



Rapport

Datum: 27 januari 1999

Rapportnummer: 1999/021

Klacht

Op 6 juli 1998 ontving de Nationale ombudsman een verzoekschrift van de heer V te Heerlen, ingediend door mr. J.M.H.Römkens, advocaat/ belastingkundige te Maastricht, met een klacht over een gedraging van de Belastingdienst/Ondernemingen Maastricht. 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 is directeur-groootaandeelhouder van X. BV. Hij is op 30 juni 1997 door de Belastingdienst/Ondernemingen Maastricht gehoord inzake door hem ingediende bezwaarschriften tegen verschillende aan hem/X. BV opgelegde belastingaanslagen. Verzoeker klaagt erover dat de Belastingdienst:

1. hem pas op of omstreeks 12 februari 1998 tegelijkertijd met de uitspra(a)k(en) op de ingediende bezwaarschriften het verslag van horen heeft verstrekt.
2. in het controlerapport betreffende een in 1996 ten aanzien van X. BV gehouden boekenonderzoek niet heeft opgenomen dat en waarom verzoeker zich niet met de voorgestelde correcties kon verenigen.

Achtergrond

Zie **BIJLAGE**.

Onderzoek

In het kader van het onderzoek werd de Belastingdienst/Ondernemingen Maastricht verzocht op de klacht te reageren en een afschrift toe te sturen van de stukken die op de klacht betrekking hebben. Vervolgens werd verzoeker in de gelegenheid gesteld op de verstrekte inlichtingen te reageren. Tevens werd de Belastingdienst een aantal specifieke vragen gesteld. Het resultaat van het onderzoek werd als verslag van bevindingen gestuurd aan betrokkenen. Verzoeker berichtte dat het verslag hem geen aanleiding gaf tot het maken van opmerkingen. De reactie van de Belastingdienst gaf aanleiding het verslag aan te vullen.

Bevindingen

De bevindingen van het onderzoek luiden als volgt:

A. Feiten

1. Verzoeker is directeur-groootaandeelhouder van X. BV (een bar/ nachtclub). De

Belastingdienst/Ondernemingen Maastricht (hierna: de Belastingdienst) stelde in 1996 bij X. BV een boekenonderzoek in. De Belastingdienst zond op 29 februari 1996 - ter becommentariëring - aan verzoeker een concept-rapport boekenonderzoek (controlerapport) en vervolgens op 11 april 1996 het definitieve controlerapport. In dit laatste controlerapport is verzoekers standpunt over de resultaten van dit rapport niet opgenomen.

2. Naar aanleiding van de resultaten van het boekenonderzoek verwierp de Belastingdienst de boekhouding van X. BV en maakte ten behoeve van aan verzoeker c.q. X. BV opgelegde belastingaanslagen theoretische omzetberekeningen.

3. In het kader van de behandeling van door verzoeker op 4 juni 1996 ingediende pro-forma bezwaarschriften tegen de onder 2. bedoelde aanslagen, die op 7 mei 1997 nader werden gemotiveerd, werd verzoeker, vergezeld van zijn gemachtigde, op 30 juni 1997 door de Belastingdienst gehoord. De Belastingdienst zond op 12 februari 1998 het verslag van horen gelijktijdig met de uitspraken op de bezwaarschriften bij afzonderlijke brief aan verzoeker.

4. Verzoekers gemachtigde diende op 2 december 1997 bij de Belastingdienst een klacht in:

"...Sedert januari 1996 ben ik betrokken bij de regeling van de aanslagen ten laste van X. BV en (verzoeker; N.o.). De aanslagregeling en de behandeling van de bezwaarschriften is dermate onzorgvuldig geschied dat belanghebbenden niet tot een regeling in der minne met de belastingdienst zijn gekomen. Op 13 november j.l. heb ik de heren L. en B. verzocht op korte termijn uitspraak te doen op de op 4 juni 1996 ingediende bezwaarschriften. Zodra ik die uitspraken ontvangen heb, zal ik beroep instellen bij het Gerechtshof. De aanslagregeling en de behandeling van de bezwaarschriften is onzorgvuldig geschied omdat:

- de heren L., J. en B. geen verslag hebben gemaakt van de bespreking d.d. 30 juni 1996;
- de correctievoorstellen, zowel in het controlerapport d.d. 11 april 1996 als in de brief d.d. 13 oktober 1997 niet zijn gemotiveerd; - zowel in het controlerapport d.d. 11 april 1996 als in de brief d.d. 13 oktober 1997 niet is opgenomen dat en waarom belanghebbenden zich niet met de voorgestelde correcties kunnen verenigen; - (...). Door de wijze waarop de aanslagregeling tot nu toe is geschied blijkt niet dat en waarom belanghebbenden zich niet met de correctievoorstellen kunnen verenigen. Daardoor is tot op heden nog geen behoorlijke inhoudelijke discussie gevoerd. Het lijkt erop alsof naar willekeur een aantal aanslagen tot omstreeks f 1,7 miljoen zijn opgelegd, in de hoop dat belanghebbenden enkele honderdduizenden guldens betalen, om van de zaak af te zijn. Ik heb voornoemde ambtenaren in het verleden reeds beticht van knevelarij. Het spijt mij te moeten constateren dat zij desondanks voortgaan met het op onbehoorlijke en onzorgvuldige wijze behandelen van dit dossier..."

5. De Belastingdienst antwoordde op 15 april 1998:

"...Op de eerste plaats mijn excuses voor de erg late schriftelijke reactie op uw klachten. Ik begrijp best, dat dat bij u irritatie oproept. Dat was wel het laatste wat ik wilde bereiken. Aan het eind van deze brief geef ik u nog een korte verklaring. U beticht de heren B. en L.

van knevelarij (...) Ik deel uw zienswijze niet. Immers, aan het onderzoek en de totale afwikkeling is veel tijd besteed, juist om uitermate zorgvuldig te werken. Enkele keren is opnieuw feitenmateriaal onderzocht, nadat door u stelling was genomen tegen een aantal correcties. Conclusie: er is beslist niet over één nacht ijs gegaan en ook in de bezwaarfase is echt gepoogd er samen uit te komen. De kwalificatie "knevelarij" acht ik allerminst op zijn plaats. Ook al zijn de betwiste aanslagen hoog, zij zijn zeker niet door afpersing of dreiging tot stand gekomen, maar vinden hun rechtvaardiging in het plaatsgevonden boekenonderzoek. Op geen enkele wijze is beoogd de belastingdienst of de bij het onderzoek betrokken ambtenaren onrechtmatig te bevoordelen. Er is geen sprake van afpersing met het oogmerk zichzelf of de dienst onrechtmatig te bevoordelen. Dat is in het algemeen niet zo en ook in dit specifieke geval zijn er geen redenen om aan te nemen, dat nu anders is gehandeld. Daarenboven, de belastingdienst en de betrokken ambtenaren werken voortdurend in de wetenschap, dat hun arbeid door een onafhankelijke instantie het gerechtshof kan worden getoetst. Dit punt van uw klacht ziet in feite op de hoogte van de aanslagen. Daarvoor staan de normale en bekende wegen van bezwaar en beroep tot uw beschikking. Toch ben ik op dit punt van uw klacht ingegaan, omdat ik de geuite beschuldiging zeer ernstig vind.

Als extra blijk van service en afwijkend van onze normale werkwijze is aan u het controleverslag reeds in concept verstrekt op 29 februari 1996, omdat u binnen korte tijd op vakantie zou gaan, zodat u gelegenheid werd geboden op dit rapport te reageren voordat aanslagen zouden worden vastgesteld. Hier is door u geen gebruik van gemaakt. Wel is later gereageerd na ontvangst van het definitieve verslag. **Uw opmerkingen:** "De onzorgvuldige behandeling van aanslagregeling en bezwaarschriften". - De bespreking vond plaats op 30 juni 1997 in plaats van 1996 en wel door de heren B., L. en S. in plaats van door B., J. en L. Er is eind december 1997 nog geen verslag van dit gesprek verschenen, omdat in de overwegingen op de bezwaarschriften hierop zou/zal worden ingegaan. Dit is inmiddels gebeurd. - De correctievoorstellen zowel in het controlerapport als in de brief van 13 oktober 1997 zijn niet gemotiveerd: het controlerapport en de brief van 13 oktober j.l. is één grote motivatie van de opgelegde aanslagen. - Er is niet opgenomen dat en waarom belanghebbenden zich niet kunnen verenigen met de voorgestelde correcties: Op alle punten werd door u dan wel uw cliënten tegenspraak geleverd. Geïsoleerd beschouwd lijkt een enkel punt bestrijdbaar, maar in totale samenhang bezien zijn de aangebrachte correcties verdedigbaar. Bij het aanbod om tot een compromis te geraken zijn zelfs de schenknormen van uw cliënt aangehouden. - (...) - Willekeur bij de behandeling: de onderbouwing van de correcties, het nader onderzoek, de nadere gesprekken en de wijze waarop met uw opmerkingen wordt omgegaan, geven aan dat van het tegendeel sprake is. - (...) Ik ben op geen enkele wijze ingegaan op de materiële houdbaarheid van de aanslagen en de afwikkeling van de bezwaarschriften. Daarvoor kennen we een afzonderlijke rechtsgang, die ik niet wens te doorkruisen. Ik heb er alle vertrouwen in dat de behandelende ambtenaren, dat wil zeggen alle betrokkenen, zonder vooroordelen hebben gehandeld en ook zullen handelen. Zij maken in mijn ogen

een goede afweging van de belangen tussen uw cliënten en de fiscus. Daarom ook is in een gesprek van twee dagen met uw cliënten alsnog gepoogd tot een aanvaardbaar compromis te komen. Nader is meegedeeld, dat u/uw cliënten niet konden meewerken aan het voorgestelde akkoord. (...) De trage behandeling van de bezwaarschriften. Hoewel er d.d. 6 juni 1996 pro forma bezwaarschriften werden ingediend, werden deze eerst met dagtekening 7 mei 1997 gemotiveerd en bereikten onze dienst d.d. 12 mei 1997. Daar waren op zich goede redenen voor: de administratie was door beslaglegging niet beschikbaar en u werd dus gehinderd in uw verdediging. Op 3 juni, 13 juni en 19 juni 1997 verzoekt u om spoedige behandeling van de bezwaarschriften en een mondelinge bespreking. De eerste behandeling vindt plaats in de vorm van "horen" op 30 juni 1997. Per omgaande bericht u bij schrijven van 1 juli 1997, dat verder overleg over de kwaliteit van de administratie geen zin heeft en dat cliënt niet bereid is over de correcties verder te praten als het standpunt, dat de boekhouding kan worden verworpen, overeind blijft. Natuurlijk hadden de bezwaarschriften op dat moment formeel afgewikkeld kunnen worden. Echter de opvolgende gebeurtenissen overziende:

a) de dan komende vakantieperiode, de ook aan onze kant aanwezige wil om er uit te komen, die dwong tot b) een nader onderzoek, dat ook weer moet worden ingepland, c) de poging op grond van de nadere controlebevindingen en het gevoerde overleg er met een compromis uit te komen, d) de ingekomen klacht, die ook door hernieuwd contact hoop gaf, dat we alsnog met een compromis konden afsluiten, e) de toezegging van mijn kant tijdens ons gesprek van 9 januari 1998 ten kantore, dat ik de heer O. nog eens in alle objectiviteit de post wilde laten beoordelen en het tijdsverloop dat dit vergde door zijn overigens hier niet ter zake doende drukke werkzaamheden, f) zijn telefonisch contact met u op 2 februari 1998 waarbij hij informeerde of de voorgestelde totaalcorrectie van f 350.000,- nog bespreekbaar was en uw antwoord dat die op enkele tienduizenden guldens na van tafel moest, g) het er op volgende antwoord binnen twee weken een uitspraak te kunnen formuleren, waarop u antwoordde, "nou dat kan er nog wel bij, ik wacht al zo lang.", kom ik tot de conclusie, dat de bezwaarschriften weliswaar op veel kortere termijn hadden kunnen worden afgewikkeld, maar dat de zorgvuldigheid die u en ik graag benadrukt zien, bij dit grote financiële en ook in zijn mogelijke gevolgen grote belang, een langere afdoeningsperiode met een aantal bezinningsmomenten vergde. Echter een spoediger afhandeling had ik ook graag gezien. En ook voor de toekomst zal ik op zo snel als mogelijke afdoening aandringen. Dat is immers zeer gewenst voor alle partijen. De belastingdienst ziet dit goed in en heeft dit tot een van de hoofdpunten van de klantbehandeling gemaakt. Wat de afdoening van uw klachten betreft, moet ik ruiterlijk toegeven, dat ik u lang, te lang op antwoord heb laten wachten. Daarvoor mijn excuses. Ik heb het uiteindelijk beter gevonden eerst met u van gedachten te wisselen alvorens ik uw klacht schriftelijk zou afdoen. Daarna heb ik mij laten leiden door de gedachte, dat wellicht toch nog een compromis mogelijk was en dat de afhandeling van de klacht daardoor een andere loop kon krijgen. Nu achteraf zie ik goed in, dat het niet wijs is geweest de klacht sec en de bezwaarbehandeling te koppelen. Dit versterkte het beeld van "laat ze maar schrijven...." Daarom nogmaals daarvoor mijn excuses..."

6. Op 17 april 1998 reageerde verzoekers gemachtigde als volgt op de brief van de Belastingdienst van 15 april 1998:

"...Naar aanleiding van uw brief d.d. 15 april jl. deel ik u het navolgende mede. De klacht d.d. 2 december 1997 bevat vier concrete punten:

1. de heren L., J. en B. hebben geen verslag gemaakt van de bespreking d.d. 30 juni 1996 (bedoeld is 1997; N.o.);
 2. de correctievoorstellen, zowel in het controlerapport d.d. 11 april 1996 als in de brief d.d. 13 oktober 1997 zijn niet, althans onvoldoende gemotiveerd;
 3. zowel in het controlerapport d.d. 11 april 1996 als in de brief d.d. 13 oktober 1997 is niet opgenomen dat en waarom belanghebbenden zich niet met de voorgestelde correcties kunnen verenigen;
 4. (...) Uit uw brief blijkt niet met zoveel woorden welke onderdelen van voornoemde klacht u honoreert. Ik verzoek u mij alsnog te laten weten of u van mening bent dat en op welke hiervoor vier genoemde punten, de belastingdienst onbehoorlijk jegens belanghebbenden heeft gehandeld..."
7. De Belastingdienst reageerde op 29 mei 1998 op verzoekers brief van 17 april 1998:

1. "...De oorspronkelijke klacht en (de brief van 17 april 1998; N.o.) bevat vier concrete punten, waarop ik afzonderlijk zal ingaan.

1. Het verslag van horen zoals gevoegd bij de uitspraak op de bezwaarschriften heeft betrekking op het horen op 30 juni 1997 en 13 november 1997. Het verslag van horen moet uiterlijk bij de beslissing op het bezwaarschrift worden toegezonden en kan zelfs in de motivering op het bezwaarschrift zijn opgenomen. Ik vind uw klacht op dit punt derhalve wel begrijpelijk, maar merk die aan als een dringend verzoek nu eindelijk eens een verslag van horen te produceren. Daar binnen de maatstaven van de richtlijnen gewerkt werd, kan ik de handelwijze niet onbehoorlijk noemen. Anders dan u vermeldt in uw klacht en in uw brief van 17 april jl. vond het horen plaats op 30 juni 1997 door de heren B., L. en S. en niet op 30 juni 1996 door de heren B., L. en J. Ik merkte dit reeds eerder op. (...)

2. De houdbaarheid van de na controle toegepaste correcties en voor zo ver gehandhaafd in de bezwaarprocedure zal in een eventueel te voeren beroepsprocedure duidelijk worden. Zoals ik u reeds eerder mededeelde kan de materiële juistheid van aanslagen in een klachtprocedure geen onderwerp van bespreking zijn; daarvoor is immers een met voldoende waarborgen omgeven afzonderlijke rechtsgang in het leven geroepen. Het standpunt van de belastingdienst is vervat in het controlerapport en de uitspraak op de bezwaarschriften. Als u van mening bent, dat de correcties onvoldoende zijn gemotiveerd, zult u dat ongetwijfeld in de beroepsprocedure motiveren. Ik onthoud mij dus van een oordeel op dit punt en zie geen reden om thans dit handelen als onbehoorlijk aan te merken.

3. Mij is geen voorschrift of beleidsregel bekend, die het noodzakelijk maakt de tegenstribbelingen van de andere partij in onze stukken of uitspraken op te nemen. In wezen stelt u hier nogmaals de vraag of de correcties, nu een aantal is tegengesproken,

voldoende zijn onderbouwd. Dit is een fiscale belangenstrijd, die niet in een klachtprocedure behandeld kan worden.

4. (...) Ik hoop dat dit antwoord u de duidelijkheid verschaft, die ik u met mijn brief van 15 april jl. blijkbaar niet heb kunnen geven. Ik begrijp best, dat hiermee de werkelijke belangenstrijd tussen uw cliënten en de belastingdienst niet is opgelost. Indien u beroep tegen de uitspraken op het bezwaarschriften heeft aangetekend, zal de fiscale rechter zich uiteindelijk een oordeel vormen...".

B. Standpunt verzoeker

Voor het standpunt van verzoeker wordt verwezen naar de klachtoomschrijving onder **KLACHT**. Voorts merkte verzoeker in zijn verzoekschrift nog het volgende op:

"...Op 30 juni 1997 (...) heeft (tussen de Belastingdienst enerzijds en verzoeker en diens gemachtigde anderzijds; N.o.) een bespreking plaatsgevonden waarbij het controlerapport d.d. 29februari 1996 (inzake een bij X. BV gehouden boekenonderzoek; N.o.), alsmede het bezwaarschrift d.d. 2 mei 1997 is besproken. (...) Blijkens artikel 7:7 Algemene Wet Bestuursrecht wordt van het horen een verslag gemaakt. Het heeft slechts zin van het horen een verslag te maken als dat verslag op korte termijn wordt gemaakt en eveneens op korte termijn aan belanghebbende wordt toegezonden. Het horen is geschied op 30 juni 1997. Belanghebbende heeft een afschrift van het verslag op of omstreeks 12 februari 1998 ontvangen. Belanghebbende kan zich meer dan 7½ maand na het horen niet meer volledig herinneren wat besproken is. Het verslag had veel eerder aan belanghebbende moeten worden toegezonden. (...) In het controlerapport dient (...) te worden opgenomen dat en waarom belanghebbende zich niet met de voorgestelde correcties kan verenigen..."

C. Standpunt Belastingdienst/Ondernemingen Maastricht

De Belastingdienst/Ondernemingen Maastricht liet in reactie op de klacht het volgende weten:

"...U vraagt te reageren op de volgende klachten:

1. Het verslag van horen is pas bij de beslissing op de bezwaarschriften op of omstreeks 12 februari 1998 aan (verzoekers gemachtigde; N.o.) toegezonden.
2. In het controlerapport van een in 1996 gehouden boekenonderzoek is niet opgenomen dat en waarom verzoeker zich niet met de voorgestelde correcties kon verenigen. Ad 1. Bij de implementatie van de Algemene Wet Bestuursrecht in 1994 is binnen de belastingdienst voorlichting gegeven over de werking van deze wet en de gevolgen voor de belastingdienst. Daarbij is onder andere gebruik gemaakt van een door de belastingdienst uitgegeven vouwblad, waarin de belangrijkste wijzigingen en aanpassingen ten aanzien van de tot dan geldende praktijk zijn weergegeven. Onder punt 12 van dat vouwblad, voorlaatste alinea, is onder andere opgenomen, dat de inhoud van het hoorverslag aan belastingplichtige bekend moet worden gemaakt en dat kan gebeuren door het verslag in de uitspraak van het bezwaarschrift te verwerken of door het verslag afzonderlijk aan de belastingplichtige toe te zenden. Nader wordt in dit vouwblad - instructie aan de dienst - dus geen uiterste termijn genoemd, maar deze ligt kennelijk rond de datum van de beslissing op het bezwaarschrift. (...) Met ingang van 1 januari 1997 gaat

de belastingdienst meer AWB-conform werken. Op een aantal uitzonderingsbepalingen in de AWR wordt geen beroep meer gedaan. Ook toen heeft de belastingdienst breed het personeel vertrouwd gemaakt met de dan ook voor de belastingdienst geldende richtlijnen. Er is een opleidingbundel verschenen onder verantwoorde-lijkheid van de Directie Ondernemingen Zuid/Portefeuillehouder Formeel Recht en er zijn interne opleidingen verzorgd. Ook op onze eenheid. (zie **ACHTERGROND**, onder 2.; N.o.) Ik vraag uw aandacht voor pagina 35: t.a.p. is onder punt 9 vermeld, dat van het horen een verslag wordt opgemaakt en dat dat afzonderlijk wordt toegezonden. Een tijdpad wordt niet genoemd. Het verslag van horen is bij afzonderlijke brief van 12 februari 1998 toegezonden. Formeel is dus niet onjuist behandeld. Toch is deze klachtbehandeling waarbij op deze nuancering in de tekst ten opzichte van 1994 is gestoten voor mij reden om via de gebruikelijke kanalen binnen onze eenheid uitdrukkelijk onder de aandacht te brengen, dat een verslag van horen als afzonderlijk stuk ter kennis van belastingplichtigen moet worden gebracht en niet meer mag worden opgenomen in de uitspraak op het bezwaarschrift. Het tijdsverloop tussen de momenten van horen en de beslissing op de bezwaarschriften. (In; N.o.) mijn brief van 15 april 1998 aan (verzoekers gemachtigde; N.o.) ben ik reeds uitvoerig ingegaan op de reden van deze vertraging. Ik kan daar thans geen nieuwe argumenten aan toevoegen. Juist met het oog op het belang van de belastingplichtigen is nader feitenonderzoek verricht, is nog eens een "hoorbijeenkomst" gehouden en is gepoogd met een compromisvoorstel er samen uit te komen. Toen dat compromisvoorstel door belanghebbende niet werd geaccepteerd, is door met een andere ambtenaar opnieuw contact te zoeken met (verzoekers gemachtigde; N.o.) om nogmaals te bezien of onze standpunten dichter bij elkaar waren te brengen en of een compromis mogelijk zou zijn op eventueel licht aangepaste condities, alles gedaan om er samen uit te komen. En pas toen definitief duidelijk werd, dat we er samen niet uit zouden komen, is de bezwaarfase formeel afgerond. De vertrapte gegeven beslissing schaadt derhalve onze tegenpartij niet in zijn belangen, maar had uitdrukkelijk het oogmerk (mede) de belangen van deze belastingplichtige te dienen. De tegenwerping van (verzoekers gemachtigde; N.o.), dat het grote tijdsverloop afbreuk doet aan de waarde van een/het verslag, kan ik in zijn algemeenheid begrijpen. In dit geval echter moet ik opmerken, dat de standpunten van de belastingdienst en de tegenpartij zijn gewisseld. Dat daarbij geen nieuwe gezichtspunten werden bijgebracht, enkel het categorisch afwijzen van de aangebrachte correcties en dat daarom ook het hoorverslag op dit punt summier is. Ad 2. Het niet opnemen in het controlerapport dat en waarom verzoeker zich niet met de voorgestelde correcties kan verenigen. Wellicht tot mijn schande moet ik toegeven, dat het expliciete voorschrift mij persoonlijk niet bekend was. Ik heb beslist niet tegen beter weten in zaken willen verdedigen, die in strijd met de richtlijnen van de belastingdienst zijn uitgevoerd. Er is een nieuwere richtlijn dan die welke (verzoekers gemachtigde; N.o.) citeert en wel "Handboek Controle", zoals vastgesteld bij het besluit van 11 december 1995, nummer CBB95/12/05, eerste herdruk 1 januari 1996. (zie **ACHTERGROND**, onder 4.; N.o.). In hoofdstuk 4, de rapportering, wordt in paragraaf 4.6 de inhoud van het rapport behandeld. In punt 4.6.9 is voorgeschreven de zienswijze van belastingplichtige ten aanzien van de

gecontroleerde feiten vast te leggen. In het controlerapport (definitieve versie, (...)) zoals dat op 11 april 1996 aan de belastingplichtige is gezonden, is zijn standpunt ten aanzien van de onderzochte feiten niet opgenomen, maar.....

1. op of omstreeks 29 februari 1996 is aan (verzoekers gemachtigde; N.o.) als adviseur van belastingplichtigen een concept-rapport ter becommentariëring toegezonden.
2. bij schrijven van 1 maart 1996 bericht (verzoekers gemachtigde; N.o.), dat hij het rapport kort met belastingplichtigen heeft besproken. Hij vermeldt, dat hij met belanghebbende nog zal bespreken welke correcties hij kan erkennen, maar dat dat in ieder geval slechts een fractie zal zijn van de voorgestelde correcties. Verder bestrijdt hij de voorgestelde verhoging. (...)
3. op 20 maart 1996 heeft ten belastingkantore een gesprek plaats gevonden van belastingplichtigen (verzoeker; N.o.) en zijn echtgenote (directeuren), (verzoekers gemachtigde; N.o.) met voor de belastingdienst de heren B., controlerend ambtenaar en de invorderaar de heer R.
4. reeds op 21 maart 1996 reageert (verzoekers gemachtigde; N.o.) en verzoekt (nogmaals) wijzigingen aan te brengen ten aanzien van het in aanmerking te nemen boetepercentage en de vrijval van borgstellingen en saldi op de klantenkaarten. (...)
5. gezien de aantekeningen in de marge op deze brief is er op 4 april 1996 nogmaals telefonisch contact geweest met (verzoekers gemachtigde; N.o.), waarbij door de belastingdienst is gesteld, dat het definitieve rapport op 11 april 1996 zal worden verzonden en dat in dat rapport tevens het antwoord is vervat op de brief van 21 maart 1996. (Verzoekers gemachtigde; N.o.) antwoord blijkens de aantekening met "akkoord en hij ziet het rapport wel tegemoet".
6. er heeft een nadere opname van de bedrijfsvoorraden plaats op 10 mei 1996 door de heren B. en R.
7. In een interne notitie van 10 juni 1996 zegt de heer B. naar aanleiding van een klacht van (verzoekers gemachtigde; N.o.) van 3 juni 1996 onder andere "tevens ben ik bij het gesprek d.d. 20-3-1996 geweest, hetgeen verder geen nieuwe gezichtspunten naar voren bracht". Uit het geheel van feiten, genoemd onder de punten 1 t/m 5 en nog onderbouwd door de weergave van het gesprek in de notitie van de heer B. (...) blijkt, dat de standpunten van partijen over en weer al zijn aangegeven in de diverse reacties en daarom niet noodzakten tot vermelding in het definitieve controleverslag van 11 april 1996. Immers de standpunten van belanghebbende, zoals die met hun adviseur zijn besproken, liggen op papier goed vast. Er is voldoende communicatie geweest: beide partijen waren van elkaars standpunten op de hoogte; er is door het niet opnemen van de tegenargumenten in het controleverslag geen schade geleden, derhalve is de klacht, hoewel formeel terecht, materieel ongegrond. Daar komt bij, dat dit door (verzoekers gemachtigde; N.o.) genoemde gebrek in een verder verleden ligt. Hij heeft al eerder geklaagd (op 3 juni 1996; N.o.). Het had, als het hem ernstig stoorde, toch voor de hand gelegen over deze omissie te klagen in dezelfde brief van 3 juni 1996? In een voorlichting van onze eenheid door de vakgroepcoördinator controle voor adviseurs is enkele weken voor de klachtdatum o.a. uitgedragen aan welke vereisten een controlerapport dien te

voldoen. (Verzoekers gemachtigde; N.o.) is hier kennelijk meteen op ingesprongen. In deze zaak is door de betrokken medewerkers hieraan geen of te weinig aandacht geschonken. Conclusie: ook ten aanzien van dit feit ben ik van mening, dat alle correspondentie en gesprekken in aanmerking nemende, door de belastingdienst niet onbehoorlijk is gehandeld. Wel ben ik van mening, nu het voorschrift op dit punt duidelijk is, dat behoudens in uitzonderingssituaties een weerwoord van belastingplichtigen in het controlerapport dient te worden opgenomen..."

D. Reactie verzoeker

In reactie op het standpunt van de Belastingdienst/Ondernemingen Maastricht liet verzoeker het volgende weten:

"...Het horen heeft plaatsgevonden op 30 juni 1997. Het verslag daarvan heeft belanghebbende ontvangen op 12 februari 1998. In een groot aantal bepalingen van de Algemene Wet Bestuursrecht zijn termijnen opgenomen waarbinnen handelingen van bestuursorganen of burgers moeten zijn verricht. Die termijnen zijn opgenomen om een behoorlijk en zorgvuldig verkeer tussen de bestuursorganen en burgers te waarborgen. In het verslag van het horen moet worden opgenomen hetgeen bij die gelegenheid is gezegd. Omdat zowel de ambtenaar die het hoorverslag maakt, als de burger die het verslag ontvangt, zich minder van het besprokene kunnen herinneren naarmate een langere periode verstrijkt tussen de hoorzitting en het opmaken/ontvangen van het verslag, is het van belang dat het verslag op korte termijn wordt gemaakt en aan de burger wordt toegezonden. Een termijn van meer dan zeven maanden is in ieder geval veel te lang. Het controlerapport vervult een belangrijke functie bij de aanslagregeling en de eventuele bezwaar- en beroepsprocedures die daarop volgen. Het controlerapport is geen eenzijdig stuk waarin de belastingdienst haar standpunt uiteen zet. Tijdens de controle dient de belastingdienst oog te hebben voor de standpunten van belanghebbende en een zorgvuldige afweging daaromtrent te maken. Een zorgvuldige afweging zal eerder geschieden als de belastingdienst de standpunten van belanghebbende opneemt, dan in het geval de belastingdienst die standpunten niet opneemt. Belanghebbende heeft, vóór de totstandkoming van het controlerapport, reeds uitgebreid en gemotiveerd de conclusies van het controlerapport bestreden. Het controlerapport is in casu volstrekt eenzijdig, doordat in het controlerapport met geen woord over belanghebbendes standpunten en bezwaren wordt gesproken. Ter nadere feitelijke onderbouwing deel ik u nog mede dat het controlerapport heeft geleid tot omstreeks f 1,6 miljoen aan aanslagen, dat belanghebbenden die aanslagen geheel bestrijden, dat de belastingdienst een compromisvoorstel heeft gedaan waarbij de aanslagen tot f 385.000,-- worden verminderd, dat belanghebbenden dat compromisvoorstel hebben afgewezen en dat tegen de aanslagen beroepschriften zijn ingediend..."

E. Reactie Belastingdienst

In reactie op het verslag van bevindingen, meer in het bijzonder op hetgeen is opgenomen onder **D.**, deelde de Belastingdienst het volgende mee:

"...Het horen van belastingplichtigen en hun vertegenwoordiger heeft plaats gevonden op 30 juni 1997 en op 13 november 1997. Daarvan is in één brief van 12 februari 1998

gelijktijdig met de uitspraak op de bezwaarschriften het verslag van horen gevoegd. In het controlerapport zijn de tegenwerpingen van belastingplichtigen of hun adviseur niet opgenomen. Een klacht over deze tekortkoming diende verzoeker eerst in op 2 december 1997 terwijl het rapport eerst als concept ter informatie en om reactie reeds op of omstreeks 26 februari 1996 aan verzoeker is toegezonden. In dat stadium kan aan de grief van verzoeker niet meer worden tegemoet gekomen. Maar het is ook niet zinvol, omdat in alle contacten en informatieronden die hebben plaats gevonden, de standpunten over en weer voldoende zijn gewisseld. Het controlerapport en de contacten daarover vooraf en achteraf en het verslag van horen moeten in onderlinge samenhang worden gelezen en staan niet los van alle overige informatie..."

Beoordeling

I. Ten aanzien van het verslag van horen

1. Verzoeker is directeur-grootaandeelhouder van X. BV (een bar/ nachtclub). Naar aanleiding van door verzoeker ingediende bezwaarschriften tegen aan hem c.q. X. BV opgelegde belastingaanslagen, heeft de Belastingdienst/Ondernemingen Maastricht (hierna: de Belastingdienst) verzoeker op 30 juni 1997 gehoord. Verzoeker klaagt er in de eerste plaats over dat de Belastingdienst hem pas op 12 februari 1998, bij afzonderlijke brief, een verslag van horen heeft verstrekt, gelijktijdig met de beslissingen op de bezwaarschriften.
2. De Belastingdienst is per 1 januari 1997 Awb-conform gaan werken. In dat kader is binnen de Belastingdienst een opleidingsbundel (**AWB CONFORM WERKEN**) verschenen. In deze opleidingsbundel is vastgelegd dat van het horen een verslag moet worden opgemaakt, en dat dit verslag afzonderlijk aan de betrokkene moet worden toegezonden (zie **ACHTERGROND**, onder 2.). Een termijn waarbinnen dat laatste dient plaats te vinden, is niet in deze bundel neergelegd. De Belastingdienst concludeert hieruit dat in dit geval formeel niet onjuist is gehandeld, nu is voldaan aan het vereiste dat het verslag van horen afzonderlijk aan betrokkene wordt toegezonden. Dit is op zichzelf juist. Dat doet er echter niet aan af dat het ontbreken van een vastgelegde termijn een bestuursorgaan niet ontslaat van de verplichting om voortvarend te handelen.
3. Het belang van het schriftelijk vastleggen van hetgeen tijdens het horen aan de orde is geweest, onder meer met het oog op een eventuele latere procedure tegen de beslissing op het bezwaar, is evident (zie ook **ACHTERGROND**, onder 3.). Verzoeker kan worden gevolgd in zijn standpunt dat een groot tijdverloop tussen het moment van horen en het verzenden van het verslag daarvan ongewenst is. Ook de Belastingdienst beaamt dit in zijn algemeenheid. Uitgaande van het voorschrift dat het verslag van horen apart aan de betrokkene wordt gezonden, en dus niet wordt opgenomen in de beslissing op het bezwaar, mag van de Belastingdienst worden verwacht dat deze binnen redelijke termijn na het horen overgaat tot het opstellen van het verslag daarvan, en dit verslag vervolgens aan de betrokkene toezendt, wanneer nodig op een eerder tijdstip dan de beslissing op het betreffende bezwaarschrift. In dit geval werd het verslag van horen pas aan verzoeker toegezonden ruim zeven maanden nadat hij was gehoord. Een dergelijke periode kan niet

worden aangemerkt als een redelijke termijn. Op dit punt is de onderzochte gedraging niet behoorlijk. **II. Ten aanzien van het controlerapport betreffende het in 1995 gehouden boekenonderzoek**

1. In het "**Handboek Controle**" (zie **ACHTERGROND**, onder **4.**), onder punt 4.6.9, is vastgelegd dat in het controlerapport de zienswijze van de gecontroleerde met betrekking tot de ingenomen standpunten wordt vastgelegd. Daarbij geldt dat indien de zienswijze van de gecontroleerde afwijkt van het standpunt van de Belastingdienst, de feiten en omstandigheden waarop de gecontroleerde zijn visie baseert - objectief en duidelijk - in het rapport worden opgenomen.

2. Zoals de Belastingdienst ook erkent, is in dit geval dit voorschrift niet nageleefd. Dit is niet juist. Het feit dat - naar de Belastingdienst stelt - tussen verzoeker en de Belastingdienst voldoende communicatie heeft plaatsgevonden, zodat beide partijen van elkaars standpunten op de hoogte waren, doet aan het voorgaande niet af. Dit geldt evenzeer voor het feit dat verzoeker ter gelegenheid van een eerder door hem bij de Belastingdienst ingediende klacht dit punt niet aan de orde heeft gesteld, alsmede voor de stelling van de Belastingdienst dat verzoeker door het niet opnemen van diens tegenargumenten in het controleverslag geen schade heeft geleden, wat er van dit laatste ook zij. Ook op dit punt is de onderzochte gedraging niet behoorlijk.

Conclusie

De klacht over de onderzochte gedraging van de Belastingdienst/ Ondernemingen Maastricht, die wordt aangemerkt als een gedraging van de Minister van Financiën, is gegrond. **BIJLAGE ACHTERGROND**

1. Bij de implementatie van de Algemene wet bestuursrecht (Awb) op 1 januari 1994 is binnen de Belastingdienst voorlichting gegeven over de werking van deze wet en de gevolgen daarvan voor de Belastingdienst. Dit is onder meer gebeurd middels het door de Belastingdienst uitgegeven vouwblad "**DE BELANGRIJKSTE AANDACHTSPUNTEN VOOR DE ALGEMENE WET BESTUURSRECHT**

". In dit vouwblad is ten aanzien van het 'horen' het volgende opgenomen:

"...Voordat de Belastingdienst op een bezwaarschrift beslist wordt de belastingplichtige, als hij daarom verzoekt, gehoord. (...) Van het horen moet een verslag opgemaakt worden. Het verslag is echter niet aan een bepaalde vorm gebonden. Het zal van de omstandigheden van het geval afhangen in welke vorm het verslag zal worden gegoten. Ook de inhoud en de omvang van het verslag kunnen per geval verschillen. Belangrijk is dat in een beroepsprocedure voor de rechter blijkt welke argumenten in de bezwaarfase aan de orde zijn gekomen. De inhoud van het verslag moet aan de belastingplichtige bekend gemaakt worden. Dit kan gebeuren door het verslag in de uitspraak op het bezwaarschrift te verwerken of door het verslag apart aan de belastingplichtige toe te zenden..."

2.

Met ingang van 1 januari 1997 is de Belastingdienst Awb-conform gaan werken. Dit houdt

in het naleven door de Belastingdienst van de voorschriften van de Awb waarbij de Belastingdienst geen beroep doet op de uitzonderingen, die in de Algemene wet inzake rijksbelastingen (Awr) en de Invorderingswet ten gunste van de Belastingdienst op de Awb zijn gemaakt. In dit kader is binnen de Belastingdienst de opleidingsbundel "**AWB CONFORM WERKEN**" verschenen. In deze bundel is over het 'horen' het volgende opgenomen:

"9. Horen Het bestuursorgaan neemt het initiatief tot horen, tenzij horen wettelijk niet hoeft plaats te vinden. Het horen gebeurt door een ander. Van horen wordt een verslag opgemaakt. Dit verslag wordt apart toegezonden."

3. Algemene wet bestuursrecht

, Memorie van Antwoord, Eerste Kamer, vergaderjaar 1991-1992, 21 221, nr. 174b:

"...Het is van belang dat hetgeen tijdens het horen is voorgevallen schriftelijk wordt vastgelegd, onder meer met het oog op een eventuele latere procedure tegen de beslissing op bezwaar. Vorm en inhoud van het verslag hangen echter af van de omstandigheden van het geval..."

4. In het "Handboek Controle

" (Besluit van 11 december 1995, nr. CBB95/12/05), eerste herdruk 1 januari 1996, is ten aanzien van de inhoud van het controlerapport het volgende opgenomen:

"4.6. Inhoud van het rapport 1. Het rapport bevat geen advies van de controlemedewerker aan de heffingsmedewerker, maar bevat het standpunt van de Belastingdienst. Het rapport is een intern document en wordt niet aan iemand in het bijzonder gericht. (...)

7. De controlemedewerker vermeldt in het rapport alle feiten en omstandigheden die voor de Belastingdienst en de gecontroleerde in hun onderlinge relatie fiscaal relevant zijn. (...)

8. In het rapport verwoordt de controlemedewerker de relevante feiten en omstandigheden en de standpunten van de Belastingdienst. Hij motiveert de standpunten en dekt de feiten en omstandigheden die hieraan ten grondslag liggen zoveel mogelijk door bescheiden.

Deze bescheiden neemt hij in het controle rapport op. (...)

9. In het rapport vermeldt de controlemedewerker tevens de visie van de gecontroleerde met betrekking tot de ingenomen standpunten. Als de visie van de gecontroleerde afwijkt van het standpunt van de Belastingdienst worden de feiten en omstandigheden waarop de gecontroleerde zijn visie baseert - objectief en duidelijk - in het rapport opgenomen..."