake van deze aanslagen aan verzoeker dwangbevelen betekenen.

4. Op 7 mei 1996 stuurde de Belastingdienst het openbaar gedeelte van het controle-rapport aan verzoeker toe. Op 9 mei 1996 stuurde de Belastingdienst dit gedeelte van het controlerapport per fax aan verzoekers belastingadviseur. In het controlerapport was onder meer het volgende opgenomen:

"...**1.2. Bedrijfsgebeuren** De activiteiten van de onderneming bestonden vanaf 1990 uit de handel in personenauto's en motoren. De onderneming werd uitgeoefend in de vorm van een eenmanszaak. (...) Deze activiteiten zijn volgens de jaarstukken eind 1993 gestaakt. Ook had belastingplichtige in deze jaren een gelijksoortige onderneming in Duitsland (...). Tevens is er in geringere mate opbrengst van verhuur van een paardentram en midget-golf bij het theehuis (...). **2.1 Balanspost omzetbelasting** De schuld omzetbelasting bedraagt volgens de balans van 31-12-1994 f -9.196 Dit bedrag is als volgt opgebouwd: aanvullende aangifte 1992 f -2.382 aanvullende aangifte 1993 f -5.898 aanvullende aangifte 1994 f - 916 verschil f 0 Deze bedragen werden in 1995 via het OB-nummer (...) t.n.v. (besloten vennootschap X; N.o.) teruggevraagd. Dit is in principe niet juist aangezien dit bedrijf nooit daadwerkelijk activiteiten heeft gehad. Er is echter door de adviseur verzuimd om een omzetbelastingnummer aan te vragen voor de eenmanszaak. Daardoor werden de aangiften gemakshalve op het OB-nummer van de B.V. teruggevraagd. Ik corrigeer de balanspost omzetbelasting als volgt:
Door de correcties genoemd in dit rapport dient de balanspost met een totaalbedrag aan meer schuld ad f 23.607 te worden gecorrigeerd. (...) **3.1 Winstbepaling autohandel Nederland** Zowel in Nederland alsook in Duitsland was belastingplichtige eigenaar van een bedrijf dat voornamelijk handelde in auto's en motoren. In Nederland werden de auto's en motoren ingekocht, gerepareerd door derden en uitgevoerd naar het bedrijf van

belastingplichtige in Duitsland. Voor het bedrijf in Nederland dient een normale winstopslag te

worden gerekend voor de verkoop van de voertuigen naar het buitenland. Door belastingplichtige wordt echter de netto-inkoopprijs als verkoopprijs naar het buitenland gehanteerd. Dit is in tegenspraak met het goed koopmansgebruik. De winst is op deze wijze geheel gerealiseerd in het bedrijf in Duitsland. Indien een normaal redelijke en gebruikelijke opslag van 10% wordt gehanteerd op de inkoop en vervoerskosten krijgen we de volgende winstverschuiving van het Duitse naar het Nederlandse bedrijf. 1991 1992 1993 geboekte verkoop buitenland 186.185 210.265 157.292 vrachtkosten transporteren 13.250 10.008 0 ----- ----- ----- Totaal kostprijs 199.435 220.273 157.292 winstopslag 10% 19.943 22.029 15.729 De vrachtkosten worden normaliter gewoon doorberekend aan de afnemer, zodat deze kosten ook dienen te worden bijgeteld bij de verkoopopbrengst van het Nederlands bedrijf. **correctie 1991**: meer winst f 19.943 + f 13.250 = f 33.193 **correctie 1992**: meer winst f 22.027 + f 10.008 = f 32.035 **correctie 1993**: meer winst f 15.729 + f 0 = f 15.729 ..." 5. Verzoekers belastingadviseur diende op 24 mei 1996 bij de Belastingdienst pro forma bezwaarschriften in tegen de aan verzoeker opgelegde naheffingsaanslag omzetbelasting en navorderingsaanslagen inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen. Op 22 augustus 1996 vulde de belastingadviseur deze bezwaarschriften aan.

6. Op 23 september 1996 had verzoekers belastingadviseur met de Belastingdienst een onderhoud naar aanleiding van de door hem ingediende bezwaarschriften.

7. Bij brief van 18 november 1996 deelde verzoekers belastingadviseur de Belastingdienst het volgende mee:

"...Naar aanleiding van onze bespreking, d.d. 23 september j.l., (...), zou u ons de gemaakte afspraken per omgaande schriftelijk bevestigen. Tevens zou op korte termijn een nieuwe afspraak worden gemaakt, om e.e.a. af te kunnen ronden. Tot op heden hebben wij echter nog niets van u ontvangen of vernomen.

Wilt u ons hierover informeren?..."

8. De Belastingdienst deelde verzoekers belastingadviseur op 15 januari 1997 schriftelijk het volgende mee:

"...In aansluiting op onze bespreking geef ik hierbij de gemaakte afspraken weer:

1991 Winstopslag autobedrijf in Nederland Over de toerekening van de kosten aan de Duitse vaste inrichting bestaat in principe geen verschil van mening. Dit zou u nog overleggen met (verzoeker; N.o.). U kon zich verder **niet** vinden in de winstopslag in Nederland. Ik heb u medegedeeld, dat u hierop zou terugkomen. Dit geeft aanleiding tot de volgende opmerkingen:

In internationale verhoudingen is het gebruikelijk dat bij handelsverkeer tussen de onderneming in Nederland en de onderneming in Duitsland de directe methode wordt gehanteerd. Deze methode houdt in, dat de winst wordt bepaald alsof de onderneming in Nederland een zelfstandige onderneming is. In het kader hiervan kan ik verwijzen naar de

Vakstudie Vennootschapsbelasting, artikel 17, aantekening 25 en volgend. Indien de winst niet op een normale manier kan worden vastgesteld, dan komt de cost plus methode naar voren. Een winststopslag van 10%, zijnde de winststopslag bij een normale winstberekening is zeer wel verdedigbaar. Uit informatie uit het team waarin de autohandel is opgenomen, is mij gebleken, dat een winst, welke wordt behaald op de export van auto's naar het voormalige oostblok in de periode aanzienlijk hoger heeft gelegen. Gezien het bovenstaande zal het inkomen op dit onderdeel niet worden verlaagd. **Privéverkoop antiek** Deze verkoop zou volgens u te maken hebben gehad met de echtscheiding. U zou het echtscheidingsconvenant toezenden. Tevens zou u de kopieën doen toekomen van de advertentie van 7-5-1991 (...) en van 12-1-1991 (...). Indien wordt bewezen (er is sprake van omkering van bewijslast) dat de antiekverkoop een privéaangelegenheid is, dan zal hierop een nadere overweging plaats vinden. Zonder bewijsstukken blijft het inkomen in stand.

(...) **1992 Invoer antiek** Tijdens de bespreking werd door u de vrachtbrief met de vermelding 10.000 kg antiek getoond. Het is niet gebleken (omkering bewijslast) dat het oude auto's betreft. De correctie op dit onderdeel blijft, indien niet anders blijkt, in stand. **meer winst autohandel i.v.m. negatieve kassen** Tijdens het gesprek is niet gebleken, dat dit onderdeel onjuist is. **Oldsmobile Tornado** Van deze auto zijn de historische gegevens opgevraagd. Uit deze gegevens komt naar voren, dat de auto op 7 april 1992 op naam is gesteld van B. te Enschede. Hieruit blijkt dat de betreffende auto is verkocht en **niet** naar de sloop is gegaan. De correctie blijft in stand. (...) **1993 Emigratie** Uit informatie uit bevolkingsregister is gebleken, dat (verzoeker; N.o.) per 1 september 1993 is uitgeschreven uit het bevolkingsregister. De vermelding van Einwohnermeldeamt van 15-9-1994 geeft aan, dat hij vanaf 1-4-1992 zou hebben verbleven in Duitsland. Kennelijk heeft hij zich met terugwerkende kracht laten inschrijven. Artikel 4 van de Algemene Wet Rijksbelastingen vermeldt: Waar iemand woont, wordt naar de omstandigheden beoordeeld. Omdat (verzoeker; N.o.) in het gehele jaar 1992 in Nederland actief was en ook in Nederland verbleef, ga ik er vanuit dat in ieder geval nog sprake is van binnenlandse belastingplicht met buitenlands inkomen. In 1993 zouden we er vanuit kunnen gaan dat (verzoeker; N.o.) buitenlands belastingplichtige is met een binnenlands inkomen. Volgens de jaarrekening 1993 is er in Nederland kennelijk een vaste inrichting, waaruit (verzoeker; N.o.) zijn onderneming

heeft gedreven. Voor de winstberekening houdt dit in, dat in Nederland de winst van de vaste inrichting en de overige Nederlandse inkomensbestanddelen dienen te worden belast. De winst Duitsland wordt dan niet in het inkomen verwerkt. (...) **1994** (...) Gezien de omzet van f 1.277 in 1994 is het niet aannemelijk, dat (verzoeker; N.o.) 1225 uren in zijn onderneming heeft gewerkt. Vandaar dat de zelfstandigenaftrek zal moeten geweigerd. **Beslag inventaris Theehuis** (...) Er is sprake geweest van het leggen van beslag op de inventaris van het theehuis. Voor zover ik kan nagaan heeft er geen beslaglegging plaatsgevonden op de inventaris van het Theehuis (...). De reden hiervan is gelegen in de

omstandigheid dat v.o.f. P de executiewaarde van de roerende zaken ad f 12.500 heeft betaald aan de Belastingdienst. De betaling is afgeboekt op de aanslag inkomstenbelasting 1989..."

9. Op 20 februari 1997 had verzoekers belastingadviseur naar aanleiding van de brief van de Belastingdienst van 15 januari 1997 op zijn kantoor een onderhoud met de medewerkers T. en H. van de Belastingdienst. Verzoeker en zijn raadsman woonden dit onderhoud bij. Tijdens dit onderhoud werd de volgende overeenkomst ondertekend door verzoeker en zijn belastingadviseur en de beide belastingmedewerkers:

"...Ondergetekenden, (...) komen het volgende overeen:

De aanslagen I.B./ O.B. 1991 t/m 1994 worden vastgesteld conform de brief van 15-1-1997. De aangiften I.B./ O.B. 1995 en 1996 worden conform de ingeleverde aangiften vastgesteld. Na vaststelling van de bovengenoemde aanslagen zal (verzoeker; N.o.) een verzoek om kwijtschelding doen. In het verzoek om kwijtschelding zal de betaalde Duitse belasting mee worden gewogen. Het verzoek om kwijtschelding zal door de ontvanger op basis van de normale normen worden behandeld. Na vaststelling van de aanslagen wordt afgezien van bezwaar en beroep voor bovengenoemde jaren..."

10. Bij brief van 15 augustus 1997 deelde de Belastingdienst aan verzoekers belastingadviseur zijn afwijzende reactie mee op het op 23 juli 1997 namens verzoeker gedane verzoek om kwijtschelding van de naheffingsaanslag omzetbelasting over de periode van 1 januari 1991 tot en met 31 december 1994, de definitieve aanslagen inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen over 1992, 1993, 1994, 1996 en de navorderingsaanslag inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen 1991. De Belastingdienst schreef het volgende:

"...

Belasting Aanslagnummer Bedrag Kosten Rente Inkomensheffing 1996 69852200.H.66 F. 70449,- F. 0,- P.M. Inkomensheffing 1994 69852200.H.46 F. 4147,- F. 0,- P.M.

Inkomensheffing 1993 69852200.H.36 F. 17911,- F. 0,- P.M. Inkomensheffing 1991

Inkomensheffing 1992 Omzetbelasting 69852200.H.17 69852200.H.26 760001 F. 44985,- . 27139,-

. 28038,37 F. 0,-

. 2503,-

. 0,- P.M.

. M.

. M. Ik wijs uw verzoek om kwijtschelding af om de volgende redenen:

- Kwijtschelding van belastingaanslagen welke direct verband houden met de uitoefening van het bedrijf wordt slechts in zeer bijzondere situaties verleend. Kwijtschelding wordt in het algemeen niet verleend omdat de ondernemer die zijn fiscale verplichtingen niet behoeft na te komen daardoor in een gunstiger positie kan komen te verkeren dan andere ondernemers die hun fiscale verplichtingen wel nakomen. Daarnaast zou de fiscus gaan optreden als subsidieverlener als belastingen welke van derden zijn ingehouden of aan derden in rekening zijn gebracht met het doel deze belastingen af te dragen aan de

ontvanger, niet behoeven te worden betaald. - Er is een tegoed op de bank wat aangewend kan worden voor betaling van de belastingschuld. - Er wordt een teruggaaf omzetbelasting geclaimd, deze zal eerst afgeboekt worden van de schuld. - Er is een (gedeeltelijke) betalingscapaciteit die aangewend kan worden voor de betaling van de belastingschuld. - Het is aan belastingschuldige te wijten dat (althans een deel van) de aanslagen niet betaald worden. Er is een aanzienlijk banktegoed geweest wat niet is aangewend voor betaling van de belastingschuld. - Andere crediteuren hebben wel een betaling ontvangen terwijl de belastingschuld preferent is boven die crediteuren. In een dergelijk geval wordt er geen kwijtschelding verleend voor de belastingschuld..."

11. Bij brief van 27 augustus 1997 deelde verzoekers belastingadviseur de Belastingdienst/Directie ondernemingen Noord (hierna: de Directie) het volgende mee: "...Namens (verzoeker; N.o.) kom ik hierbij bij u in beroep tegen:

De uitspraak van de Ontvanger van Belastingdienst/Ond. Emmen op het verzoek van kwijtschelding d.d. 23 juli 1997, van welke uitspraak het afschrift is gedagtekend 15 augustus 1997. Een kopie van de uitspraak op het verzoekschrift doe ik u hierbij toekomen. Alvorens tot een gedegen motivatie te komen van dit beroepschrift vraag ik u, ons uit te willen nodigen voor een persoonlijk onderhoud..."

12. Op 7 oktober 1997 stelde de Directie verzoekers belastingadviseur in de gelegenheid het op 27 augustus 1997 ingediende beroepschrift mondeling toe te lichten. Verzoeker en zijn raadsman waren daarbij aanwezig. De Directie maakte van dit onderhoud een verslag, waarin het volgende was opgenomen:

"...(Verzoeker, zijn belastingadviseur en raadsman; N.o.) zijn het niet eens met de negatieve beslissing van de ontvanger op het ingediende verzoek om kwijtschelding. Op eigen verzoek was er bij (verzoeker; N.o.) een controle ingesteld. Tijdens de eindcontrole-bespreking met de heren H. en T. van de Belastingdienst/ Ondernemingen Emmen bleek dat er forse correcties waren toegepast. Volgens (verzoekers belastingadviseur; N.o.) waren deze correcties onterecht. Er werden dan ook bezwaarschriften ingediend. Naar aanleiding van deze bezwaarschriften deden de heren H. en T. echter het voorstel akkoord te gaan met de aanslagen en het bezwaar in te trekken. Zij zouden er voor zorgen dat de belastingschuld zou worden kwijtgescholden. Volgens (de belastingadviseur; N.o.) deden de heren H. en T. dit voorstel omdat er wat "schoonheidsfoutjes" gemaakt zouden zijn. Op 20 februari 1997 is er door (verzoeker en zijn belastingadviseur, de heren H. en T.; N.o.) een overeenkomst getekend. Er is echter mondeling iets nader afgesproken wat niet in deze overeenkomst is opgenomen. De heren H. en T. hebben het vertrouwen gewekt dat een en ander geregeld zou worden. (Verzoeker, zijn belastingadviseur en raadsman; N.o.) willen dat er uitvoering wordt gegeven aan de gemaakte mondelinge afspraken..."

13. Op 6 november 1997 berichtte de ontvanger van de Belastingdienst de Directie het volgende:

"...Hierbij ontvang je een afschrift van het controlerapport en een afschrift van de gesloten overeenkomst. Bij deze overeenkomst wil ik nog opmerken dat collega T. wederom bevestigde dat de overeenkomst het gesprek met de accountant en belastingschuldige

juist weergaf..."

14. De Directie deelde verzoekers belastingadviseur bij brief van 10 december 1997 het volgende mee:

"...Het beroepschrift werd niet ontvangen binnen de termijn van tien dagen na dagtekening van de beschikking van de ontvanger, zodat het beroep niet ontvankelijk is. Overigens heb ik het beroep ambtshalve wel beoordeeld alsof het tijdig was ingediend. Teneinde een mondelinge toelichting op het beroep te geven heeft u de wens geuit om door mij gehoord te worden. De hoorzitting heeft op 7 oktober 1997 op mijn kantoor plaatsgehad. Een afschrift van het hoorverslag heeft u reeds ontvangen. Tijdens de hoorzitting zijn inhoudelijk geen argumenten tegen de beschikking van de ontvanger aangevoerd. De beslissing van de ontvanger is geheel in overeenstemming met het door de Belastingdienst gehanteerde kwijtscheldingsbeleid, zoals dit is neergelegd in artikel 26 van de Leidraad Invordering 1990. Op grond hiervan bestaat er dan ook geen aanleiding om aan het beroep tegemoet te komen. Gedagtekend 20 februari 1997 is er door u en uw cliënt een overeenkomst getekend met de Belastingdienst die werd vertegenwoordigd door de controlerende ambtenaren, de heren H. en T. Door u wordt aangevoerd dat er naast de schriftelijke overeenkomst ook mondelinge afspraken gemaakt zouden zijn. Deze mondelinge afspraken zouden bij u en uw cliënt de verwachting hebben gewekt dat kwijtschelding verleend zou worden. In deze bewering heb ik aanleiding gevonden om een nader onderzoek in te stellen. Het nader onderzoek heeft geen nieuwe feiten opgeleverd. De betrokken ambtenaren stellen dat geen andere afspraken zijn gemaakt dan die schriftelijk vastgelegd zijn in de overeenkomst van 20 februari 1997. Als ik het voorgaande in overweging neem, zie ik geen aanleiding om aan het beroep tegemoet te komen..."

B. Standpunt van verzoeker en zijn belastingadviseur

Het standpunt van verzoeker en zijn belastingadviseur is verwoord

in de klachtformulering onder **KLACHT**. Daarbij deelde verzoekers belastingadviseur in het verzoekschrift het volgende mee:

"...Op 20 februari 1997 zijn de heren H. en T. van de Belastingdienst bij ons op kantoor gekomen. Bij dit gesprek waren (...) ook aanwezig (verzoeker en zijn raadsman; N.o.). Verschillende punten werden doorgenomen. Als voorbeeld willen wij u geven:

1991: Het bijgetelde buitenlandse inkomen, ad f 70.417,-- is niet bij het berekenen van de verschuldigde belasting weer in mindering gebracht. Dit is een fout van de fiscus. **1992:** - De bijgetelde correctie van de vaste lasten (...) ad f 4.500,- was al overeenstemming mee dat deze zou vernietigd worden. - De correctie m.b.t. (...) onkosten van bedrijfspaarden, was ook reeds overeenstemming, dat deze correctie vernietigd zou worden. - In de berekening van het belastbaar inkomen was een bedrag bijgeteld van f 33.681,--. Dit was nergens berekend of toegelicht. Volgens de heren controleurs is het een vergissing van de fiscus geweest. - Het bedrag, ad f 33.681,-- moet zijn f 2.594,-- zijnde een correctie op de Wet Oord. - Dus minder belastbaar inkomen ad. f 31.087,-- hadden wij ook al een akkoord over. **1994:** Er was een bedrag door de fiscus gecorrigeerd van f 50.000,-- zijnde de winst behaald in Duitsland. Tijdens de bespreking werd deze correctie teniet gedaan, en zou

komen te vervallen. Met vorenstaande punten was de fiscus reeds accoord gegaan. Op een vraag onzerzijds, waarom in 1994 een beslag op de inventaris van het Theehuis (...) niet openbaar is verkocht, doch onderhands een deal is gesloten met derden werd door de heren controleurs erg terughoudend gereageerd. De complete inventaris (nieuwwaarde +/- f 300.000,-) is voor f 12.500,- door de fiscus "weggegeven". Toen door ons doorgevraagd werd, hoe dit mogelijk is geweest en dat ons inziens (verzoeker; N.o.) een forse financiële strop hierdoor in de schoenen is geschoven, kwamen de heren controleurs met de mededeling dat ze het nog wel even willen navragen hoe dit mogelijk is geweest, maar eigenlijk hadden ze ook nog een ander voorstel. Dit voorstel luidde en werd als volgt ingeleid:

Gezien de problemen die er zijn met betrekking tot de controle en het bezwaar hierop, dat reeds verschillende punten overeenstemming over is, maar dat er toch ook nog verschillende zijn, waar niet, zal het waarschijnlijk een beroepskwestie worden (dit werd door ons bevestigd). Daarom wilden ze het volgende voorstellen: (verzoeker; N.o.) ziet af van verder bezwaar en beroep, de opgelegde naheffingsaanslagen blijven zo ze opgelegd zijn en dan zullen zij (de heren H. en T.; N.o.) ervoor zorgen dat de aanslagen worden kwijtgescholden. (Verzoeker; N.o.) vond dit een voorstel wat hem wel paste, immers, hij hoeft geen extra kosten meer te maken voor een eventuele beroepsprocedure, etc. Er is toen accoord gegaan onder de voorwaarde, dat het direct op schrift zou worden gezet. (De heer T.; N.o.) heeft dit gedaan, echter, hij zei dat vermeld moest worden, dat de normale procedure ingevolge het kwijtscheldingsbeleid gevolgd zou worden, omdat hij anders een precedent zou schapen, maar dat dit gewoon een papieren formaliteit was. Zij (...) zouden de zaak op de afgesproken wijze kortsluiten. Wij konden er 100% van uitgaan, dat (verzoeker; N.o.) de aanslagen zou worden kwijtgescholden..."

C. Standpunt van de Belastingdienst/Directie ondernemingen Noord

Naar aanleiding van de klacht deelde de Belastingdienst/Directie ondernemingen Noord het volgende mee:

"...De wijze waarop is onderzocht in hoeverre mondelinge toezeggingen zijn gedaan aan verzoeker, beperkt zich tot het opvragen van het controlerapport, dat overigens geen nieuwe feiten bevatte en het confronteren van de bij het boekenonderzoek betrokken ambtenaren met de bewering van verzoeker dat er afspraken zouden zijn gemaakt die niet zijn vastgelegd in de overeenkomst van 20februari 1997. (De ontvanger; N.o.) van de Belastingdienst/ Ondernemingen Emmen deelde schriftelijk mede, dat zijn collega T. wederom bevestigde dat de overeenkomst het gesprek met de accountant en de belastingschuldige juist weergaf. Uw vraag welke betekenis moet worden toegekend aan de passage, die in de op 20 februari 1997 gesloten vaststellingsovereenkomst is opgenomen over kwijtschelding van de bewuste belastingaanslagen is geplaatst in een bepaald kader. In het licht van de zinsnede dat het door de verzoeker in te dienen verzoek om kwijtschelding door de Belastingdienst op basis van de normale normen zal worden gehandeld, wil ik daaromtrent het volgende opmerken. De betekenis van de overeenkomst

van 20 februari 1997 is gelegen in de heffingstechnische aspecten. Een van de betrokken controle

ambtenaren verklaarde dat belanghebbende er mondeling op is gewezen dat niet aan de bezwaren zou worden tegemoetgekomen. Belanghebbende heeft toen, mede ter voorkoming van tijdrovende en kostbare procedures (beroep was immers nog mogelijk) besloten om de bezwaarschriften in te trekken. De controleambtenaren hebben belanghebbende toen attent gemaakt op de mogelijkheid van een verzoek om kwijtschelding. De controleambtenaar benadrukt nogmaals, dat hij er in het gesprek nadrukkelijk op heeft gewezen dat de beslissingsbevoegdheid met betrekking tot het verzoek om kwijtschelding niet bij hem maar bij de invorderingsmedewerker (de ontvanger) ligt. Toezeggingen zijn niet gedaan. Er wordt verklaard dat aan de overeenkomst geen andere betekenis kan worden toegekend dan zijnde een verkorte weergave van het gesprek. Dit werd schriftelijk vastgelegd omdat de intrekking van een bezwaarschrift een schriftelijke vastlegging vereist..."

D. Verklaringen van verzoeker, zijn belastingadviseur en zijn raadsman

1. Ten overstaan van twee medewerkers van het Bureau Nationale ombudsman legde verzoeker de volgende verklaring af:

"Ik heb inderdaad eerder problemen met de Belastingdienst gehad. Dat was vanwege een betalingsachterstand met betrekking tot de aanslag inkomstenbelasting 1989. Ik had toen het theehuis, wat ik had, verkocht aan de Vereniging Natuurmonumenten. Over de betalingsachterstand heb ik contact gehad met dezelfde ontvanger, die nu de beslissing van 15 augustus 1997 heeft afgegeven. De aanslag 1989 van ongeveer f 500.000 was onjuist en dit bedrag werd teruggebracht naar f 250.000. Om deze aanslag te betalen heb ik toen het aandeel in het eigendom van een pand in Meppel verkocht; de opbrengst daarvan is rechtstreeks naar de fiscus gegaan. Verder heb ik geen problemen met de Belastingdienst gehad terwijl ik vanaf 1979 ondernemer ben. In 1993 heb ik zelf gevraagd aan de Belastingdienst om een boekenonderzoek in te stellen. Het duurde anderhalf jaar voordat dit daadwerkelijk gebeurde. Wanneer ik het controlerapport heb gekregen, weet ik niet. Ik dacht ongeveer f 43.000 van de fiscus nog tegoed te hebben. Tijdens de bespreking van 20 februari 1997 zijn steeds de verschillen tussen mij en mijn belastingadviseur aan de ene kant en de Belastingdienst aan de andere kant besproken. Ik weet niet meer welke van de twee belastingmedewerkers het meest het woord voerde; ik kan mij de naam bij het gezicht niet meer herinneren. Ik zat tijdens de bespreking naast een belastingmedewerker aan de tafel. In het begin stelden de belastingmedewerkers zich vrij hard op,

maar in de loop van het gesprek werd dit beter. Mijn belastingadviseur had goede argumenten voor zijn visie. Volgens de fiscus was er altijd teveel belasting betaald in Duitsland; de Nederlandse Belastingdienst kon dat terugvorderen van de Duitse Staat. Dit was een van de punten die bijdroeg tot het voorstel van de kwijtschelding. Het andere punt

betrof de afkoopsom waarmee zij de inventaris van het door mij verhuurde theehuis hadden verkocht. Dit punt had mijn juridisch adviseur in de bespreking ingebracht. Zij hebben beslag gelegd op de huurpenningen en wilden beslag leggen op de inventaris. Voor f 12.500 zijn zij akkoord gegaan om geen beslag te leggen op de inventaris. Van dit alles was ik niet op de hoogte. De Belastingdienst beweerde dat zij niet wisten waar ik verbleef. Zij hadden dat direct aan mijn belastingadviseur kunnen vragen. Toen kwam het voorstel van de medewerkers van de Belastingdienst dat ik kwijtschelding zou vragen voor de aanslagen waar wij over spraken. Dat ik geen kwijtschelding heb gekregen, is volgens mij direct terug te voeren op rancune van de ontvanger van de Belastingdienst. Die dacht dat ik de boel wilde verneuken, maar als ik dat had gewild, had ik natuurlijk niet zelf een boekenonderzoek aangevraagd. Nogmaals, ik heb nooit noemenswaardige problemen gehad met de fiscus. Ik denk dat de man die naast mij zat, met het kwijtscheldingsvoorstel kwam, want die voerde het meeste het woord. Zij wilden alles maar op nul zetten. Daarmee bedoel ik te zeggen dat ik niets meer hoefde te betalen aan de Belastingdienst en ik ook niets meer tegoed had van de Belastingdienst. Ik heb toen ook gezegd dat ik dan alles tot 31 december 1996 wilde afwerken; ik wilde vanaf 1 januari 1997 met een schone lei beginnen. Daarbij kreeg ik de indruk dat zij ook van deze kwestie afwilden; zij hadden erkend dat er fouten waren gemaakt en één van de belastingmedewerkers was ook overgeplaatst naar een andere afdeling. De insteek van de afspraak die wij maakten, was dat ik kwijtschelding zou krijgen van de desbetreffende aanslagen en dat de aanslag omzetbelasting van f 3700 zou worden verrekend. Bij het maken van deze afspraak ben ik wat betreft de aanvaardbaarheid voor mijn eigen positie afgegaan op het oordeel van mijn belastingadviseur. Ik moest daar op kunnen vertrouwen. Toen het op een gegeven moment duidelijk was dat we het zo zouden doen, is de afspraak met zijn vijven gezamenlijk op papier gezet. Mijn belastingadviseur vroeg aan de belastingmedewerkers hoe zij het op papier wilden hebben. Daarna is een en ander in klad opgesteld en dat is later door het secretariaat van het kantoor van mijn belastingadviseur uitgetypt. Ik ging ervan uit dat de kwestie zo was geregeld. Iedereen was opgelucht. Ik had de indruk dat de belastingmedewerkers de kwijtschelding van de aanslagen voorstelden zodat de kwestie daarmee was afgedaan. Zij zouden de

kwijtschelding van de aanslagen zelf kunnen regelen. Pas bij de Directie ondernemingen Noord hoorde ik wat feitelijk mogelijk was. De afspraak die wij hebben gemaakt, staat als zodanig niet op papier; mijn juridisch adviseur heeft tijdens de bespreking de suggestie gedaan om een en ander op papier te zetten. Eén van de twee belastingmedewerkers heeft de afspraak op papier gezet. De aangifte over 1996 was op dat moment nog niet ingediend en er kon worden volstaan met een aangifte in kladvorm. In 1996 had ik van de Vereniging Natuurmonumenten nog f 250.000 gekregen. Ik vind het onbegrijpelijk dat het zo is gelopen. Ik vraag mij ook af waar ik dit aan heb verdiend. Als dit niet allemaal was gebeurd, was ik nu nog steeds ondernemer geweest. Ik heb nu een AAW-uitkering van f 1261."

2. Ten overstaan van twee medewerkers van het Bureau Nationale ombudsman legde

verzoekers belastingadviseur de volgende verklaring af:

"Het gesprek dat ik in het bijzijn van (verzoeker; N.o.) en (zijn raadsman; N.o.) op 20 februari 1997 heb gevoerd met de heren H. en T. van de Belastingdienst/Ondernemingen Emmen betrof een aantal naheffings- en navorderingsaanslagen omzet- en inkomstenbelasting over verschillende jaren. Van belang is dat verzoeker eerder problemen heeft gehad met de fiscus. Hij heeft in 1989 het door hem geëxploiteerde theehuis annex speeltuin en midgetgolfbaan verkocht aan de Vereniging Natuurmonumenten. Dit theehuis huurde hij weer terug van de Vereniging en huurde hij door aan anderen, die het daadwerkelijk exploiteerden. De koopprijs is door de Vereniging in vijf jaarlijkse termijnen aan verzoeker betaald. Na de verkoop van het theehuis heeft verzoeker een autohandel in Duitsland opgezet. Hij verbleef daardoor vaak in Duitsland. Daarbij speelde dat verzoeker in die tijd van zijn vroegere echtgenote scheidde. De problemen ontstonden met de invordering van de aanslag inkomstenbelasting 1989, waarin de belastingheffing over de door verzoeker ontvangen koopprijs was begrepen. Ik heb samen met verzoeker toentertijd een gesprek gehad met de ontvanger van de Belastingdienst/Ondernemingen Emmen. Dit is dezelfde medewerker die nu de beslissing van 15 augustus 1997 op het verzoek om kwijtschelding heeft genomen. De ontvanger ging er in dit gesprek ervan uit dat verzoeker onder het betalen van de opgelegde aanslag 1989 trachtte uit te komen door met onbekende bestemming naar het buitenland te gaan. Uiteindelijk heeft verzoeker aan zijn verplichtingen voldaan. Volgens mij is de ontvanger dan ook bevooroordeeld ten opzichte van verzoeker. In 1993 hebben verzoeker en ik de Belastingdienst verzocht om een

boekenonderzoek over de jaren vanaf 1990 in te stellen. Aan dit verzoek werd, pas na herhaald aandringen, in 1996 voldaan. De controle werd gedaan door de heren H. en T. Tijdens de boekencontrole hadden zij over verschillende punten vragen aan ons. Op een gegeven moment kwam verzoeker met een aantal navorderings- en naheffingsaanslagen bij ons op kantoor. Op dat moment was het controlerapport niet aan ons verstuurd. De Belastingdienst heeft dat toen aan ons gefaxt. Er zijn eerst pro forma bezwaarschriften ingediend tegen de opgelegde belastingaanslagen. Later is de motivering daarvan aan de Belastingdienst meegedeeld. Over de punten in de bezwaarschriften heb ik een aantal malen contact gehad met de Belastingdienst. Dit leidde tot de brief van 15 januari 1997 van de Belastingdienst, die ik u hierbij in kopie overleg. Naar aanleiding van deze brief heb ik opnieuw contact opgenomen met de heer T. van de Belastingdienst. Op initiatief van hem kwam de afspraak tot stand voor een bespreking op 20 februari 1997, om opnieuw de hele zaak te bekijken. Op verschillende punten waren wij het niet met het standpunt van de Belastingdienst eens. In het controlerapport zat daarnaast naar onze mening een aantal onjuistheden. In de loop van het gesprek is de heer T. met het voorstel gekomen om door middel van kwijtschelding van de aanslagen alles te regelen. Daarbij speelde mee dat in het verleden voor de invordering van de aanslag inkomstenbelasting 1989 beslag zou worden gelegd op de inventaris van het theehuis. Om dit beslag af te wenden hadden de derden, die het theehuis van verzoeker huurden en het exploiteerden, aan de

Belastingdienst het voorstel gedaan om f 12.500 te betalen. De Belastingdienst is met deze afkoop akkoord gegaan. De heer T. zou een en ander hierover uitzoeken, omdat de inventaris veel meer waard was. Hij wist niet of deze afkoopsom volgens de regels was aanvaard. Tijdens het gesprek zijn de verschillende punten van het controlerapport met elkaar besproken. Wij gingen met een aantal zaken niet akkoord en dit zou tot beroepschriften leiden. Toen kwam de heer T. met zijn voorstel. Zij zouden regelen dat de aanslagen zouden worden kwijtgescholden. De heer T. heeft een en ander op papier gezet en dat is hier door het secretariaat direct uitgetypt. Er is ook nog afgesproken dat alles zou worden bijgewerkt tot 31 december 1996. Op dat moment was het aangiftebiljet over 1996 echter nog niet aan verzoeker uitgereikt. De gegevens daarvan heb ik via een print aan de Belastingdienst verstrekt. De bedoeling was duidelijk dat alles zou worden rechtgetrokken en wij zouden niet in beroep gaan. Wel zou er een verrekening plaats vinden van een teruggaaf omzetbelasting over 1995. De heer T. was de woordvoerder tijdens deze bespreking. Op uw vraag of ik nogmaals een overeenkomst zou ondertekenen als

die van 20 februari 1997, is mijn antwoord waarschijnlijk niet. Ik vertrouwde erop dat de beide heren van de Belastingdienst wat zij mondeling hadden afgesproken met ons, waar zouden maken."

3. Verzoekers raadsman legde ten overstaan van twee medewerkers van het Bureau Nationale ombudsman de volgende verklaring af:

"Mijn rol in de bespreking van 20 februari 1997 met de Belastingdienst/Ondernemingen Emmen is erg klein geweest. Ik ben op verzoek van (verzoeker; N.o.) meegeweest naar deze bespreking. Ik ben niet op de hoogte van zijn boekhouding maar ik heb hem in het verleden al voor diverse zaken bijstand geboden. Zo heb ik namens hem de onderhandelingen gevoerd over de verkoop van zijn theehuis aan de Vereniging Natuurmonumenten. Verzoeker heeft dit theehuis na de verkoop aan de Vereniging weer gehuurd. Die huurovereenkomst van vijf jaar is nog een keer verlengd met vijf jaren. Ik was niet op de hoogte van de boekencontrole en de uitkomsten daarvan. Voor de eerste keer was ik bij deze kwestie betrokken door het bijwonen van de bespreking van 20 februari 1997. Daarvóór ben ik door verzoeker en zijn belastingadviseur op de hoogte gebracht van wat er aan de hand was. Het was mij duidelijk dat naar de mening van de belastingadviseur van verzoeker hij nog geld tegoed had van de fiscus over de desbetreffende jaren terwijl de Belastingdienst meende nog geld tegoed te hebben van verzoeker. In het begin van het gesprek trokken de beide medewerkers van de Belastingdienst hard van leer. De Nederlandse fiscus zou zijn belazerd, er was teveel belasting afgedragen aan de Duitse fiscus. In hoofdzaak vond deze discussie plaats met degene die de boekencontrole had uitgevoerd. Van de beide belastingmedewerkers voerde één van hen overwegend het woord. Op een gegeven moment kwam het voorstel dat als verzoeker zijn bezwaren zou intrekken, dan zouden zij hun uiterste best doen om kwijtschelding van de bewuste aanslagen te regelen. Zij hebben dit zo gezegd, of woorden van gelijke strekking. Ik weet niet meer wie van de beide heren met dit voorstel is gekomen. Bij de bespreking heb ik steeds mij opgesteld als toehoorder; slechts af en toe

heb ik een inbreng gehad. Zo heb ik op een gegeven moment aangegeven dat wij elkaar voor het hof zouden zien. Toen het voorstel kwam van de kwijtschelding was het duidelijk dat er sprake was van een aantal schoonheidsfoutjes. Daar vond toen het voorstel plaats van kwijtschelding van de aanslagen. Zij zouden het regelen. Ik ben bij de ondertekening geweest. De belastingmedewerkers hebben de tekst van de overeenkomst zelf opgesteld en die is hier op het kantoor van verzoekers belastingadviseur uitgetypt. In de overeenkomst staat niet helemaal wat wij met elkaar hadden afge-

sproken. Zij wekten de indruk dat zij het in orde zouden maken. Soms moet je zaken in goed vertrouwen afhandelen en neem je iets niet op papier op. In dit geval waren zij zelf met het voorstel gekomen en waren zij van goede wil. Zij leken opgelucht dat op deze manier de kwestie van verzoeker zou kunnen worden geregeld. Ze waren ver gegaan wat de inhoudelijke kant betrof, want ook het belastingjaar 1996 namen zij in de afspraak mee. Ik heb niet getwijfeld aan hun bevoegdheid. Ik merk nog op dat in deze kwestie meespeelde de lage afkoopsom voor de inventaris van het door verzoeker verhuurde theehuis, die de Belastingdienst had gekregen bij de beslaglegging op deze inventaris." **E.**

Verklaringen van de betrokken ambtenaren van de Belastingdienst/ Ondernemingen Emmen

1. Ten overstaan van twee medewerkers van het Bureau Nationale ombudsman legde medewerker H. van de Belastingdienst/Ondernemingen Emmen de volgende verklaring af: "De opdracht om boekenonderzoek te doen bij verzoeker is eind 1995 bij mij terecht gekomen via de invordering. Verzoeker had op dat moment nog een openstaande belastingschuld. Omdat verzoeker in de veronderstelling verkeerde dat hij nog veel te verrekenen verliezen had, had hij gevraagd om een boekenonderzoek in te stellen. Hij wilde met de fiscus schoon schip maken. Het boekenonderzoek is op 13 februari 1996 begonnen. Ik heb geen eindbespreking met verzoeker en zijn belastingadviseur gehad. Op het moment dat ik bezig was om het controlerapport in concept op te stellen om dit met verzoeker en zijn belastingadviseur te bespreken, is door tussenkomst van de ontvanger besloten om aan de hand van de aanwezige informatie geen eindbespreking te houden en de aanslagen direct op te leggen. Zoals u vertelt, is een aantal van die aanslagen ook direct invorderbaar. Er is toen ook bij mijn weten derdenbeslag gelegd. Omdat geen eindbespreking was gehouden, zaten op een aantal punten nog wel onnauwkeurigheden in het controlerapport. Ik heb het controlerapport aan verzoekers belastingadviseur gefaxt, zodra ik het helemaal gereed had. Verzoekers belastingadviseur heeft op 24 mei 1996 pro forma bezwaarschriften bij de Belastingdienst ingediend en tevens erover geklaagd dat het zo was gelopen. In een bespreking op 12 juni 1996 heeft verzoekers belastingadviseur van mijn teamleider en van mij een verklaring gekregen waarom geen eindbespreking is gehouden. Daarna heb ik, nadat de motiveringen van de bezwaarschriften op 22 augustus 1996 waren ingediend, op 23 september 1996 een onderhoud gehad met verzoekers belastingadviseur om een toelichting te

geven op de bevindingen van het controlerapport. In dit gesprek is een aantal onnauwkeurigheden op ondergeschikte punten, dat reeds ook in de ingediende bezwaarschriften naar voren was gebracht, vastgesteld. Ik heb ook nog gevraagd om ten aanzien van een aantal andere punten aanvullende gegevens te verstrekken. Op de hoofdpunten, met name de winstopslag en de omzetbijboekingen, werd geen overeenstemming bereikt. Naar aanleiding van de gebleken onnauwkeurigheden in het controlerapport hadden de aanslagen moeten worden verminderd, maar uit praktische overwegingen is in de bespreking van 20 februari 1997 in overleg afgesproken om de aanslagen te laten staan. Naar aanleiding van de brief van 15 januari 1997 heeft vervolgens de laatste bespreking op 20 februari 1997 plaatsgevonden. Daarin is een aantal punten achtereenvolgens besproken. Op een gegeven moment kwamen we gezamenlijk tot de conclusie van betalingsonmacht bij verzoeker. De juridisch adviseur van verzoeker had opgemerkt dat verzoeker niets meer had en ook de opmerking dat van een kale kip toch niets meer te plukken viel is in de bespreking gevallen. Aan verzoeker heb ik zelf drie keer de vraag gesteld of er nog geld was om de belastingschuld te betalen. Op deze vragen gaf hij geen direct antwoord, maar hij deelde iets mee in de trant van dat hij nog allerlei schulden had moeten betalen. Van belang is namelijk dat de Belastingdienst in 1996 heeft getracht beslag te leggen op de door verzoeker verkregen gelden van de Vereniging Natuurmonumenten, maar dat dit maar ten dele is gelukt. Voor een bedrag van f 150.000 lukte dit niet, omdat verzoeker één dag voor het leggen van het beslag het geld van de bankrekening heeft gehaald. Vóór het gesprek van 20 februari 1997 had een collega van de invordering mij gevraagd om tijdens de bespreking naar dit bedrag te informeren. Daarom stelde ik de vragen of er nog geld was. Tijdens de bespreking van 20 februari 1997 is ook de afkoop van het beslag in 1995 aan de orde geweest, waarbij voor de inventaris van het theehuis f 12.500 is betaald. Door de belastingadviseur van verzoeker is dit aan de orde gesteld in de trant van dat dit toch ook niet klopte. Wij zijn daar niet inhoudelijk op ingegaan, omdat de gegevens en omstandigheden mij niet bekend waren. De conclusie tussen alle aanwezigen was op een bepaald moment dat wanneer er sprake is van een kale kip, er op basis van de normen mogelijk kwijtschelding kon worden aangevraagd en verkregen. Wij hadden die mogelijkheid van kwijtschelding naar voren gebracht. Ik ontken ten stelligste dat er iets anders op papier is gezet dan tijdens de bespreking van 20 februari 1997 met elkaar is afgesproken. Wij zijn niet bevoegd om in fiscale compromissen zelfstandig en zonder overleg met de ontvanger beslissingen op te nemen dat kwijtschelding zal worden verleend.

Wanneer u mij vraagt waar in deze vaststellingsovereenkomst voor verzoeker de winst zit, is dat niet het geval ten aanzien van het handhaven van de aanslagen over de periode van 1991 tot en met 1994, maar wel in het weggeven van onze mogelijke controle bij het punt dat de aanslagen Inkomsten- en omzetbelasting over de jaren 1995 en 1996 conform de aangiften zouden worden vastgesteld. De aangifte inkomstenbelasting 1996 had ik tijdens de bespreking globaal bekeken. Mijn collega heeft tijdens de bespreking de tekst van de overeenkomst opgesteld. Wij zouden een goed woordje doen met betrekking tot de

kwijtschelding. Na de bespreking hebben wij aan de collega's van de invordering verteld wat wij hadden afgesproken en dat verzoeker een verzoek om kwijtschelding zou indienen. Verder heb ik verteld dat verzoeker geen antwoord had gegeven op de vraag waar het bedrag van f 150.000 was gebleven. Tevens heb ik gemeld dat verzoeker momenteel een uitkering genoot. Wanneer u mij vraagt of ik verrast was dat het kwijtscheldingsverzoek was afgewezen, was dit inderdaad het geval. Ik stond er vreemd van te kijken, maar ik heb weinig of geen verstand van de regels van de invordering. Toen ik de afwijzing van het kwijtscheldingsverzoek las, dacht ik dat de motivering dat geld was onttrokken aan het beslag wel juist zou kunnen zijn. Achteraf begrijp ik dan ook niet dat de adviseurs van verzoeker, wanneer zij dit toch hebben moeten weten, niet hebben onderkend dat geen kwijtschelding zou worden verleend. Wij hebben daarbij nooit gezegd dat gegarandeerd kwijtschelding zou worden verleend. Ik heb ook tijdens de bespreking nooit het besef gehad dat zij de indruk hadden dat zeker kwijtschelding zou worden verleend. Die indruk hebben zij toen niet aan mij laten blijken. Ik sta dan ook nu vreemd te kijken dat verzoeker en zijn adviseurs deze indruk als vaststaand naar voren brengen. Dit is een interpretatie die na de bespreking van 20 februari 1997 blijkbaar zo bij hen is gaan leven. Op uw vraag waar verzoeker tijdens de bespreking zat, durf ik geen stellige uitspraken te doen. Ik weet niet zeker waar hij aan de tafel zat." 2. Medewerker T. van de

Belastingdienst/Ondernemingen Emmen legde ten overstaan van twee medewerkers van het Bureau Nationale ombudsman over het verloop van het met verzoeker en zijn adviseurs op 20 februari 1997 gevoerde onderhoud de volgende verklaring af:

"Ik ben van 1969 werkzaam bij de Belastingdienst. Vanaf 1973 tot en met 1980 ben ik belast geweest met de invordering van belastingaanslagen. In die tijd had ik te maken met Invorderingswet van 1845. Vanaf 1983 ben ik werkzaam in de heffing van de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting. Bij deze zaak van verzoeker ben ik betrokken geraakt, nadat door

de belastingadviseur van verzoeker bezwaarschriften waren ingediend tegen de opgelegde aanslagen. In totaal heb ik twee keer met de belastingadviseur gesproken. De eerste keer was dit op 25 september 1996. In die bespreking zijn de bezwaarschriften doorgenomen, waarbij het belangrijkste punt was om de inkomens over de verschillende jaren vast te stellen. De belangrijkste vraag was in hoeverre er op de overdracht van de gebruikte auto's naar de vaste inrichting in Duitsland van verzoeker een opslag diende te worden gerekend, want verzoeker bracht alle kosten van het opknappen van de auto's ten laste van het resultaat in Nederland maar de verkoopwinsten hield hij in Duitsland. Dit leidde in Nederland in de jaren 1992 en 1993 tot negatieve brutoresultaten. De winsten werden in Duitsland gerealiseerd. Over de winst welke behaald is met de vaste inrichting in Duitsland heeft verzoeker geen enkele informatie verstrekt. Dit was hij echter wel verplicht omdat een belastingplichtige in Nederland over zijn gehele wereldinkomen wordt belast. Op grond van de bepalingen van het Verdrag met Duitsland ter zake van vermijding van dubbele belastingheffing kan voor de winsten welke in de Duitse vaste inrichting zijn gerealiseerd de aftrek elders belast worden verleend. Naar aanleiding van de bespreking van

25september 1996 is er een opstelling gemaakt van de inkomens. Die is terug te vinden in de brief van 15januari 1997. Een paar kleine correcties werden in die brief teruggenomen. Naar aanleiding van het onderhoud van 29 november 1996 heb ik met een collega van de invordering gesproken over het beslag dat in 1995 op de inventaris van het theehuis zou worden gelegd. In de brief van 15januari 1997 heb ik een reactie gegeven op wat de belastingadviseur in de bespreking van 29 november 1996 daaromtrent naar voren had gebracht. Ik weet niet meer op wiens initiatief de afspraak voor de bespreking van 20 februari 1997 tot stand is gekomen. De sfeer in die bespreking was aanvankelijk van beide kanten aftastend. Het doel voor de Belastingdienst in deze bespreking was om het punt van de winstopslag in deze bespreking te handhaven en om te trachten om de hele zaak tot een afronding te brengen. Wanneer u mij vraagt of ik vóór de bespreking van 20 februari 1997 met de ontvanger over verzoekers zaak heb gesproken, kan ik mij dat niet herinneren. Wij spraken elkaar dagelijks. Ook wanneer u mij voorlegt dat mijn collega heeft verklaard dat iemand van invordering van tevoren over verzoekers zaak heeft gesproken, kan ik u niet anders verklaren dan dit wel kan zijn gebeurd. Tijdens de bespreking zaten we op een gegeven moment in een impasse. Ik stelde dat we er zo niet uit zouden komen. De aanslagen zouden gehandhaafd blijven. Verzoeker moest maar beroepschriften indienen om zijn gelijk te krijgen. Hierbij werd ook de

kans van slagen van een procedure ingeschat. Als er toch een gedeelte van de aanslagen in stand zou blijven, zou dat gezien de financiële situatie van verzoeker niet tot een oplossing leiden. Dan zou je het probleem ruim een jaar verder naar voren schuiven. Ik heb toen verzoeker en zijn adviseurs in overweging gegeven om een verzoek om kwijtschelding in te dienen. Na de bespreking heb ik tegen de ontvanger gezegd dat verzoeker een verzoek om kwijtschelding zou indienen. Ik kan mij niet herinneren dat er tijdens de bespreking van onze kant zou zijn gezegd dat wij een goed woordje bij de ontvanger zouden doen met betrekking tot het verlenen van kwijtschelding. Met betrekking tot de motivering van de beslissing om geen kwijtschelding te verlenen, was ik niet verrast. Tijdens de bespreking had ik mij dit niet gerealiseerd. Met mijn kennis uit de invorderingstijd herkende ik deze afwijzingsgronden. De aangifte inkomstenheffing 1996 is op 25 februari 1997 bij de Belastingdienst ingekomen. Ik herinner mij dat ik tijdens de bespreking de ruwe cijfers van deze aangifte heb gezien. Verzoeker en zijn adviseurs zijn akkoord gegaan met deze overeenkomst. De belastingadviseur van verzoeker moet op dit punt het klappen van de zweep kennen; hij draait al jaren lang mee. Voor de Belastingdienst was ook een punt van geven in de overeenkomst dat de fiscus niet meer zou zeuren waar het bedrag van f 100.000 en waar het bedrag van de verkoop van het theehuis was gebleven. De achterliggende gedachte was om door kwijtschelding de heffing elders belast af te doen. Verzoeker had, wanneer wij het principe van de winstopslag handhaafden, naar zijn zeggen te veel Duitse belasting betaald. Ik heb geen idee waar de indruk van verzoeker en zijn adviseurs vandaan komt dat gegarandeerd kwijtschelding zou worden verleend. Volgens mij hebben zij tijdens de bespreking hun kansen ten aanzien van bijvoorbeeld een beroepsprocedure ingeschat. Zij zijn akkoord

gegaan met deze overeenkomst. Met de Directie Ondernemingen Noord heb ik over deze zaak alleen na 15 december 1997, naar aanleiding van de klacht die bij de Nationale ombudsman is ingediend, contact gehad. Nadat u mij deze verklaring hebt voorgelegd, deel ik u ter aanvulling nog mee dat om geen onduidelijkheid te laten bestaan, we het besprokene van 20 februari 1997 schriftelijk hebben vastgelegd in een overeenkomst: De aanslagen IB/OB 1991 t/m 1994 worden vastgesteld volgens de brief van 15-01-1997. De aangiften IB/OB 1995 en 1996 worden conform de ingeleverde aangiften vastgesteld. Er wordt afgezien van bezwaar en beroep. Het verzoek om kwijtschelding zal door de ontvanger op basis van de normale normen worden behandeld. Verzoeker en zijn adviseurs zijn door middel van de ondertekening volledig met de overeenkomst akkoord

gegaan. De achterliggende gedachte was om de problemen van de heffing door te schuiven naar de inning. Verzoeker en zijn adviseurs hebben zich hier volledig in kunnen vinden. De adviseur van verzoeker moet op het punt van kwijtschelding het klappen van de zweep kennen; hij draait al jaren mee. Verzoeker had naar zijn zeggen Einkomenssteuer over de in Duitsland behaalde winsten betaald. We hebben verzoeker in de gelegenheid gesteld dit aan te tonen. Daarom is in de overeenkomst de passage opgenomen dat de betaalde Duitse belasting zal worden meegewogen. Verzoeker heeft omtrent dit punt nooit iets getoond, zoals jaarstukken of belastingaanslagen."

F. Aanvullende verklaring van verzoekers belastingadviseur

Telefonisch legde verzoekers belastingadviseur aan een medewerker van het Bureau Nationale ombudsman de volgende verklaring af:

"Ik ben inderdaad op 12 juni 1997 bij de Belastingdienst te Emmen geweest om te praten over de gang van zaken rond het boekenonderzoek. Verzoeker had namelijk zelf controle aangevraagd en bij het afsluiten van het boekenonderzoek kreeg hij een aantal direct invorderbare aanslagen opgelegd. Ik kan mij herinneren dat de Belastingdienst in dat gesprek van 12 juni 1997 mij een verklaring heeft gegeven voor de gang van zaken en voor het feit dat de aanslagen direct invorderbaar waren verklaard. Ze dachten dat verzoeker naar het buitenland zou willen vertrekken. Er is direct beslag gelegd, maar verzoeker kreeg volgens mij nog geld van de Vereniging Natuurmonumenten. Ik regel voor ongeveer 480 cliënten de aangifte en teken zo nodig bezwaar aan tegen een opgelegde aanslag. Ik ben bekend met de kwijtscheldingsformulieren en het feit dat er een apart formulier voor ondernemers en een ander voor particulieren. In de zaak van verzoeker heeft de Belastingdienst eerst een formulier toegestuurd voor ondernemers en later moest het verzoek worden gedaan op een formulier voor particulieren. Ik weet niet waar dit verschil tussen de formulieren vandaan komt. Wel weet ik dat er een Leidraad Invordering 1990 bestaat, maar die heb ik niet grondig gelezen. Ik ben ervan op de hoogte dat in het algemeen geen kwijtschelding wordt verleend voor zakelijke belastingen. Tijdens de bespreking van 20 februari 1997 zijn de belastingmedewerkers ervan uitgegaan dat verzoeker de opgelegde aanslagen niet zou kunnen betalen. Wanneer u mij vraagt of de belastingmedewerkers tijdens het onderhoud van 20 februari 1997 aan verzoeker hebben gevraagd of hij nog geld had, dan kan ik u vertellen dat vragen van die strekking inderdaad

aan hem zijn gesteld. Ik kan mij niet herinneren hoe vaak deze vragen zijn gesteld, maar zeker een aantal

malen. Verzoeker gaf op deze vragen als antwoord dat hij geen geld had. Alles was immers reeds door de fiscus ingevorderd. Ik bedoel daarmee dat op de verschillende bankrekeningen en op de betaling van de Vereniging Natuurmonumenten beslag was gelegd. Verzoeker wilde aan alle kanten meewerken en heeft geen tegenwerking geboden bij de beslaglegging. Deze beslagen waren vóór de instelling van het boekenonderzoek gelegd. Tijdens de bespreking van 20 februari 1997 moet er ook over het inkomen van verzoeker op dat moment zijn gesproken, want ik kan mij herinneren dat de belastingmedewerkers de opmerking hebben gemaakt in de trant van dat verzoeker zo weinig inkomsten had. In 1996 moet verzoeker een schadevergoeding van de Vereniging Natuurmonumenten hebben ontvangen in verband met de beëindiging van de huur. Daarover heeft verzoeker een gerechtelijke procedure gevoerd. Dit heeft zijn juridisch adviseur geregeld. Ik heb het bedrag van de schadevergoeding in de aangifte van verzoeker over 1996 opgenomen. Het was f 250.000. Ik weet dat verzoeker van dit bedrag een groot aantal schulden heeft betaald. Dit gegeven wisten de belastingmedewerkers ook toen zij de bespreking van 20 februari 1997 hadden. Zij wisten ook dat er op het restant van dit bedrag door de fiscus beslag was gelegd. Verzoeker heeft onder andere de kosten van zijn advocaat betaald, die hij in verband met de gerechtelijke procedure over de beëindiging van de huur had gemaakt. Ik weet vanaf eind februari/begin maart 1997 dat een deel van het bedrag van de schadevergoeding buiten het beslag is gebleven. Maar nogmaals de belastingmedewerkers waren tijdens de bespreking van 20 februari 1997 ervan op de hoogte dat verzoeker van het bedrag dat buiten het beslag was gebleven, zijn schulden aan anderen had betaald. Wij zijn er steeds van uitgegaan dat er een toezegging over het verlenen van kwijtschelding lag; in het andere geval hadden wij in beroep gegaan."

G. Reactie van de Belastingdienst/Directie ondernemingen Noord

Naar aanleiding van de door diverse betrokkenen afgelegde verklaringen deelde de Belastingdienst/Directie ondernemingen Noord mee dat de contacten met belastingmedewerkers H. en T. via de invorderingsmedewerker van de Belastingdienst te Emmen waren gelopen.

Beoordeling

I. . Inleiding

1. Op 20 februari 1997 had verzoeker tezamen met zijn belastingadviseur en zijn raadsman een bespreking met twee medewerkers van de Belastingdienst/Ondernemingen Emmen, waarin de bezwaarschriften

aan de orde waren die verzoeker op 24 mei 1996 had ingediend tegen de belastingaanslagen die waren opgelegd op basis van de uitkomsten van een in februari 1996 gehouden boekenonderzoek. Directe aanleiding voor deze bespreking was een brief van de Belastingdienst aan verzoekers belastingadviseur van 15 januari 1997. Tijdens de bespreking ondertekenden verzoeker, zijn belastingadviseur en de beide belastingmedewerkers een overeenkomst. In deze overeenkomst is onder meer opgenomen: "na vaststelling van bovengenoemde aanslagen zal (verzoeker; N.o.) een verzoek om kwijtschelding doen. In het verzoek om kwijtschelding zal de betaalde Duitse belasting mee worden gewogen. Het verzoek om kwijtschelding zal door de ontvanger op basis van de normale normen worden behandeld. Na vaststelling van de aanslagen wordt afgezien van bezwaar en beroep voor bovengenoemde jaren."

2. Op 15 augustus 1997 heeft de Belastingdienst/Ondernemingen Emmen afwijzend beslist op het verzoek om kwijtschelding van 23 juli 1997. De Belastingdienst/Directie ondernemingen Noord heeft deze beslissing op 10 december 1997 gehandhaafd, nadat op 7 oktober 1997 verzoeker tezamen met zijn belastingadviseur en zijn raadsman zijn beroepschrift mondeling had toegelicht. Tijdens deze bijeenkomst had verzoeker naar voren gebracht dat hetgeen op 20 februari 1997 op schrift was gesteld, niet geheel weergaf wat de Belastingdienst en hij hadden afgesproken. Aan hem zou zijn toegezegd dat kwijtschelding van de desbetreffende belastingaanslagen zou worden verleend. In de brief van 10 december 1997 deelde de Directie daaromtrent mee dat nader onderzoek geen nieuwe feiten had opgeleverd en dat de betrokken ambtenaren stelden dat geen andere afspraken waren gemaakt dan die welke schriftelijk waren vastgelegd in de overeenkomst van 20 februari 1997.

II. . Ten aanzien van de kwijtschelding

1. Verzoeker klaagt er over dat de Belastingdienst/Directie ondernemingen Noord de beslissing van de Belastingdienst/Ondernemingen Emmen heeft gehandhaafd om geen kwijtschelding te verlenen. Volgens verzoeker was op 20 februari 1997 toegezegd dat de aanslagen zouden worden kwijtgescholden.

2. De Directie heeft in reactie op de klacht meegedeeld dat van een toezegging geen sprake is geweest. De schriftelijke weergave van hetgeen is afgesproken, is tevens een verkorte weergave van het onderhoud dat de belastingmedewerkers met verzoeker en zijn adviseurs hadden. De weergave daarvan was juist. In het gesprek hadden de belastingmedewerkers verzoeker en zijn adviseurs er nadrukkelijk op gewezen dat zij niet de beslissingsbevoegdheid

bezaten voor het verlenen van kwijtschelding, maar dat deze berustte bij de ontvanger. De schriftelijke vastlegging van hetgeen was besproken, was vooral ingegeven door het feit dat verzoeker zijn bezwaarschriften introk. Dit diende schriftelijk te worden vastgelegd.

3. De beide bij het onderhoud van 20 februari 1997 betrokken belastingmedewerkers hebben aan de Nationale ombudsman een verklaring afgelegd. Medewerker H. heeft in deze verklaring ten stelligste ontkend dat er iets anders op papier is gezet dan tijdens de

bespreking met elkaar is afgesproken. Er was nooit gezegd dat gegarandeerd kwijtschelding zou worden verleend. Medewerker H. had tijdens het gesprek niet de indruk gekregen dat verzoeker en zijn adviseurs ervan uitgingen dat kwijtschelding zou worden verleend. Tevens geeft medewerker H. in zijn verklaring aan dat tijdens het gesprek een aantal onnauwkeurigheden was vastgesteld die in het controlerapport zaten en in de bezwaarschriften naar voren waren gebracht. Op de hoofdpunten, namelijk die van de winstopslag en de omzetbijboekingen, was geen overeenstemming te bereiken geweest. Tijdens het gesprek was de conclusie getrokken dat er sprake was van betalingsonmacht bij verzoeker. In dat verband hadden hij en zijn collega de mogelijkheid van kwijtschelding naar voren gebracht. Medewerker T. heeft in zijn verklaring aangegeven dat er tijdens de bespreking op een gegeven moment een impasse was ontstaan. De aanslagen zouden blijven gehandhaafd. Gezien de financiële situatie van verzoeker zou dit, ook als na een beroepsprocedure maar een gedeelte van de aanslagen in stand zouden blijven, niet tot een oplossing leiden. Hij had toen verzoeker en zijn adviseurs voorgesteld om een verzoek om kwijtschelding in te dienen. Hij had daarbij gewezen op de rechten die verzoeker had om kwijtschelding te vragen en had opgemerkt dat hij en zijn collega niet de bevoegdheid hadden om te beslissen over kwijtschelding.

4. Tegenover de verklaringen van de belastingmedewerkers staan de verklaringen van verzoeker en zijn beide adviseurs. Verzoeker heeft in zijn verklaring aangegeven dat het voorstel om kwijtschelding te vragen van de belastingmedewerkers afkomstig was geweest. Hij had de indruk gekregen dat zij van de kwestie afwilden en dat zij alles op nul wilden zetten. De insteek was dat kwijtschelding zou worden verkregen. Hij had de indruk gekregen dat de belastingmedewerkers de kwijtschelding zelf konden regelen. Bij het maken van de afspraak met de Belastingdienst was hij afgegaan op het oordeel van zijn belastingadviseur. De afspraak was op papier gezet door een van de belastingmedewerkers. De afspraak die was gemaakt, stond volgens verzoeker niet als zodanig op papier.

De belastingadviseur verklaarde dat het voorstel om door middel van de kwijtschelding alles te regelen, afkomstig was geweest van de belastingmedewerkers. Bij dit voorstel speelde mee dat de Belastingdienst in het verleden een lage opbrengst had verkregen voor de inventaris van het theehuis, door genoeg te nemen met een bedrag van f 12.500 ter afwijding van een beslaglegging op die inventaris. Tijdens het gesprek waren de verschillende punten van het controlerapport besproken. Over een aantal punten was er geen akkoord en dit zou tot beroepschriften leiden. Daarop was het voorstel gekomen van het kwijtschelden van de aanslagen. De belastingmedewerkers zouden regelen dat de aanslagen zouden worden kwijtgescholden. Een van hen had alles daarna op papier gezet. De bedoeling was duidelijk dat alles zou worden rechtgetrokken. De raadsman van verzoeker gaf in zijn verklaring aan dat op een bepaald moment het voorstel was gekomen, dat als verzoeker zijn bezwaarschriften tegen de aanslagen zou intrekken, de belastingmedewerkers hun uiterste best zouden doen om kwijtschelding van de aanslagen te regelen. Dit voorstel kwam toen het duidelijk was dat er sprake was van een aantal

schoonheidsfoutjes bij het vaststellen van de aanslagen. De belastingmedewerkers hadden de tekst van de overeenkomst zelf opgesteld.

5. De verklaringen van verzoeker en zijn adviseurs aan de ene zijde en de verklaringen van de beide belastingmedewerkers aan de andere zijde staan lijnrecht tegenover elkaar op het punt van hetgeen op 20 februari 1997 is afgesproken omtrent kwijtschelding van verzoekers belastingaanslagen. De in de verschillende verklaringen gegeven lezingen over het verloop van het gesprek van 20 februari 1997 lopen zeer sterk uiteen. Wel komt uit de verklaringen duidelijk naar voren dat van beide kanten is gestreefd om tot een oplossing te komen van de gerezen kwestie. Op een aantal punten, namelijk waar er sprake was van onnauwkeurigheden die in het controlerapport nog aanwezig waren, was tussen beide partijen snel overeenstemming bereikt. Ten aanzien van de belangrijke punten van de winstopslag en de omzetbijboekingen kwam die overeenstemming niet tot stand. In het licht van het niet tot stand komen van overeenstemming op deze punten is het niet aannemelijk dat de Belastingdienst materieel zijn standpunt hierover zou hebben verlaten door de toezegging te doen dat met betrekking tot de betrokken belastingaanslagen gegarandeerd kwijtschelding aan verzoeker zou worden verleend. Bovendien zouden de twee betrokken belastingmedewerkers, gegeven het feit dat zij niet bevoegd waren om beslissingen te nemen over kwijtschelding, hetzelfde op een gemakkelijker manier hebben kunnen bereiken door toe te zeggen dat de desbetreffende belastingaanslagen tot nihil zouden worden teruggebracht. Gelet hierop en op het feit dat de overeenkomst van 20 februari

1997, waarin is aangegeven dat het verzoek om kwijtschelding volgens de daarvoor geldende normen wordt afgehandeld, door verzoeker en zijn belastingadviseur is ondertekend, moet het er dan ook voor worden gehouden dat de beide belastingmedewerkers de door verzoeker gestelde toezegging niet hebben gedaan. Nu verzoeker het beroep bij de Belastingdienst/Directie ondernemingen Noord uitsluitend heeft gebaseerd op de gestelde toezegging, kon de Directie in redelijkheid tot het besluit komen om de beslissing van de Belastingdienst/Ondernemingen Emmen om geen kwijtschelding te verlenen te handhaven. De onderzochte gedraging is dan ook behoorlijk.

Conclusie

De klacht over de onderzochte gedraging van de Belastingdienst/ Directie ondernemingen Noord, die wordt aangemerkt als een gedraging van de Minister van Financiën, is niet gegrond.