



Rapport

Datum: 26 januari 1999

Rapportnummer: 1999/025

Klacht

Op 25 mei 1998 ontving de Nationale ombudsman een verzoekschrift van de heer L. te Willemstad (Curaçao), ingediend door Loyens & Volkmaars, belastingadviseurs te Amsterdam, met een klacht over een gedraging van de Belastingdienst/Grote Ondernemingen Haarlem. 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/Grote Ondernemingen Haarlem:

1. op 18 september 1996 een onderzoek is gestart naar zijn fiscale woonplaats zonder aan hem voldoende duidelijk te maken wat de aanleiding voor dit onderzoek was. Verzoeker wijst er daarbij op dat het onderzoek zich uitstrekt over de periode vanaf mei 1992, terwijl op 15 mei 1992 aan hem op basis van een uitgebreid onderzoek een verklaring ex artikel 27, zevende lid van de Wet op de loonbelasting met betrekking tot de vestiging van zijn fiscale woonplaats buiten Nederland was afgegeven;
2. ter zake van de aanslagen inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen 1992 en vermogensbelasting 1993 onvoldoende informatie aan hem heeft verstrekt met betrekking tot het bij het vaststellen van deze aanslagen afwijken van de door hem ingediende aangiften;
3. tot op het moment dat hij zich tot de Nationale ombudsman wendde (22 mei 1998) het woonplaatsonderzoek nog niet had afgerond en aan hem geen duidelijkheid heeft verschaft op welk moment dit onderzoek zou worden afgerond;
4. tot op het moment dat hij zich tot de Nationale ombudsman wendde (22 mei 1998) geen uitspraak had gedaan ook niet op zijn dringend verzoek op de door hem op 17 december 1996 ingediende bezwaarschriften ter zake van de aanslagen inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen 1992 en vermogensbelasting 1993 en de door hem op 11 november 1997 ingediende bezwaarschriften ter zake van de aanslagen inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen 1993 en vermogensbelasting 1994.

Onderzoek

In het kader van het onderzoek werd de Belastingdienst/Grote Ondernemingen Haarlem verzocht op de klacht te reageren en een afschrift toe te sturen van de stukken die op de klacht betrekking hebben. Tijdens het onderzoek kregen de Belastingdienst en verzoeker de gelegenheid op de door ieder van hen verstrekte inlichtingen te reageren. Het resultaat van het onderzoek werd als verslag van bevindingen gestuurd aan betrokkenen. Verzoeker deelde mee zich met de inhoud van het verslag te kunnen verenigen. De reactie van de Belastingdienst gaf aanleiding het verslag op een enkel punt te wijzigen.

Bevindingen

De bevindingen van het onderzoek luiden als volgt:

A. Feiten 1. Verzoeker woonde tot 1 november 1991, samen met zijn echtgenote, in Nederland. Sinds 1 november 1991 verblijft hij te Willemstad (Curaçao). Zijn echtgenote verblijft in Nederland. Verzoeker was, tezamen met zijn vier zoons, directeur/aandeelhouder van een bedrijf, dat gevestigd is in Nederland (hierna: bedrijf X). Bedrijf X heeft dochterondernemingen in België en de Verenigde Staten van Amerika. In 1992 heeft verzoeker zijn belang in bedrijf X overgedragen aan zijn zoons; het belang dat hij had in de Belgische dochtervennootschappen heeft hij aan bedrijf X overgedragen.

2. Op 15 mei 1992 deelde de Belastingdienst/Grote ondernemingen Haarlem (hierna: de Belastingdienst) verzoekers belastingadviseur het volgende mee:

"...Aan uw verzoek om voor (verzoeker; N.o.) een verklaring ex artikel 27 lid 7 van de Wet op de loonbelasting af te geven kom ik tegemoet. De redenen hiervoor zijn de volgende. Met u zijn wij van mening dat belanghebbende zich de nodige moeite heeft getroost het door ons verlangde bewijs te leveren. Ook wij weten niet meer welke bewijsstukken onze twijfel zou kunnen wegnemen. Gezien de tijd en moeite die een beroepsprocedure zou vergen van uw en onze kant, en het feit dat een dergelijke procedure geen nieuwe feiten zal kunnen genereren lijkt ons een procedure in deze geen oplossing. Gezien bovenstaande komen wij tot de conclusie dat in casu (verzoeker; N.o.) geacht moet worden te zijn geslaagd in zijn bewijs dat hij Nederland metterwoon heeft verlaten..."

3. De Belastingdienst deelde verzoekers belastingadviseur bij brief van 18 september 1996 het volgende mee:

"...Zoals telefonisch tussen u en mijn collega (...) is besproken zal er door mij een onderzoek worden ingesteld naar de (fiscale) woonplaats van (verzoeker; N.o.) in de periode 1992 tot en met heden. Afhankelijk van de uitkomst van dit onderzoek kan dit gevolgen hebben voor de inkomstenbelasting en vermogensbelasting van (verzoeker; N.o.) en de vestigingsplaats van (bedrijf X; N.o.). Volgens artikel 4 van de Algemene Wet Inzake Rijksbelastingen wordt de woonplaats van iemand naar de omstandigheden beoordeeld. Van belang is onder meer het aantal dagen dat (verzoeker; N.o.) in Nederland of Curaçao is geweest. Om dit te kunnen beoordelen verzoek ik u de hierna gestelde vragen te beantwoorden danwel de gevraagde stukken aan mij ter inzage te doen toekomen. Afhankelijk van de antwoorden op de gestelde vragen en/of gegevens die uit de door u overgelegde stukken blijken kunnen door mij aanvullende vragen worden gesteld of meer bewijsstukken worden opgevraagd. Uiteraard staat het u vrij om niet door mij opgevraagde bescheiden ter inzage te verstrekken indien u van mening bent dat uit de desbetreffende stukken blijkt dat de (fiscale) woonplaats van (verzoeker; N.o.) Curaçao is. In deze notitie zijn tevens een aantal opmerkingen/vragen opgenomen die betrekking hebben op de fiscale aangelegenheden van (de echtgenote van verzoeker; N.o.). Aangezien u tevens haar fiscale zaken behartigt en de op haar betrekking hebbende vragen met de (fiscale) woonplaats van (verzoeker; N.o.) te maken kunnen hebben, heb ik de vragen in deze notitie opgenomen..." De Belastingdienst stelde vervolgens aan

verzoekers belastingadviseur vragen over:

1. het boten- en autobezit van verzoeker;
 2. zijn ziektekostenverzekering;
 3. de tenaamstelling van de telefoonaansluiting en de wijze waarop de kosten daarvan worden betaald;
 4. de huur van het jachtgenot, wat verzoeker van Staatsbosbeheer had verkregen;
 5. de gehouden aandeelhouders- en commissarissenvergaderingen van de betrokken ondernemingen;
 6. de werkzaamheden die verzoeker voor deze ondernemingen verrichtte.
4. Verzoekers belastingadviseur verstrekte de Belastingdienst naar aanleiding van de gestelde vragen informatie en voorzag die in een bespreking op 7 november 1996 van een mondelinge toelichting. De belastingadviseur deelde de Belastingdienst in een op 7 november 1996 tijdens de bespreking overgelegde notitie mee dat verzoeker sinds zijn emigratie gemiddeld minder dan 5 weken per jaar in Nederland was geweest en dat zijn zakelijke activiteiten zich volledig afspeelden in Amerika. Met betrekking tot het botenbezit merkte de belastingadviseur op dat de boot, die in de aangifte vermogensbelasting 1991 was opgenomen, vanwege de slechte staat ervan was weggegeven. Over het bezit van andere boten werd geen informatie verstrekt. Met betrekking tot het autobezit liet de belastingadviseur in zijn notitie weten dat de Jaguar waarin verzoeker reed, in 1991 was verkocht, evenals een Buick, die in 1994 was verkocht. Alleen een classic car, waarvan het de bedoeling was deze ook te verkopen, stond nog in een stalling. Met deze auto kon vanwege de slechte staat van de motor niet worden gereden. Over het aanhouden van de ziektekostenverzekering in Nederland gaf de belastingadviseur aan dat dit had plaatsgevonden uit vrees dat de polis sterk zou worden gewijzigd. De tenaamstelling van de telefoonaansluiting berustte op een verzuim van de PTT. Aan de PTT was verzocht de tenaamstelling op een juiste manier te verzorgen. De telefoonkosten nam verzoekers bedrijf op grond van een eerder met de Belastingdienst gemaakte afspraak voor zijn rekening. Over het bezit van het jachtgenot, de gehouden aandeelhouders- en commissarissenvergaderingen en de werkzaamheden die verzoeker voor bedrijf X verrichtte verstrekte de belastingadviseur mondeling informatie aan de Belastingdienst aan de hand van een aantal op deze onderwerpen betrekking hebbende bijlagen.
5. De Belastingdienst deelde verzoekers belastingadviseur bij brief van 15 november 1996 het volgende mee:
- "...Heden heb ik de aanslag inkomstenbelasting/vermogens-belasting 1992/1993 ten name van (verzoeker; N.o.) vastgesteld. Daarbij ben ik ervan uitgegaan dat (verzoeker; N.o.) in 1992 binnenlands belastingplichtig was. Het inkomen is vastgesteld op f 2.000.000. Het vermogen is vastgesteld op f 15.000.000. Met nadruk zij erop gewezen dat de aanslag is vastgesteld ter behoud van rechten, in afwachting van de uitkomsten van het lopende onderzoek. Voor zover de correcties ten onrechte zijn aangebracht, zal aan een bezwaarschrift uiteraard worden tegemoet gekomen..." Bij brief van 18 november 1996 liet de Belastingdienst verzoekers belastingadviseur weten dat in de tekst van de brief van

15 november 1996 twee storende fouten waren geslopen. Het bedrag van het belastbaar inkomen was vastgesteld op f 20.000.000 en het bedrag van het belastbaar vermogen op f 25.000.000.

6. De Belastingdienst deelde bij brief van 22 november 1996 verzoekers belastingadviseur het volgende mee:

"...Tijdens onze bespreking op 7 november 1996 heb ik van u ook schriftelijke antwoorden en toelichtingen gekregen. Onder punt 4 de telefoonnota's verwijst u naar een gemaakte afspraak met (medewerkers van de Belastingdienst; N.o.). Ik ben wel in het bezit van het controlerapport (...) van 17 februari 1978 inzake de vennootschapsbelasting 1975 en het rapport (...) van 23 mei 1986 inzake de jaren 1980 tot en met 1983. Een afspraak zoals door u verwoord kom ik in deze rapporten niet tegen. Ook een dergelijke afspraak gemaakt met (de betrokken inspecteur; N.o.) is niet in mijn bezit. Gaarne ontvang ik van u een kopie van de door u aangehaalde afspraak. Onder punt 2 de auto's stelt u dat de privé-auto waarin (verzoeker; N.o.) in reed in oktober 1991 is verkocht. Als bewijs hiervan is het vrijwaringsbewijs overgelegd. Het betreft een Jaguar met kenteken XX-65-XX. In ons controledossier heb ik de volgende stukken en aantekeningen aangetroffen: kopieën van onderhoudsnota's d.d. 26/3-1991 en 27/5-1991, (...). Uit aantekeningen met betrekking tot de gemaakte autokosten in 1992 blijkt dat er (in ieder geval) twee nota's van de Jaguar met kenteken XX-65-XX als kosten zijn geboekt, één nota met een kilometerstand van 103.900 en één met een kilometerstand van 107.000. Gaarne ontvang ik van u een toelichting over het feit dat in 1992 kosten van een voorheen tot het privévermogen van (verzoeker; N.o.) behorende auto bij (bedrijf X; N.o.) als kosten zijn geboekt. **ziektekosten** Volgens uw telefonische bevestiging wordt door (verzoeker; N.o.) de ziektekostenpolis (...) voor 100% voldaan, dus ook de kosten ten behoeve van (zijn echtgenote; N.o.) Afhankelijk van het feit of er sprake is van een eigen risico, de bij de polis behorende bijlage waarin dit vermeld zou staan heb ik niet ontvangen, zullen de overige ziektekosten vermoedelijk ook door (verzoeker; N.o.) worden betaald. Hoe hoog was het eigen risico over de afgelopen jaren? Gaarne ontvang ik een overzicht van de gemaakte ziektekosten over de periode 1/11-1991 tot en met heden. **Overige betalingen** Om te kunnen beoordelen welke kosten (verzoeker; N.o.) nog meer heeft betaald ten behoeve van (zijn echtgenote; N.o.) verzoek ik u nogmaals mij de bankafschriften van (verzoeker; N.o.) ter inzage te doen toekomen. **Rekening-courant** (Verzoeker; N.o.) heeft een rekening-courant met (bedrijf X; N.o.). Ik wil inzicht krijgen in alle mutaties in deze rekening-courant in de periode 1991 tot en met heden, of tot en met het moment dat de rekening-courant is opgeheven. Het betreft een overzicht van de mutaties met de daarbij behorende onderliggende bescheiden. (...)

Aantal dagen in Nederland Volgens de aangifte inkomstenbelasting 1991 is (verzoeker; N.o.) op 1 november 1991 definitief verhuisd naar Curaçao. Volgens het door u overhandigde overzicht van de perioden die (verzoeker; N.o.) na zijn vertrek in Nederland is geweest, zou (verzoeker; N.o.) in 1992 alleen een periode van 4 à 5 weken aan het eind van de zomer in Nederland zijn geweest. Gezien de kilometeradministratie van de Bentley betreft dit in ieder geval de periode 28 juli tot en met 3 september 1992. Ik verzoek u om op de hierna vermelde gegevens te reageren. a. Als bewijs voor de emigratie van

(verzoeker; N.o.) heeft u begin 1992 aan mijn collega (...) onder andere een nota overlegd van het verblijf van (verzoeker; N.o.) in (een hotel; N.o.) te Curaçao in de periode 23 oktober 1991 tot en met 30 oktober 1991. (Verzoeker; N.o.) zou in het hotel hebben verbleven in afwachting van de oplevering van het door hem gekochte appartement. Volgens de kilometeradministratie van de Bentley heeft (verzoeker; N.o.) op 29 oktober 1991 een rit naar Brussel gemaakt en op 30 oktober 1991 een rit naar Wageningen. b. Volgens bij het vorige onderzoek gemaakte aantekeningen zijn een aantal facturen aangetroffen van door (verzoeker; N.o.) gemaakte reizen. Het betreft een factuur (...) inzake een reis Amsterdam-Miami retour met vertrekdatum 24 november 1991. Een factuur (...) van 8/1-1993 voor (verzoeker en een familielid; N.o.) 2 keer (open) retour Amsterdam-Fort Lauderdale vertrek op 11 januari 1992. Ook is er een factuur aanwezig van (...) 8/1-1992 voor een (open) retour voor (mevrouw H.; N.o.) met vertrekdatum 18 januari 1992. Wie is (mevrouw H.; N.o.)? c. Een factuur van (...) 30/3-1992 voor een vliegticket Amsterdam-Fort Lauderdale vertrek op 7/4-1992 voor (verzoeker; N.o.). De reis zou zijn geannuleerd. d. Een brief van (bedrijf X; N.o.) gedateerd 19 december 1991 (...) inzake pensioenafkoop wordt ondertekend door (verzoeker; N.o.). e. Aanschaf van de wapenkast op 8 november 1991 voor f 1.350. f. het afgeven van de jachtakte op 3 april 1992 bij de Gemeente-politie (...). g. Het tekenen van de overeenkomst van aandelenverkoop door (het dochterbedrijf in België; N.o.) aan (bedrijf X; N.o.) van (vennootschap M.; N.o.) op 16 december 1992. h. Het tekenen van de overeenkomst van aandelenverkoop door (verzoeker; N.o.) aan (vennootschap M.; N.o.) van (het dochterbedrijf in België; N.o.) op 24 december 1992. i. Het tekenen van de overeenkomst inzake het gebruiksrecht van de woning op 29 december 1992. **Notulen**

aandeelhoudersvergaderingen Deze heb ik in mijn brief van 18 september 1996 onder punt 6 opgevraagd. Deze zouden of niet zijn gemaakt of niets voorstellen. Van (het dochterbedrijf in België en vennootschap M.; N.o.) ontvang ik gaarne alle notulen ter inzage (...). Ook alle correspondentie in verband met de verkoop door (verzoeker; N.o.) aan (bedrijf X; N.o.) in 1992 ontvang ik gaarne ter inzage, zoals opdracht waardebeoordeling, besluit door (bedrijf X; N.o.) tot aankoop enz. enz. **American Express** Middels mijn brief van 18 september 1996 had ik afschriften van American Express met de onderliggende bescheiden ter inzage gevraagd. Alleen de afschriften heb ik ontvangen. De onderliggende bescheiden zou ik alsnog willen inzien. (...) Daarnaast vraag ik mij af of ik wel alle afrekeningen van (verzoeker; N.o.) ter inzage heb gekregen. Onder andere de afschriften van november 1992 tot en met juli 1993 heb ik niet ontvangen..."

7. Met dagtekening 30 november 1996 legde de Belastingdienst aan verzoeker de definitieve aanslagen inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen 1992 en vermogensbelasting 1993 op. Het belastbaar inkomen 1992 werd daarin vastgesteld op f 20.000.000 en het belastbaar vermogen 1993 op f 25.000.000. Op het aanslagbiljet inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen 1992 was vermeld voor welke bedragen (f 1.122.032 respectievelijk f16.000.000) bij de berekening van de inkomstenbelasting rekening was gehouden met de heffing naar het bijzonder tarief van respectievelijk 45% en 20%. Eveneens was aangegeven dat bij de berekening van de premie

volksverzekeringen was uitgegaan van premievrijstelling.

8. Bij brief van 17 december 1996 diende verzoekers belastingadviseur bij de Belastingdienst pro forma bezwaarschriften in ter zake van de definitieve aanslagen inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen 1992 en vermogensbelasting 1993.

9. Tijdens een bespreking met de Belastingdienst op 29 januari 1997 verstrekten verzoekers belastingadviseur door middel van een notitie de nodige informatie aan de Belastingdienst. In deze notitie was het volgende vermeld:

"...1. (...)

2.

De auto (waarin verzoeker reed; N.o.) is verkocht aan (zoon M; N.o.) die de auto op 19-11-1992 heeft verkocht (...) zie vrijwaringsbewijs. Als vergoeding voor zakelijk gereden kilometers heeft (bedrijf X; N.o.) een tweetal reparatienota's betaald.

3.

Het eigen risico is f 300,- (Verzoekers echtgenote; N.o.) betaalt haar eigen ziektekosten, voor zover deze het eigen risico te boven gaan worden de kosten (...) gedeclareerd.

4.

De "financiële" afspraken tussen partijen zijn:

a. alimentatie ad f 24.000,- per jaar b. lijfrente ad f 20.240,- per jaar c. volledig vrij wonen (incl. energie en water) d. premie ongevallenverzekering t/m/ medio 1996 ad f 2.006,- per jaar e. premie ziektekostenverzekering 50% van ± f 6.000,- = f 3.000,- per jaar.

5.

Alle vliegtickets zijn z.g. "open tickets" waarvan zowel de heen- als terugreis op ieder gewenst moment aangepast kunnen worden. De tickets zijn een heel jaar geldig. Met de bestelling van een ticket wordt voorlopig een plaats gereserveerd zodat men indien gewenst kan vertrekken. Men boekt een ticket om er zeker van te zijn dat indien men definitief besluit om te gaan men zeker weet dat men mee kan. Vervolgens worden de reizen in de meeste gevallen uitgesteld of maakt een ander(...) gebruik van het ticket. Aangezien er jaarlijks meerdere malen op Miami gevlogen wordt (...) worden tickets altijd gebruikt. Het is 5 jaar later absoluut onmogelijk om nog na te gaan wat er 5 jaar geleden precies met een besteld ticket gebeurd is, op welke datum een ticket werkelijk gebruikt is en wie er uiteindelijk mee gevlogen heeft. Na zijn emigratie naar Curaçao is (verzoeker; N.o.) jaarlijks in totaal slechts een beperkt aantal weken in Nederland geweest. Tijdens het vorige gesprek is echter ook nadrukkelijk medegedeeld dat het onmogelijk is om nu nog exact na te gaan wanneer (verzoeker; N.o.) in de afgelopen jaren in Nederland is geweest. Op basis van de aanwezige kilometeradministratie van de Bentley is een globale benadering opgesteld. Het is niet ondenkbaar dat in de beginfase na de emigratie van (verzoeker; N.o.) nog een keer op en neer gevlogen is om nog bepaalde zaken af te handelen..."

10. Bij brief van 12 mei 1997 verzocht de Belastingdienst verzoekers belastingadviseur om de gegevens over het bezit van de boten te completeren. Volgens de gegevens bij de Belastingdienst bezat verzoeker meer boten dan alleen de boot waarover informatie was verstrekt. Met betrekking tot het autobezit merkte de Belastingdienst naar aanleiding van

een aantal door hem in de administratie van bedrijf X aangetroffen reparatienota's op dat de conclusie gerechtvaardigd was dat de motor van de classic car niet kapot was en dat in 1993 en in 1995 met deze auto kon worden gereden. Ter zake van de ziektekosten verzocht de Belastingdienst de belastingadviseur om alsnog een overzicht te verstrekken van alle door verzoeker gemaakte ziektekosten met daarbij de onderliggende nota's. Over de telefoonaansluitingen gaf de Belastingdienst aan dat de nota's waren opgevraagd van de telefoonrekeningen op het adres waar verzoeker voorheen in Nederland woonde. Het betrof twee telefoonaansluitingen met daarnaast nog een andere aansluiting onder een geheim nummer. De Belastingdienst verzocht verzoekers belastingadviseur de nota's van deze laatste telefoonaansluiting te doen toekomen. Voorts verzocht de Belastingdienst onder verwijzing naar enige schijnbare tegenstrijdigheden tussen verschillende bescheiden die betrekking zouden hebben op verzoekers verblijf van 23 oktober tot en met 30 oktober 1991 in een hotel te Curaçao om meer duidelijkheid te verschaffen of verzoeker in oktober 1991 daadwerkelijk in Amerika of Curaçao had verbleven. Ook met betrekking tot de rekening-courant tussen verzoeker en het bedrijf, de boekingen in de kas van het bedrijf van de door verzoeker betaalde kosten verzocht de Belastingdienst meer informatie te verstrekken en eveneens volledige inzage te verstrekken in de bankafschriften en de afschriften met onderliggende bescheiden van de creditcardmaatschappij.

11. Bij brief van 29 mei 1997 schreef verzoekers belastingadviseur aan de Belastingdienst onder meer het volgende:

"...1. **Boot** U heeft in uw brief van 18 september 1996 een vraag gesteld over het botenbezit van (verzoeker; N.o.) per 1 januari 1991. Deze vraag is door ons beantwoord. In uw laatste brief deelt u ons mede dat u informatie ter beschikking staat, waaruit "is gebleken dat (verzoeker; N.o.) per 1 januari 1991 in het bezit was van meerdere boten." Vervolgens schrijft u: "Het betrof in ieder geval nog de volgende boot, een Aak van 59 m2". Cliënt is onaangenaam getroffen door de insinuerende toon en stelligheid waarmee deze beweringen worden geuit. Ik zou u willen verzoeken te laten weten op welke uw ter beschikking staande informatie deze stelligheid is gebaseerd. Uit het gebruik van de woorden dat het "in ieder geval" nog een Aak van 59 m2 betrof, leid ik af dat u klaarblijkelijk overtuigd bent van de aanwezigheid van nog andere boten per 1 januari 1991 en dat u van mening bent dat cliënt u bewust onjuiste informatie heeft verstrekt. Ik zou graag van u vernemen om welke boten het naar uw mening gaat. Terzijde merk ik op dat (verzoeker; N.o.) en ondergetekende op de hoogte zijn van het bestaan van boottypen als Lemsteraak en Rijnaken. Een "Aak van 59 m2" is ons echter onbekend. De gevraagde completering van het eerder gegeven antwoord is niet aan de orde, nu het antwoord geen completering behoeft.

4. Telefoon

Met evenzoveel stelligheid beweert u dat er sprake is van een geheim telefoonnummer. Ik zou u willen verzoeken mee te delen op welke u ter beschikking staande informatie deze stelligheid is gebaseerd. (...) Het streven is om de overige punten van uw brief in week 25 te beantwoorden. Mocht dit echter ingevolge van elkaar overlappende vakanties niet lukken dan kunt u de beantwoording in week 29 tegemoet zien..."

12. Bij brief van 22 juli 1997 deelde verzoekers belastingadviseur aan de Belastingdienst met betrekking tot het bezit van de classic car mee dat de motor van deze auto oliedrukproblemen had. Daardoor kon er voorzichtig korte afstanden mee worden gereden. De nota's waarnaar de Belastingdienst in zijn brief had verwezen, hadden waarschijnlijk betrekking op verschillende andere auto's. De belastingadviseur merkte nog op dat de kilometerstand van de classic car in 1991 op 65.291 stond en nu 65.781 was. Ter zake van de ziektekosten liet de belastingadviseur weten dat verzoeker niet meer in het bezit was van de door hem sedert 1 november 1991 betaalde ziektekosten. Verzoeker zag geen enkele reden om die nota's te bewaren. Het door de Belastingdienst gevraagde overzicht kon dus niet worden verstrekt. Daarbij werd opgemerkt dat het vragen naar een overzicht van de betaalde ziektekosten werd gezien als een aantasting van de privacy. Bovendien ontging het verzoeker wat de relevantie van deze vraag was. Voor de telefoonkosten en de gevraagde informatie over het botenbezit verwees de belastingadviseur naar zijn brief van 29 mei 1997. Over het verblijf van verzoeker in de periode van 23 oktober tot en met 30 oktober 1991 te Amerika of Curaçao deelde de belastingadviseur mee dat in 1992 reeds allerlei bescheiden waren overgelegd en dat het bijna ondoenlijk was om daar na meer dan vijf jaren nieuwe bescheiden aan toe te voegen. Bovendien was verzoeker niet gewoon om in zijn ogen nutteloze paperassen te bewaren. Er zou geprobeerd worden aan dit verzoek te voldoen. Ter zake van de rekening-courant en de kasopnamen verstrekte de belastingadviseur enige informatie. Over de bankafschriften werd meegedeeld dat deze niet meer voorhanden waren. Nadat verzoeker deze op hun juistheid had gecontroleerd, hadden ze voor hem geen enkel nut meer en werden de bankafschriften weggegooid. Ook de afrekening van de creditcardmaatschappij was niet meer te vinden.

13. Bij brief van 9 september 1997 deelde verzoekers belastingadviseur het volgende mee: "...In vervolg op mijn schrijven van 29 mei en 22 juli jl. doe ik u hierbij toekomen een schrijven van (...) de X-bank te Curaçao. Ik stuur u dit document toe in verband met het verzoek gedaan in punt 5 van uw brief van 12 mei jl. In mijn brief van 22 juli jl. liet ik u weten dat (verzoeker; N.o.), ondanks het feit dat zijn emigratie inmiddels reeds lang geleden is, zal trachten aanvullend bewijs te leveren voor de afwezigheid van een binnenlandse belastingplicht in Nederland sinds oktober 1991. Ik zou u willen verwijzen naar de inhoud van de brief (...). Inmiddels zijn vele bewijsstukken overgelegd. Sinds het begin van het woonplaatsonderzoek in september 1996 zijn pogingen gedaan de door u gestelde vragen zo goed mogelijk te beantwoorden en zoveel mogelijk aan uw verzoeken om informatie te voldoen. Gelet op de vele tijd die met het beantwoorden van vragen en het speuren naar gegevens gemoeid was, kwam niet zelden de vraag op welke, en hoeveel, informatie in redelijkheid van iemand gevraagd kan worden. Ook thans blijkt deze vraag weer actueel. Bij het nalopen van de dossiers stuitte wij namelijk op een brief (...), gedateerd 15 mei 1992 (...). In deze brief wordt tegemoetgekomen aan het verzoek een verklaring ex artikel 27 lid 7 van de Wet op de loonbelasting voor (verzoeker; N.o.) af te geven. (...) Aanvankelijk werd het verzoek afgewezen vanwege het feit dat het de inspecteur niet duidelijk was of (verzoeker; N.o.) geen binnenlands belastingplichtige meer was. Vervolgens is door ons bij brieven van 13 maart en 3 april 1992 een groot aantal

bewijsstukken overgelegd, ter staving van het feit dat (verzoeker; N.o.) in 1991 is geëmigreerd en nadien woonachtig was op Curaçao. Desondanks werd het verzoek om de 'artikel 27-verklaring' bij brief van 27 april 1992 andermaal afgewezen, zonder dat hiervoor echter enige reden werd gegeven. Na ons verzoek om motivering van de afwijzing in onze brief van 29 april 1992 werd bij voornoemde brief van 15 mei 1992 alsnog aan het verzoek tegemoet gekomen. Erkend werd dat (verzoeker; N.o.) zich de nodige moeite had getroost het verlangde bewijs te leveren en dat men ook niet meer wist welke bewijsstukken de twijfel zouden kunnen wegnemen. (...) Tenslotte werd de eerder geciteerde conclusie getrokken dat (verzoeker; N.o.) geacht moest worden te zijn geslaagd in zijn bewijs dat hij Nederland metterwoon had verlaten. Overigens is met ingang van 1 januari 1996 opnieuw goedgekeurd dat inhouding van loonbelasting achterwege kan blijven. Over het vertrouwen dat ontleend kan worden aan de afgifte van een 'artikel 27-verklaring' is de nodige jurisprudentie geweest. In zijn arrest van 28 februari 1996 (VN 1996/1067) werd door de Hoge Raad geoordeeld dat een belastingplichtige aan het afgeven door de inspecteur van een dergelijke verklaring *geen* vertrouwen kan ontlennen indien de verklaring is gebaseerd op *onjuiste* gegevens, die opzettelijk aan de inspecteur zijn verstrekt. Dit impliceert naar mijn mening dat hieraan wél vertrouwen kan worden ontleend indien er, zoals in het geval van (verzoeker; N.o.), geen sprake is van het leveren van onjuiste gegevens. (...) Mijns inziens hield de afgifte van de verklaring in mei 1992 dan ook een bewuste standpuntbepaling terzake van de woonplaats van (verzoeker; N.o.) in, op welke hij mocht vertrouwen. Naar mijn mening is het dan ook maar de vraag of het in redelijkheid van belastingplichtige verlangd kan worden opnieuw mee te werken aan een onderzoek naar zijn woonplaats. Een onderzoek dat gestart is zonder concrete aanwijzingen dat die woonplaats sinds mei 1992 zou zijn veranderd en dat uitsluitend lijkt te zijn gebaseerd op het feit dat aanslagtermijnen dreigden te verlopen, nadat het dossier jarenlang was blijven liggen. In ieder geval stel ik mij op het standpunt dat over het moment van emigratie en over de periode daarna geen nadere informatie meer verlangd kan worden, nu destijds in 1992 reeds door uw dienst is vastgesteld dat (verzoeker; N.o.) Nederland metterwoon had verlaten. Alvorens nog enige nadere informatie te verschaffen, verzoek ik u gemotiveerd aan te geven naar aanleiding van welke feiten u bij de aanvang van het woonplaatsonderzoek meende te kunnen twijfelen aan de woonplaats van (verzoeker; N.o.) op Curaçao..."

14. Met dagtekening 31 oktober 1997 legde de Belastingdienst aan verzoeker de definitieve aanslag inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen 1993 en de definitieve aanslag vermogensbelasting 1994 op naar respectievelijk een belastbaar inkomen van f20.000.000 en een belastbaar vermogen van f 25.000.000. De beide aanslagen werden in afwachting van de uitkomsten van het woonplaatsonderzoek opgelegd tot behoud van rechten. Op de aanslag inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen was vermeld dat f 19.000.000 was belast naar het bijzondere tarief van 20%, en dat was uitgegaan van premievrijstelling.

15. Bij brief van 11 november 1997 diende verzoekers belastingadviseur pro forma bezwaarschriften in ter zake van de definitieve aanslagen inkomstenbelasting/premie

volksverzekeringen 1993 en vermogensbelasting 1994.

16. Op 25 november 1997 verzocht verzoekers belastingadviseur de Belastingdienst schriftelijk om hem informatie te verstrekken omtrent de stellige bewering van de Belastingdienst dat verzoeker in ieder geval een Aak van 59m² in zijn bezit had en eveneens informatie te geven over de bewering dat verzoeker een geheim telefoonnummer zou hebben. De belastingadviseur wees er daarbij op dat hij deze vragen ook in zijn brief van 29 mei 1997 had gesteld en dat hij nu graag op korte termijn een reactie daarop wilde hebben.

17. Verzoekers belastingadviseur liet de Belastingdienst bij brieven van 28 november 1997 met betrekking tot de afhandeling van de bezwaarschriften tegen de aanslagen inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen 1992 en 1993 schriftelijk het volgende weten:

"...Inmiddels hebben wij in het kader van het woonplaatsonderzoek zowel schriftelijk als mondeling uitgebreid van gedachten gewisseld. U hebt zeer uitvoerig inlichtingen opgevraagd en ik heb deze inlichtingen zo goed en zo compleet mogelijk verstrekt. Ook onze wederzijdse standpunten zijn uitvoerig naar voren gebracht en over en weer van commentaar voorzien. Bij het opleggen van de aanslag bent u er van uitgegaan dat (verzoeker; N.o.) in 1992 (respectievelijk 1993; N.o.) als binnenlands belastingplichtige in de aanslagregeling moet worden betrokken, terwijl ik dit standpunt namens belastingplichtige bestrijdt aangezien ik van mening ben dat uit de aangevoerde feiten blijkt dat belastingplichtige naar de omstandigheden beoordeeld woonachtig was op Curaçao en dat het middelpunt van zijn levensbelangen niet in Nederland lag. De aanslag dient om deze reden naar mijn mening te worden vernietigd. Gezien het voorgaande ben ik van mening dat voortzetting van onze discussie en verder uitstel van de behandeling van het bezwaarschrift geen zin heeft. Ik meen het bezwaarschrift hierbij naar behoren te hebben gemotiveerd en verzoek u op korte termijn uitspraak te doen. Ik ben mij ervan bewust dat u in beginsel over een termijn van drie maanden kunt beschikken voor het doen van een uitspraak op bezwaar (...). Ik wil u echter beleefd doch dringend verzoeken een aanzienlijke kortere termijn in acht te nemen. Gezien het zeer hoge bedrag van de aanslag en het daarmee samenhangende grote belang van de zaak voor belanghebbende en de lange termijn die reeds verstreken is kan belastingplichtige naar ik meen in redelijkheid aanspraak maken op een spoedige afhandeling van de zaak..."

18. De Belastingdienst deelde bij brief van 2 december 1997 verzoekers belastingadviseur het volgende mee:

"...Hierbij wil ik reageren op uw op- en aanmerkingen en de door u gestelde vragen in uw brieven van 29 mei 1997, 22 juli 1997, 9 september 1997 en 25 november 1997. (...)

1. Boot Naar aanleiding van de, in eerste instantie onder de kosten van (bedrijf X; N.o.) geboekte, nota van (de scheepswerf; N.o.) inzake de reparatie van het teakhouten dek heb ik bij (de scheepswerf; N.o.) een zogenaamd derdenonderzoek ingesteld. Hieruit blijkt dat (verzoeker; N.o.) winterstalling betaald voor een schip met een oppervlakte van 59 vierkante meter. Uit andere aanwezige nota's is de conclusie te trekken dat het vermoedelijk een Aak met de naam "M." betreft.

2. Telefoon Deze informatie is verkregen van de telefoniste bij PTT-Telecom via het algemene informatienummer 008. Zij gaf aan dat er drie aansluitingen waren. Een op naam van (verzoeker; N.o.), een op naam van een bedrijf en een geheim nummer..."

19. Bij brief van 31 december 1997 deelde verzoekers belastingadviseur de Belastingdienst het volgende mee:

"...In de eerste alinea van uw brief stelt u te reageren op op- en aanmerkingen en door ons gestelde vragen in eerdere brieven van 29 mei 1997, 22 juli 1997, 9 september 1997 en 25 november 1997. Ik moet echter constateren dat u niet op al onze vragen en opmerkingen ingaat. Met name op de brief van (...) 15 mei 1992, waarin werd verklaard dat (verzoeker; N.o.) moest worden geacht te zijn geslaagd in zijn bewijs Nederland metterwoon te hebben verlaten, heeft u tot op heden niet gereageerd. Tevens is onze vraag om gemotiveerd aan te geven naar aanleiding van welke feiten u bij aanvang van het woonplaatsonderzoek meende te kunnen twijfelen aan de woonplaats van (verzoeker; N.o.) op Curaçao, door u nog steeds niet beantwoord. 1. *Boot* Onder punt 1 in uw brief geeft u aan naar aanleiding van welke door u aangetroffen 'bewijsstukken' u concludeert dat (verzoeker; N.o.) in het bezit was van een "Aak". Cliënt betreurt in hoge mate de manier waarop bepaalde 'feiten' door u naar voren worden gebracht en in correspondentie worden vastgelegd, zonder dat enigszins is gecheckt of hetgeen dat wordt gesteld wel in overeenstemming is met de werkelijkheid. De kwestie rond de bewuste "Aak", is een van de voorbeelden waaruit deze werkwijze blijkt. In uw brief van 12 mei 1997 stelt u dat "is gebleken dat (verzoeker; N.o.) per 1 januari 1991 in het bezit was van meerdere boten. Het betrof in ieder geval nog de volgende boot, een Aak van 59 m²". Naar mijn mening dienen uitlatingen van een dergelijke stelligheid slechts gedaan te worden nadat met enige zorgvuldigheid is nagegaan of een en ander wel juist is. De Lemsteraak, waarvan u eerst nu aangeeft dat dit de "M." betreft, was eigendom van (de zoon van verzoeker; N.o.). De facturen van (de scheepswerf; N.o.) zijn abusievelijk gesteld op naam van (verzoeker; N.o.) (...). (Verzoeker; N.o.) heeft het nooit nodig gevonden om de werf te verzoeken dit aan te passen. Bijgevoegd treft u achtereenvolgens aan: de koopovereenkomst (...), een bankafschrift ter zake van de betaling (...) alsmede een overschrijving van de aanbetaling, een bewijs van lidmaatschap van het KNWV, een factuur van (de jachthaven; N.o.) ter zake van bemiddeling bij de verkoop, een nota van afrekening en een brief van de notaris in verband met de verkoop. Naar uw overtuiging had (verzoeker; N.o.) naast de Aak nog "meerdere boten" in zijn bezit. Ik verzoek u nogmaals aan te geven welke boten dit dan zouden moeten zijn. 2. *Telefoon* Wat betreft het "geheime nummer" (...) het volgende. Dit nummer is het nummer van een fax die gebruikt wordt door de in het bedrijf werkende zoons van (verzoeker; N.o.). De fax wordt slechts 's avonds gebruikt en de reden dat het nummer niet gelist is, is gelegen in het feit dat men geen faxen voor het bedrijf wenst te ontvangen op (dit adres; N.o.). Overigens wees navraag bij het nummer 06-8008 uit dat dit nummer niet op naam van (verzoeker; N.o.) staat, maar op naam van (bedrijf X; N.o.). De facturen van dit faxnummer maken dan ook deel uit van de administratie van (bedrijf X; N.o.).

3. (...) Tenslotte, bij brieven van 28 november jl. verzocht ik u uitspraak te doen op de

bezwaarschriften tegen de aanslagen inkomstenbelasting 1992 en 1993. Onder verwijzing naar de motivering in deze brieven, verzoek ik u hierbij tevens uitspraak te doen op de bezwaarschriften tegen de aanslagen vermogensbelasting 1993 en 1994..."

20. Op 16 april 1998 schreef verzoekers belastingadviseur aan de Belastingdienst het volgende:

"...Hierbij moge ik u herinneren aan mijn brieven van 28 november 1997 en 31 december 1997. In de brief van 31 december heb ik u allereerst nogmaals gevraagd nader aan te geven waarop uw conclusie dat (verzoeker; N.o.) "meerdere boten" in zijn bezit zou hebben, is gebaseerd. (...) Helaas mochten wij tot heden niets van u vernemen (...). Ik verzoek u wederom te reageren op onze vragen. Daarnaast verzocht ik u uitspraak te doen op onze bezwaarschriften die namens (verzoeker; N.o.) zijn ingediend tegen de in hoofde omschreven aanslagen. Ik heb u gewezen op de destijds geldende beslistermijn van drie maanden, en u onder aanvoering van redenen beleefd doch dringend verzocht een aanzienlijke korte termijn in acht te nemen. De genoemde termijn van drie maanden is ruimschoots verstreken en ik heb nog altijd niet van u mogen vernemen. Inmiddels is ook het Voorschrift Awb gewijzigd en thans geldt in beginsel een beslistermijn van *zes weken* (...). Het Voorschrift bepaalt verder dat de inspecteur, indien hij niet binnen zes weken op het bezwaar kan beslissen de termijn met *ten hoogste vier weken* kan verlengen. Van die verlenging doet de inspecteur schriftelijk mededeling aan belanghebbende. Het behoeft geen betoog dat ook deze termijnen ruimschoots overschreden zijn. Ik verzoek u hierbij dringend om thans op zeer korte termijn het woonplaatsonderzoek af te ronden en uitspraak te doen op de bezwaarschriften. Verder uitstel schaadt de belangen van (verzoeker; N.o.) zeer en is niet langer acceptabel. U handelt naar mijn mening onzorgvuldig en in strijd met het door voormeld Voorschrift opgewekt vertrouwen door het doen van een uitspraak op de bezwaarschriften verder uit te stellen. Afgezien daarvan loopt het woonplaatsonderzoek, dat gestart is in september 1996, nu reeds meer dan anderhalf jaar en zijn er van uw kant sinds uw brief van 12 mei 1997 geen concrete vragen meer gesteld. Voorafgaand aan het woonplaatsonderzoek is overigens reeds begin 1994 door uw dienst een onderzoek gestart, waarin eveneens vragen werden gesteld over privé-aangelegenheden van de familie (van verzoeker; N.o.). Van dit onderzoek is een rapport verschenen op 8 juli 1996. Bovendien is er, zoals reeds in eerdere correspondentie aan de orde is gesteld, al in 1991 en 1992 uitgebreid met uw dienst gecorrespondeerd over de woonplaats van (verzoeker; N.o.), in het kader van het verzoek om een 'artikel 27-verklaring'. Deze verklaring is uiteindelijk na uitvoerig onderzoek (...) verleend (...). (Verzoeker; N.o.) heeft zich steeds bereid getoond zoveel mogelijk aan de onderzoeken mee te werken, echter een grens is nu bereikt..."

21. Bij brief van 28 april 1998 deelde de Belastingdienst verzoekers belastingadviseur het volgende mee:

"...Het door mij ingestelde onderzoek naar de (fiscale) woonplaats van (verzoeker; N.o.) is zoals u stelt reeds geruime tijd aan de gang. Dit heeft een aantal oorzaken. Een van de oorzaken is dat een onderzoek naar iemands (fiscale) woonplaats (doorgaans) een gecompliceerd onderzoek is. Een dergelijk onderzoek neemt nu eenmaal veel tijd in

beslag. Doorgaans niet alleen veel tijd wat betreft het aantal uren maar ook gezien het tijdsverloop. Ook het verkrijgen van informatie bij derden blijkt tijdrovend te zijn. Ik streef ernaar om het onderzoek binnen drie maanden af te ronden. Deze termijn hangt wel samen met de resultaten van de derdenonderzoeken en de daarmee (eventueel) opkomende vragen die daarna aan u zullen worden voorgelegd. Uiteindelijk zal het onderzoek resulteren in een controlerapport. Pas nadat u dit controlerapport heeft ontvangen zullen de pro forma bezwaarschriften, die door u zijn ingediend naar aanleiding van de ter behoud van rechten opgelegde aanslagen, worden afgedaan. Afhankelijk van de uitkomst van het onderzoek zullen de pro forma bezwaarschriften worden toegewezen of zult u in de gelegenheid worden gesteld de bezwaarschriften nader te motiveren. Overigens merk ik op dat artikel 25 AWR voorrang heeft op de AWB. Ik zal nu ingaan op een aantal door u gestelde vragen. **Boot** In mijn brief van 12 mei 1997 heb ik gesteld dat (verzoeker; N.o.) in het bezit zou zijn van meerdere boten. Ik heb tevens de zinsnede "in ieder geval" gebruikt. Ik heb dit gebruikt omdat volgens mij ten dienste staande gegevens (verzoeker; N.o.) naast de ijzeren punter in het bezit was van een Aak van 59 m2. De aanname dat (verzoeker; N.o.) de eigenaar was van de Aak baseerde ik op de volgende feiten:

- door (verzoeker; N.o.) werd de winterstalling van de Aak betaald; - de facturen van (de scheepswerf; N.o.) zijn gericht aan (verzoeker; N.o.); - het in 1991 door (bedrijf X; N.o.) voor haar rekening nemen van de reparatie van het teakhouten dek. Aanwijzingen dat (verzoeker; N.o.) meer boten in zijn bezit zou hebben (gehad) in de jaren 1991 tot en met heden heb ik niet. (...) **De brief (...) uit 1992** Het verbaast mij enigszins dat u thans de brief van mijn collega (...) met de daaraan voorafgaande correspondentie naar voren brengt. Wij hebben de gang van zaken met betrekking tot het afgeven van de artikel 27 lid 7 verklaring en de (eventuele) consequenties hiervan reeds uitgebreid besproken tijdens ons eerste overleg op 19 september 1996. Deze brief en de hieraan voorafgaande correspondentie is dus reeds door mij in overweging genomen. Ik vertrouw erop u in voldoende mate te hebben ingelicht. Vooruitlopend op eventuele nader door mij te stellen vragen naar aanleiding van de door mij ingestelde, en nog in te stellen, derdenonderzoeken verzoek ik u de volgende vragen met betrekking tot de in 1994 aangeschafte Lincoln te beantwoorden. In 1994 wordt op naam van (verzoekers zoon; N.o.) een Lincoln Mark V11 aangeschaft. Deze auto wordt gekocht bij X te Y De auto wordt op 25 mei 1994 gekocht. In de koopovereenkomst wordt als koper (verzoekers echtgenote; N.o.) vermeld. De koopovereenkomst wordt getekend door (verzoeker; N.o.). Op verzoek wordt de factuur op naam van de zoon (...) gesteld. Betaling van de factuur vindt plaats vanaf de privé-bankrekening van (de zoon; N.o.). Op hetzelfde tijdstip wordt door (verzoeker; N.o.) hetzelfde bedrag overgemaakt naar de bankrekening van (de desbetreffende zoon; N.o.). (...) Gaarne ontvang ik een toelichting naar de gang van zaken met betrekking tot deze auto..."

22. Bij brief van 22 mei 1998 deelde verzoekers belastingadviseur aan de Belastingdienst mee dat verzoeker het recht van de inspecteur erkent om informatie op te vragen bij derden en dat hij ook begrip heeft voor het feit dat een woonplaatsonderzoek in het

algemeen enige tijd vergt, maar in deze zaak ontbrak naar de mening van verzoeker elke concrete rechtvaardiging voor de lange behandelingsduur. Het was, gezien de hoge aanslagen die waren opgelegd, niet acceptabel om zo lang in onzekerheid te moeten verkeren. Daarom had verzoeker besloten om zich tot de Nationale ombudsman te wenden. Over de brief van de Belastingdienst van 15 mei 1992 merkte verzoekers belastingadviseur op dat het juist was dat bij het begin van het woonplaatsonderzoek was gesproken over deze brief. Het ging daarbij uitsluitend over de gang van zaken in 1992. Met geen woord was toen aangegeven naar aanleiding van welke feiten twijfel was ontstaan aan de woonplaats van verzoeker buiten Nederland. Verzoekers belastingadviseur verzocht de Belastingdienst hem schriftelijk te informeren over de aanleiding voor het onderzoek.

23. Op 28 mei 1998 deelde de Belastingdienst aan verzoekers belastingadviseur onder meer het volgende mee:

"...Ik ben met u van mening dat door mij niet is aangegeven naar aanleiding van welke feiten ik bij aanvang van het door mij ingestelde onderzoek meende te kunnen twijfelen aan de woonplaats van (verzoeker; N.o.) op Curaçao. Door u is daar tijdens onze besprekingen op 19 september 1996 en 7 november 1996 ook niet naar gevraagd. In mijn brief van 28 april 1998 geef ik ook niet aan dat de redenen voor de aanleiding van het onderzoek tijdens een van onze besprekingen ter sprake zijn geweest. Ik geef alleen aan dat ik op de hoogte was van de brief van (15mei 1992; N.o.). De redenen om in 1996 een woonplaatsonderzoek aan te vangen waren de volgende:

- Op de eenheid is een (anonieme) klikbrief ontvangen waarin is gesteld dat de emigratie van (verzoeker; N.o.) naar Curaçao een verzinsel zou zijn. - De door (bedrijf X; N.o.) overgelegde kilometeradministratie van de Bentley waaruit was op te maken dat (verzoeker; N.o.) regelmatig in Nederland verbleef. - Een mededeling dat (verzoeker; N.o.) feitelijk nog een groot aantal taken bij (bedrijf X; N.o.) verrichtte. Alles overziende rechtvaardigde dit in september 1996 het starten van een onderzoek naar de (fiscale) woonplaats van (verzoeker; N.o.)..."

B. Standpunt verzoeker

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

C. Standpunt Belastingdienst/Grote ondernemingen Haarlem

De Belastingdienst/Grote ondernemingen Haarlem reageerde als volgt op de klacht alsmede op een aantal door de Nationale ombudsman gestelde vragen:

"...1 **De feiten**Op zijn verzoek is aan verzoeker (...) op 15 mei 1992 een woonplaatsverklaring ex artikel 27 lid 7 van de Wet op de loonbelasting 1964 afgegeven, omdat de inspecteur van oordeel was dat (verzoeker; N.o.) geacht werd te zijn geslaagd in zijn bewijs dat hij Nederland metterwoon had verlaten. In 1996 is twijfel gerezen omtrent de woonplaats van (verzoeker; N.o.) en is een nieuw woonplaatsonderzoek gestart. Dit onderzoek is begin september 1996 aan (de belastingadviseur; N.o.) aangekondigd. Het onderzoek richt zich in beginsel op de periode vanaf maart 1992. Volgens (verzoeker; N.o.) is hij op 1 november 1991 geëmigreerd naar Curaçao. Zijn echtgenote (...) is achtergebleven in de woning te Aerdenhout. (Verzoeker; N.o.) en (zijn echtgenote; N.o.)

zijn niet officieel gescheiden. (Verzoeker; N.o.) en (zijn echtgenote; N.o.) hebben vier kinderen, M.S., K.N., P.H. en E.J. (...). Zoon K.N. woont in Nederland. De andere drie zonen wonen in Amerika, waarbij wordt aangetekend dat zoon M.S. volgens eigen opgaaf in mei 1994 naar Nederland is geremigreerd. (Verzoeker; N.o.) en zijn zonen zijn directeur/eigenaar/adviseur (geweest) van een bedrijf gevestigd in Nederland. Dit bedrijf heeft, naast een vestiging in Nederland, een dochteronderneming in België en een dochteronderneming (...) in Amerika. Ook heeft het bedrijf een jacht (...) met als ligplaats Fort-Lauderdale in Florida in Amerika. In 1994 heeft (verzoeker; N.o.) een jachtwerf gekocht in (...) Amerika. In het kader van het woonplaatsonderzoek zijn een groot aantal activiteiten verricht welke in het volgende onderdeel chronologisch worden weergegeven.

2. Chronologisch overzicht werkzaamheden

Voor een goed inzicht in de verrichte werkzaamheden is het van belang om te vermelden dat mede in het kader van het woonplaatsonderzoek van (verzoeker; N.o.) andere onderzoeken zijn ingesteld die mede een licht kunnen werpen op de feiten in het onderhavige woonplaatsonderzoek. Het betreft:

1. een onderzoek naar de financiële situatie van zijn echtgenote (...);
 2. een onderzoek naar de fiscale woonplaats van een van de zonen, M.S. (...) in de jaren 1991 tot en met mei 1994;
 3. een onderzoek naar de betrouwbaarheid van de kilometeradministratie van een zakenauto van het bedrijf;
 4. een onderzoek naar diverse kosten bij het bedrijf en twee op Curaçao gevestigde NV's.
- De aanleiding om bovenstaande onderzoeken in te stellen en de redenen waarom deze onderzoeken van belang (kunnen) zijn voor de beoordeling van de (fiscale) woonplaats van (verzoeker; N.o.) zijn de volgende:

1. Financiële situatie van (verzoekers echtgenote; N.o.) De aanleiding is eenvoudig te verklaren. Haar financiële situatie, haar inkomsten en uitgaven, vormt een onderdeel (een van de te controleren onderwerpen) bij het woonplaatsonderzoek van (verzoeker; N.o.). Na aanvang van dit onderzoek bleek tussen partijen afgesproken financiële regeling anders te zijn dan bij de aangiften inkomstenbelasting van (verzoekers echtgenote; N.o.) was aangegeven. De afgesproken alimentatie bleek hoger te zijn terwijl (verzoeker; N.o.) ook andere zaken voor (zijn echtgenote; N.o.) betaalde. Indien blijkt dat de uitgaven van (verzoekers echtgenote; N.o.) hoger zijn dan haar inkomsten zou dit kunnen duiden op meerdere inkomsten. Dit zou kunnen betekenen dat (verzoekers echtgenote; N.o.) vrijwillig door (verzoeker; N.o.) wordt onderhouden, wat zou kunnen duiden op het feit dat zij wellicht niet gescheiden leven. (verzoekers echtgenote; N.o.) woont nog steeds in de door (verzoeker; N.o.) verlaten woning te Aerdenhout. (Verzoeker; N.o.) zou, volgens (de belastingadviseur; N.o.), indien hij in Nederland is, verblijven in een tweede woning welke gelegen is in de tuin van de woning waar (zijn echtgenote; N.o.) woont.

2. Woonplaatsonderzoek (van zoon M.S.; N.o.)

. S. is volgens eigen opgaaf halverwege de maand mei 1994 naar Nederland

geremigreerd. Tot dat moment woonde hij (...) in Amerika. In oktober 1990 heeft M.S. een woning in Nederland, te Aerdenhout gekocht. Volgens de kilometeradministratie van de zakenauto (...) maakte M.S. met enige regelmaat een zakelijke rit met deze auto. Deze regelmaat in combinatie met de aankoop van de woning in 1990, zijn huwelijk in 1992 en de vermelding in het telefoonboek van een aansluiting in 1992 rechtvaardigden het instellen van een woonplaatsonderzoek. Tijdens het onderzoek naar de fiscale woonplaats van (verzoeker; N.o.), het onderzoek naar de fiscale woonplaats van M.S. en naar de kilometeradministratie van de zakenauto is door (de belastingadviseur; N.o.) een aantal keren naar voren gebracht dat de leden van de familie (...) elkaars Credit-Card gebruikten om uitgaven te doen, terwijl tevens op naam geboekte vlieguren niets zouden zeggen omdat ook de vliegtickets door de hele familie door elkaar zouden worden gebruikt. Dit betekent dat een op het eerste gezicht door een bepaalde persoon gemaakte uitgaaf of vliegreis, bij de beoordeling van zijn woonplaats aan hem is toegerekend, volgens (de belastingadviseur; N.o.) niet juist hoeft te zijn, omdat de uitgaaf of vliegreis door een ander blijkt te (kunnen) zijn gedaan. Dit is de reden dat gegevens die naar voren komen bij de bepaling van de fiscale woonplaats van M.S. van invloed kunnen zijn op de feiten die benodigd zijn om de fiscale woonplaats van (verzoeker; N.o.) te beoordelen.

3. kilometeradministratie Het bedrijf heeft (onder andere) een zakenauto met een waarde van ruim f 500.000. Volgens een bijgehouden kilometeradministratie wordt deze zakenauto alleen bij zakelijke ritten gebruikt door (verzoeker; N.o.) en zijn vier zoons. Door (de belastingadviseur; N.o.) is aangegeven dat de periode van verblijf in Nederland door (verzoeker; N.o.) uit de kilometeradministratie van de zakenauto is te halen. Een periode met (zakelijke) ritten door (verzoeker; N.o.) zou, met wellicht een paar dagen daarvoor of daarna, parallel lopen met zijn verblijf in Nederland. Aanleiding om de kilometeradministratie van de zakenauto nader te gaan onderzoeken was een tweetal door (verzoeker; N.o.) in 1991 verreden ritten in Nederland met de zakenauto terwijl (verzoeker; N.o.) (volgens het overgelegde bewijsmateriaal in 1992 aan mijn collega (...) ten behoeve van zijn emigratie naar Curaçao) op dat moment op Curaçao zou verblijven. Indien blijkt dat de bijgehouden kilometeradministratie niet juist is, is het gevolg hiervan dat er andere (privé)ritten, op tot nu toe onbekende tijdstippen, zijn gemaakt door, onder andere, (verzoeker; N.o.). Dit kan van belang zijn voor de beoordeling van de (fiscale) woonplaats van (verzoeker; N.o.). Ook de (periode van) aanwezigheid in Nederland kan wijziging ondergaan indien de bijgehouden kilometeradministratie van de zakenauto niet juist blijkt te zijn.

4. Diverse kosten bij het bedrijf en twee op Curaçao gevestigde NV's Dit betreft hoofdzakelijk vragen naar de zakelijkheid van als kosten geboekte uitgaven van diverse vlieguren en als kosten geboekte uitgaven van diverse (privé)auto's. Daarnaast kosten van en advieskosten betaald aan een op Curaçao gevestigde NV. Ook dit heeft te maken met de vraag wie welke reizen heeft gemaakt, van wie diverse auto's zijn en ook wie met de diverse auto's heeft gereden. Ook de gevoerde correspondentie en werkzaamheden met betrekking tot deze andere onderzoeken/onderwerpen zijn gezien deze samenhang in het overzicht meegenomen. De werkzaamheden die verricht zijn in het kader van het

onderzoek zijn:

- Begin september 1996 is telefonisch een afspraak gemaakt met (de belastingadviseur; N.o.) voor een eerste bespreking. - Op 19 september 1996 heeft de eerste bespreking plaatsgevonden en is de vragenlijst met datum 18 september 1996 uitgereikt en doorgenomen. - Op 7 november 1996 zijn de antwoorden op de notitie van 18 september 1996 mondeling besproken en zijn diverse stukken ontvangen. - Op 15 november 1996 is er telefonische contact geweest met (de belastingadviseur; N.o.) met betrekking tot het opleggen van de aanslagen inkomstenbelasting 1992/vermogensbelasting 1993. - Op 22 november 1996 is een tweede vragenbrief verzonden inzake het woonplaatsonderzoek van (verzoeker; N.o.). - Op 22 november 1996 is een notitie verzonden in het kader van het onderzoek naar de financiële situatie van (echtgenote van verzoeker; N.o.) - Op 25 november 1996 is een derdenonderzoek ingesteld bij een scheepswerf inzake het woonplaatsonderzoek van (verzoeker; N.o.). - Op 12 december 1996 is een derdenonderzoek ingesteld bij een reisbureau inzake het woonplaatsonderzoek van (verzoeker; N.o.) - Op 17 december 1996 is een derdenonderzoek ingesteld bij een ander reisbureau inzake het woonplaatsonderzoek van (verzoeker; N.o.). - Op 29 januari 1997 zijn de antwoorden van de vragenbrieven van 22 november 1996 ontvangen en met (de belastingadviseur; N.o.) besproken. - Op 11 februari 1997 zijn nadere vragen gesteld in het kader van het onderzoek naar de financiële situatie van (de echtgenote van verzoeker; N.o.). - Op 12, 13, 14 februari 1997 en 5,6,12 en 13 maart 1997 is de administratie van het bedrijf ingezien. - Op 18 februari 1997 en 14 maart 1997 heeft (de belastingadviseur; N.o.) gereageerd op de brief van 11 februari 1997 in het kader van het onderzoek naar de financiële situatie van (de echtgenote van verzoeker; N.o.) - Op 18 maart 1997 is een vragenbrief verzonden aan (de belastingadviseur; N.o.) inzake het woonplaatsonderzoek van (zoon M.S.; N.o.) - Op 26 maart 1997 is een notitie met bevindingen verzonden aan (de belastingadviseur; N.o.) inzake het onderzoek naar de (on)betrouwbaarheid van de kilometeradministratie van de zakenauto. - Op 12 mei 1997 is een herinnering gezonden aan (de belastingadviseur; N.o.) voor de beantwoording van de brief van 18 maart 1997 inzake het woonplaatsonderzoek van (zoon M.S.; N.o.) - Op 12 mei 1997 is een volgende vragenbrief gestuurd in het kader van het onderzoek naar de financiële situatie van (verzoekers echtgenote; N.o.). - Op 12 mei 1997 is een volgende vragenbrief verzonden inzake het woonplaatsonderzoek van (verzoeker; N.o.). - Op 22 mei 1997 is door (de belastingadviseur; N.o.) gereageerd op de notitie van 26 maart 1997 in het kader van het onderzoek naar de (on)juistheid van de kilometeradministratie van de zakenauto. - Op 29 mei 1997 en 22 juli 1997 worden door (de belastingadviseur; N.o.) de vragen uit de brief van 12 mei 1997 in het kader van het onderzoek naar de financiële situatie van (de echtgenote van verzoeker; N.o.) beantwoord. - Op 29 mei 1997 zijn de eerste antwoorden op de brief van 12 mei 1997 inzake het woonplaatsonderzoek van (verzoeker; N.o.) ontvangen. - Op 30 mei 1997 is een beperkte reactie ontvangen inzake het woonplaatsonderzoek van (zoon M.S.; N.o.). - Op 22 juli 1997 zijn de resterende antwoorden ontvangen op de brief van 12 mei 1997 inzake het woonplaatsonderzoek van (verzoeker; N.o.). - Op 29 augustus 1997 is een brief naar (de belastingadviseur; N.o.)

verstuurd met hierin het verzoek om een nadere reactie op de brief van 18 maart 1997 in het kader van het woonplaatsonderzoek van (zoon M.S.; N.o.). - Op 9 september 1997 heeft (de belastingadviseur; N.o.) een vragenbrief gestuurd naar aanleiding van het woonplaatsonderzoek van (verzoeker; N.o.). - Op 30 september 1997 is antwoord ontvangen op de brief van 29 augustus 1997 en zijn de antwoorden gegeven op gestelde vragen in de brief van 18 maart 1997 inzake het woonplaatsonderzoek van (verzoeker; N.o.). - In oktober 1997 zijn door middel van een derdenonderzoek bij een ziektekostenverzekeraar gegevens opgevraagd inzake het woonplaatsonderzoek van (verzoeker; N.o.). - Op 6 oktober 1997 is een derdenonderzoek ingesteld bij een bank inzake het woonplaatsonderzoek van (verzoeker; N.o.). - Op 15 oktober 1997 en 23 oktober 1997 zijn de eerste (en meeste) stukken ontvangen van de bank inzake het woonplaatsonderzoek van (verzoeker; N.o.). - Eind oktober 1997 is een derdenonderzoek ingesteld bij een luchtvaartmaatschappij dit inzake de woonplaatsonderzoeken van (verzoeker; N.o.) en (zoon M.S.; N.o.). - Op 14 november 1997 is een notitie verstuurd, waarin ook nadere vragen zijn gesteld, inzake het woonplaatsonderzoek van (zoon; M.S.; N.o.). - Door middel van brieven van 25 november 1997, 28 november 1997 en 12 december 1997 is door (de belastingadviseur; N.o.) op de notitie van 14 november 1997 inzake het woonplaatsonderzoek van (zoon M.S.;) gereageerd. - Op 25 november 1997 heeft (de belastingadviseur; N.o.) wederom enkele vragen gesteld inzake het woonplaatsonderzoek van (verzoeker; N.o.). - Op 28 november 1997 heeft (de belastingadviseur; N.o.) verzocht om de pro forma bezwaarschriften inkomstenbelasting 1992 en 1993 af te handelen (...). - Op 2 december 1997 zijn de op 25 november 1997 gestelde vragen inzake het woonplaatsonderzoek van (verzoeker; N.o.) beantwoord. - Op 31 december 1997 heeft (de belastingadviseur; N.o.) gereageerd op de brief van 2 december 1997 inzake het woonplaatsonderzoek van (verzoeker; N.o.) en verzoekt eveneens uitspraak te doen op de pro forma bezwaarschriften vermogensbelasting 1993 en 1994. - Op 23 januari 1998 is een derdenonderzoek ingesteld bij een bank inzake het woonplaatsonderzoek van (zoon M.S.; N.o.). - Op 18 februari 1998 zijn de stukken van de bank inzake het woonplaatsonderzoek van (zoon M.S.; N.o.) ontvangen. - Op 24 februari 1998 is een herinnering aan de ziektekostenverzekeraar verstuurd om gegevens te overleggen inzake het woonplaatsonderzoek van (verzoeker; N.o.). - Op 27 februari 1998 is een derdenonderzoek ingesteld bij een garagebedrijf in het kader van de kilometeradministratie van de zakenauto, het woonplaatsonderzoek van (verzoeker; N.o.) en het onderzoek naar de financiële situatie van (verzoekers echtgenote; N.o.). - Op 9 maart 1998 zijn de resterende stukken ontvangen van de bank inzake het woonplaatsonderzoek van (verzoeker; N.o.) (verzoek van 6 oktober 1997). - Op 7 april 1998 is wederom een herinnering aan de ziektekostenverzekeraar gestuurd om de gegevens te overleggen inzake het woonplaatsonderzoek van (verzoeker; N.o.). - Op 16 april 1998 heeft (de belastingadviseur; N.o.) een brief geschreven inzake het woonplaatsonderzoek van (verzoeker; N.o.). - Op 28 april 1998 en op 7 mei 1998 is gereageerd op de brief van (de belastingadviseur; N.o.) van 16 april 1998 inzake het woonplaatsonderzoek van (verzoeker; N.o.) en zijn enkele vragen gesteld. - Op 28 april

1998 is een concept-controlerapport verzonden aan (de belastingadviseur) inzake het woonplaatsonderzoek van (zoon M.S.; N.o.). Een concept-controlerapport met hierbij nog een aantal vragen. - Op 6 mei 1998 is de ziektekostenverzekeraar gemaand (herinnering 3) om de gegevens te verstrekken inzake het woonplaatsonderzoek van (verzoeker; N.o.). - Op 7 mei 1998 is aan (de belastingadviseur; N.o.) een vragenbrief gestuurd inzake diverse kosten bij het bedrijf en de relatie met twee op Curaçao gevestigde N.V.'s. - Op 14 mei 1998 heeft (de belastingadviseur; N.o.) verzocht om uitstel van beantwoording van de notitie inzake het woonplaatsonderzoek van (zoon M.S.; N.o.) van 28 april 1998 en van de vragen inzake het bedrijf van 7 mei 1998, tot rond 24 juni 1998. Dit uitstel is op 15 mei toegestaan tot eind juni 1998. - Op 18 mei 1998 zijn de gegevens van de ziektekostenverzekeraar (gevraagd 1 oktober 1997) inzake het woonplaatsonderzoek van (verzoeker; N.o.) ontvangen. - Op 22 mei 1998 reageert (de belastingadviseur; N.o.) op de brief van 28 april 1998 inzake het woonplaatsonderzoek van (verzoeker; N.o.) en vraagt naar de reden(en) voor het instellen van het woonplaatsonderzoek van (verzoeker; N.o.). - Op 28 mei 1998 is de brief van 22 mei 1998 inzake het woonplaatsonderzoek van (verzoeker; N.o.) beantwoord. - Op 3 juni 1998 is een derdenonderzoek ingesteld bij Staatsbosbeheer inzake het woonplaatsonderzoek van (verzoeker; N.o.). - Op 5 juni 1998 is een tweede notitie verzonden aan (de belastingadviseur; N.o.) in het kader van het onderzoek naar de (on)juistheid van de kilometeradministratie van de zakenauto. - Op 9 juni 1998 is een derdenonderzoek ingesteld bij een bank in het kader van het onderzoek naar de financiële situatie van (verzoekers echtgenote; N.o.). - Op 15 juni 1998 is een derdenonderzoek ingesteld bij een creditcard-organisatie in het kader van het woonplaatsonderzoek van (verzoeker; N.o.). - Op 19 juni 1998 zijn de gevraagde stukken van de bank (verzoek 9 juni 1998) in het kader van het onderzoek naar de financiële situatie van (verzoekers echtgenote; N.o.) ontvangen. - Op 26 juni 1998 zijn de eerste stukken ontvangen van de creditcard-organisatie, het derdenonderzoek van 15 juni 1998, in het kader van het woonplaatsonderzoek van (verzoeker; N.o.). - Op 2 juli 1998 zijn de antwoorden van (de belastingadviseur; N.o.) op mijn vragenbrief van 7 mei 1998 ontvangen inzake de diverse kosten bij het bedrijf en twee op Curaçao gevestigde NV's ontvangen. - Op 2 juli 1998 heeft (de belastingadviseur; N.o.) gereageerd op de tweede notitie in het kader van het onderzoek naar de (on)juistheid van de kilometeradministratie van de zakenauto. Hij verzoekt om uitstel van beantwoording. Dit uitstel is op 7 juli 1998 verleend tot 1 september 1998. - Op 8 juli 1998 is een beperkte reactie ontvangen op het concept-controlerapport inzake het woonplaatsonderzoek van (zoon M.S.; N.o.). - Op 13 juli 1998 is nogmaals aan de (belastingadviseur; . o.) verzocht om een inhoudelijke reactie op mijn stellingen in het concept-controlerapport inzake het woonplaatsonderzoek van (zoon M.S.; N.o.). **3 Beantwoording van de vragen**

ad 1 Voordat de artikel 27 lid 7 verklaring is afgegeven heeft er een briefwisseling plaatsgevonden tussen (de belastingadviseur; N.o.) en de belastingdienst (...). (Verzoeker; N.o.) is toen in de gelegenheid gesteld om bewijsmateriaal, naar vrije keuze, aan te dragen waaruit bleek dat (verzoeker; N.o.) daadwerkelijk was geëmigreerd. Uiteindelijk is een artikel 27 lid 7 verklaring afgegeven. Op de artikel 27 lid 7 verklaring staat vermeld dat de

goedkeuring geldig is zolang (verzoeker; N.o.) inwoner is van Curaçao. Een dergelijke verklaring afgegeven op 15 mei 1992, waarbij de situatie tot en met maart 1992 is beoordeeld, kan nooit het vertrouwen opwekken dat de Belastingdienst definitief een standpunt inneemt omtrent iemands woonplaats in geheel 1992, dus over een periode die ligt na de periode van onderzoek en na het moment van afgeven van de artikel 27 lid 7 verklaring. (De Belastingdienst; N.o.) kon begin 1992 niet meer doen dan de op dat moment geldende situatie beoordelen. Over de situatie na maart 1992 kon hij op dat moment geen uitspraak doen inzake iemands (fiscale) woonplaats. Het vertrouwen in een artikel 27 lid 7 verklaring kan niet verder gaan dan de periode van onderzoek, indien de belastingdienst volledig en juist is ingelicht. Dat er pas 4 jaar na 1992 een nieuw onderzoek wordt ingesteld over 1992 kan lastig zijn voor belastingplichtige, maar heeft verder niets met zorgvuldigheid of onzorgvuldigheid te maken. Dit heeft te maken met aanwijzingen die in deze zaak pas later ter beschikking zijn gekomen. Voor de volledigheid wordt vermeld dat het woonplaatsonderzoek ziet op de periode vanaf maart 1992. Indien er echter aanwijzingen naar voren komen dat de Belastingdienst in 1992 onjuist of onvolledig is ingelicht, zal het onderzoek ook teruggaan naar 1 november 1991. Het onderzoek naar de (fiscale) woonplaats van (verzoeker; N.o.) is gestart op 19 september 1996. Op deze datum is door de controlerend ambtenaar (...) een eerste gesprek gevoerd met (de belastingadviseur; N.o.). (De belastingadviseur; N.o.) vond het onderzoek wel "vreemd" mede gezien het eerdere onderzoek in het kader van de verklaring ingevolge artikel 27 lid 7 Wet loonbelasting in 1992 en het feit dat tijdens een eerder boekenonderzoek met betrekking tot de vennootschapsbelasting, de omzetbelasting en de loonbelasting bij het bedrijf in de jaren 1994 tot en met 1996, de (fiscale) woonplaats van (verzoeker; N.o.) zijdelings aan de orde is geweest. Aan (de belastingadviseur; N.o.) is toen verteld dat het onderzoek zich richtte op het feit of (verzoeker; N.o.) na maart 1992 weer was teruggekeerd naar Nederland. Tevens is aan (de belastingadviseur; N.o.) ook aangegeven dat de periode tot en met maart 1992 door (de Belastingdienst; N.o.) was beoordeeld en dat op deze periode niet meer zou worden teruggekomen, tenzij naar voren zou komen dat (de Belastingdienst; N.o.) zijn beslissing had moeten nemen op grond van onjuiste of onvolledige informatie. Het onderzoek werd dus niet ingesteld omdat er twijfels waren omtrent de juistheid van de eerder gegeven artikel 27 lid 7 verklaring, maar omdat er twijfels waren over de periode daarna. De reden(en) voor het instellen van het woonplaatsonderzoek zijn tijdens de bespreking op 19 september 1996 niet aan de orde geweest. Er is door (de belastingadviseur; N.o.) in eerste instantie ook niet naar gevraagd. Overigens is in de loop van het onderzoek naar aanleiding van expliciete vragen van (de belastingadviseur; N.o.) wel gemotiveerd aangegeven waarom het onderzoek is ingesteld (...). Het onderzoek is opgestart naar aanleiding van signalen die zijn verkregen tijdens het onderzoek dat door de controlerend ambtenaar (...) in de jaren 1994 tot en met 1996 is ingesteld bij het bedrijf waarvan (verzoeker; N.o.) vroeger eigenaar was. Daarnaast waren er nog een aantal redenen voor het instellen van het onderzoek. Hiervoor verwijs ik naar de brief van 28 mei 1998 (...), naar aanleiding van de brief van 22 mei 1998 (...) van (de belastingadviseur; N.o.), waarin ik de redenen aangeef, zijnde:

- Op de eenheid is een (anonieme) klikbrief ontvangen waarin is gesteld dat de emigratie van (verzoeker; N.o.) naar Curaçao een verzinsel zou zijn. - De door het bedrijf overgelegde kilometeradministratie van de zakenauto waaruit was op te maken dat (verzoeker; N.o.) regelmatig in Nederland verbleef. - Een mededeling dat (verzoeker; N.o.) feitelijk nog een groot aantal taken bij het bedrijf verrichtte. Ad 2. Wettelijk is de termijn waarbinnen een aanslag moet worden opgelegd drie jaar na afloop van het kalenderjaar waarin de belastingschuld is ontstaan. Lopende het onderzoek dreigde de termijn voor het opleggen van de aanslagen inkomstenbelasting premieheffing 1992 en vermogensbelasting 1993 te verlopen. Op 15 november 1996 is door de inspecteur inkomstenbelasting (...) gebeld met (de belastingadviseur; N.o.). Aan (de belastingadviseur; N.o.) is toen de vraag voorgelegd of hij wilde meewerken aan het verlengen van de termijn voor het opleggen van de aanslagen. De uitkomst van het onderzoek zou dan kunnen worden afgewacht. Een dergelijke gang van zaken is gebruikelijk en voorkomt (te hoge) aanslagen en de daarmee in te dienen bezwaarschriften. Indien hij dit niet wilde zouden er aanslagen ter behoud van rechten worden opgelegd. De voorkeur van (de belastingadviseur; N.o.) ging uit naar het laatste. Hij vond niet dat hij (verzoeker; N.o.) hiermee lastig kon vallen. Door middel van brieven van 15 november 1996 en 18 november 1996 is (de belastingadviseur; N.o.) ingelicht dat de aanslagen zullen worden opgelegd en tot welke bedragen. In deze brieven is nadrukkelijk gesteld dat de aanslagen zijn vastgesteld ter behoud van rechten, in afwachting van de uitkomsten van het lopende onderzoek. Tevens is aangegeven dat: "voor zover de correcties ten onrechte zijn aangebracht uiteraard aan het bezwaarschrift zal worden tegemoet gekomen." Aan de hand van de mededelingen op het aanslagbiljet inkomstenbelasting/premieheffing 1992 kon (de belastingadviseur; N.o.) zien dat f 1.122.032 naar het bijzonder tarief van 45% is belast en f 16.000.000 naar het bijzonder tarief van 20%. Het eerste bedrag heeft betrekking op de door (verzoeker; N.o.) afgekochte pensioenrechten en het tweede bedrag op de door (verzoeker; N.o.) verkochte aandelen die tot een aanmerkelijk belang behoorden. Door (de belastingadviseur; N.o.) is tegen de aanslagen pro forma bezwaar gemaakt en er is uitstel van betaling gevraagd en gekregen. Ik ben hierbij vanuit gegaan dat (de belastingadviseur; N.o.) voldoende duidelijk was, waarop de aanslagen berustten. Een nadere motivering voor de berekening van de hoogte van de aanslagen is door (de belastingadviseur; N.o.) ook nimmer gevraagd. ad 3 Dit is niet juist. Door middel van de brief van 16 april 1998 heeft (de belastingadviseur; N.o.) dringend verzocht om het woonplaatsonderzoek op zeer korte termijn af te ronden en uitspraak te doen op de bezwaarschriften, omdat anders een klacht bij de Nationale ombudsman zou worden ingediend. In een brief van 28 april 1998 is hierop gereageerd en is een (streef)termijn genoemd van drie maanden voor de afronding van het woonplaatsonderzoek. Ondanks de reactie op 28 april 1998 is op 22 mei 1998 toch een klacht ingediend. Bij aanvang van het onderzoek is aangegeven dat er voortvarend te werk zou worden gegaan om het onderzoek op zo kort mogelijke termijn te beëindigen. Dit is nog steeds de opzet. Uit het overzicht (...) blijkt dat er vrijwel continu aan het onderzoek is gewerkt. Gezien echter de reeks van problemen, de ingestelde derdenonderzoeken en de

termijnen waarop de gegevens boven water komen, ik verwijs hiervoor wederom naar het chronologisch overzicht onder punt 2, is het onderzoek nog niet afgerond. Er wordt nog steeds naar gestreefd om het onderzoek op zo kort mogelijke termijn, met de nadruk op mogelijk, af te ronden. Wel is het zo dat daarvoor alle relevante gegeven aanwezig moeten zijn om een juiste beoordeling te kunnen geven omtrent de (fiscale) woonplaats van (verzoeker; N.o.). In de periode van 12 mei 1997 en 28 april 1998 zijn geen nieuwe vragen gesteld in het kader van het woonplaatsonderzoek van (verzoeker; N.o.). Deze langdurige periode van "inactiviteit", zoals (de belastingadviseur; N.o.) het noemt, heeft alleen betrekking op directe vragen inzake het woonplaatsonderzoek van (verzoeker; N.o.), die aan (de belastingadviseur; N.o.) bekend zijn. In werkelijkheid zijn in de genoemde periode diverse onderzoeksactiviteiten verricht. Ik verwijs hiervoor nogmaals naar het chronologisch overzicht. De oorzaak dat er in die periode geen directe vragen zijn gesteld is gelegen in het feit dat er geen redenen waren om nieuwe vragen te stellen. Het wachten was op de resultaten van de in te stellen derdenonderzoeken. Een aantal derdenonderzoeken was nodig omdat (verzoeker; N.o.) gevraagde stukken niet kon overleggen. Een factor die meespeelt is dat een ingesteld derdenonderzoek soms een volgend, aanvullend, derdenonderzoek noodzakelijk kan maken. Een voorbeeld hiervan is: het derdenonderzoek bij de bank van 23 januari 1998 levert gegevens op die het rechtvaardigen om een derdenonderzoek in te stellen bij een garage (27 februari 1998). Het derdenonderzoek bij de garage lijkt invloed te hebben op de (on)betrouwbaarheid van de kilometeradministratie van de zakenauto. Dit heeft geresulteerd in een tweede notitie (5 juni 1998), en tevens tot het stellen van vragen inzake het woonplaatsonderzoek van (verzoeker; N.o.) (28 april 1998). Gezien de naar voren gekomen problemen is een doorlooptijd van bijna twee jaar voor het woonplaatsonderzoek van (verzoeker; N.o.) en de daarmee gepaard gaande overige onderzoeken naar mijn mening gerechtvaardigd. Ik wil nog ingaan op de stelling uit de beschouwing/klacht van (de belastingadviseur; N.o.) bij de rechtvaardiging van de duur van het onderzoek dat: "Daarbij moet mede acht worden geslagen op het feit dat **exact hetzelfde** onderzoek reeds in 1992 is verricht." Dit is niet juist. In 1992 is een onderzoek ingesteld, over de periode van emigratie, in casu 1 november 1991 tot het moment van onderzoek in maart 1992, voor het afgeven van een artikel 27 lid 7 verklaring. Thans betreft het een onderzoek naar een eventuele **remigratie** (op enig moment) na maart 1992, waarbij in principe niet op de periode 1 november 1991 tot eind maart 1992 zal worden terug gekomen tenzij in 1992 onjuiste of onvolledige informatie is verstrekt. Het thans ingestelde onderzoek betreft derhalve niet hetzelfde onderzoek. ad 4 In zijn schrijven van 28 november 1997 geeft (de belastingadviseur; N.o.) aan dat hij van mening is dat gezien de achterliggende gegevensuitwisseling de bezwaarschriften naar behoren zijn gemotiveerd. Hij stelt dat er geen sprake is van binnenlandse belastingplicht. Gezien echter het feit dat het onderzoek naar de binnenlandse belastingplicht nog niet afgerond was en dit ook (de belastingadviseur; N.o.) duidelijk moet zijn geweest, is hierop niet gereageerd. Juist het afdoen van pro-forma bezwaarschriften zou als onbehoorlijk gedrag kunnen worden bestempeld. In de bezwaarschriften werd ook door (de belastingadviseur; N.o.) aangegeven dat het bezwaar

nader zou worden gemotiveerd zodra (de belastingadviseur; N.o.) de motivering voor het opleggen van de aanslag van de Belastingdienst zou hebben ontvangen. Nogmaals wordt vermeld dat op 15 november 1996 (de belastingadviseur; N.o.) is verzocht mee te werken aan het verlengen van de termijn voor het opleggen van de aanslagen om de daarmee samenhangende bezwaarschriften te voorkomen..."

D. Reactie verzoeker

Naar aanleiding van de door de Belastingdienst verstrekte informatie deelde verzoekers belastingadviseur het volgende mee:

"... In deze reactie wordt puntsgewijs ingegaan op hetgeen door de Belastingdienst is gesteld. Getracht wordt zo min mogelijk inhoudelijk in te gaan op het woonplaatsonderzoek, alhoewel het soms niet mogelijk is voorbij te gaan aan bepaalde gestelde zaken.

1. De feiten

Cliënt kan zich vinden in de door de Belastingdienst beschreven feiten, alhoewel een deel van genoemde feiten naar zijn mening relevantie missen met betrekking tot de geuite klacht (...).

2. Chronologisch overzicht werkzaamheden De Belastingdienst stelt dat de overige onderzoeken die zijn ingesteld (naar de financiële situatie van (verzoekers echtgenote; N.o.), de woonplaats van (zoon M.S.; N.o.), de kilometeradministratie van de zakenauto en de kosten van enige vennootschappen) van belang kunnen zijn voor de beoordeling van de woonplaats van (verzoeker; N.o.). Om de volgende redenen ben ik het grotendeels oneens met de stelling dat de werkzaamheden die in het kader van de overige onderzoeken relevant zijn voor de onderhavige klacht.

1. Financiële situatie van (verzoekers echtgenote; N.o.) Zonder inhoudelijk in te gaan op de hier gestelde feiten is naar mijn mening de conclusie van de Belastingdienst dat (verzoeker; N.o.) niet gescheiden zou leven van (zijn echtgenote; N.o.) in het geval (zijn echtgenote; N.o.) vrijwillig door (verzoeker; N.o.) wordt onderhouden, in het geheel niet gerechtvaardigd. (Verzoeker; N.o.) is moreel verplicht en voelt zich ook moreel verplicht om (zijn echtgenote; N.o.) te onderhouden. Ook het feit dat (verzoeker; N.o.) wanneer hij in Nederland is kan logeren in een nabij gelegen woning welke eigendom is van twee zoons vormt naar mijn mening allerminst een aanleiding om te concluderen dat (verzoeker; N.o.) niet gescheiden van zijn vrouw leeft en dus in Nederland zou wonen. De werkzaamheden die zijn verricht in het onderzoek naar de financiële situatie van (verzoekers echtgenote; N.o.) zijn mijns inziens dan ook niet van belang voor de beoordeling van de gang van zaken rond het woonplaatsonderzoek en de afdoening van de bezwaren van (verzoeker; N.o.). (...)

2. Woonplaatsonderzoek (zoon M.S.; N.o.) Hetgeen hierboven is opgemerkt over het onderzoek betreffende (verzoekers echtgenote; N.o.) geldt evenzeer voor het onderzoek naar de woonplaats van (zoon M.S.; N.o.). Het gaat hier uitsluitend om de vraag op welk tijdstip (zoon M.S.; N.o.) naar Nederland is teruggekeerd na een verblijf in de Verenigde Staten vanaf 1980. Deze discussie heeft niets te maken met het woonplaatsonderzoek van zijn vader (...). Door (...) de Belastingdienst is zelf geconstateerd dat het voorkomt dat personen elkaar's creditcard gebruiken. Ook door ons is aangegeven dat dit om praktische

redenen gebeurt. Ook komt het voor dat 'open' tickets worden gekocht en dat er later iemand anders met dit ticket reist. Op grond hiervan stelt de Belastingdienst dat de werkzaamheden verricht in het kader van het woonplaatsonderzoek van (zoon M.S.; N.o.) van belang zijn voor het onderzoek naar de woonplaats van (verzoeker; N.o.). Ik acht deze stelling onjuist en ver gezocht. Ik ben van mening dat deze twee onderzoeken los van elkaar beschouwd moeten worden. (...). 3. *Kilometeradministratie zakenauto* In een van de eerste gesprekken over de woonplaats van (verzoeker; N.o.) is door de Belastingdienst gevraagd aan te geven op welke tijdstippen (verzoeker; N.o.) in Nederland verbleef. Aangegeven is toen dat dit jaren na dato niet meer exact is te zeggen, en in een poging enige indicatie te geven zijn data aan de Belastingdienst doorgegeven, welke waren gebaseerd op de kilometeradministratie. Daarbij is overigens uitdrukkelijk aangegeven dat hiermee niet gezegd is dat (verzoeker; N.o.) slechts hier was in de perioden die blijken uit de kilometeradministratie. De stelling dat aangegeven zou zijn dat een periode van (zakelijke) ritten door (verzoeker; N.o.), met wellicht een paar dagen daarvoor of daarna, parallel zou lopen met zijn verblijf in Nederland, is dan ook niet juist. Op zichzelf ontmoet het geen bezwaar dat de werkzaamheden rond het onderzoek naar de kilometeradministratie worden 'meegenomen' in het door de Belastingdienst opgestelde overzicht van activiteiten die zijn verricht in het kader van het woonplaatsonderzoek van (verzoeker; N.o.). Echter daarbij wordt dan wel opgemerkt dat ook het onderzoek naar de kilometeradministratie lange tijd heeft stilgelegen. Op 22 mei 1997 is door ons gereageerd op een notitie terzake van de Belastingdienst, waarna pas weer op 5 juni 1998 een brief van de Belastingdienst over dit onderwerp werd ontvangen. In de tussentijd is op 27 februari 1998 een derdenonderzoek bij een garage ingesteld, echter niet duidelijk is waarom hiermee negen maanden gewacht is. De Belastingdienst stelt dat gegevens die uit het derdenonderzoek bij een bank op 23 januari 1998 naar voren zijn gekomen het rechtvaardigen dit onderzoek bij de garage in te stellen. Mij is echter niet duidelijk wat de bij de bank opgevraagde stukken in het kader van het woonplaatsonderzoek van (zoon M.S.; N.o.) te maken hebben met het onderzoek naar de kilometeradministratie. Bovendien zijn er tussen dit derdenonderzoek bij de garage en de brief van 5 juni 1998 over de kilometeradministratie ook weer ruim drie maanden verstreken. Terzijde merk ik overigens nog op dat de kilometeradministratie over de jaren 1991, 1992 en 1993 door de Belastingdienst is geaccepteerd in een rapport van 8 juli 1996 naar aanleiding van een ingesteld boekenonderzoek. Daarnaast is het naar mijn mening niet zo dat, zou de kilometeradministratie al niet kloppen (quod non), hieruit per definitie de conclusie kan worden getrokken dat (verzoeker; N.o.) regelmatig met de auto heeft gereden. 4. *Diverse kosten bij het bedrijf en twee NV's* Alhoewel er naar mijn mening niet een rechtstreeks verband is tussen deze vragen en het woonplaatsonderzoek kan de enige brief die hierover is geschreven (op 7 mei 1998) wat mij betreft worden meegenomen in het overzicht van werkzaamheden die zijn verricht in het kader van het woonplaatsonderzoek. Nadat door de Belastingdienst is aangegeven dat de diverse onderzoeken verband met elkaar zouden houden is een uitgebreide lijst opgesteld, waarin alle werkzaamheden die in de diverse onderzoeken zijn verricht, door elkaar heen staan vermeld. Zoals aangegeven

dienen naar mijn mening in ieder geval alle werkzaamheden die zijn verricht met betrekking tot (verzoekers echtgenote; N.o.) en (zoon M.S.; N.o.) uit het overzicht te worden geschrapt. Daarnaast bestaat de lijst voor een groot deel uit een opsomming van werkzaamheden die door ondergetekende namens cliënt zijn verricht en wordt tevens melding gemaakt van handelingen als het sturen van herinneringsbriefjes. Door de door de Belastingdienst opgestelde lijst wordt naar mijn mening ten onrechte het beeld opgewekt dat er met grote voortgang is gewerkt aan de zaak waarover thans wordt geklaagd. Dit is naar mijn mening niet het geval. Vaak wordt lange tijd niets vernomen van de Belastingdienst, hetgeen in casu, gezien de zeer hoge aanslagen die zijn opgelegd niet zorgvuldig is. Vragen die door cliënt aan de Belastingdienst worden gesteld worden pas na herhaalde verzoeken en langdurige tijd beantwoord. Wat betreft het instellen van derdenonderzoeken merk ik nog op dat cliënt het recht van de Belastingdienst om dit te doen uiteraard erkent, maar dat tevens vraagtekens worden gezet bij de traagheid waarmee de onderzoeken worden verricht. - Voorbeeld hiervan is de gang van zaken rond de bankafschriften die bij (de echtgenote; N.o.) zijn opgevraagd. Bij brief van 18 februari 1997 is medegedeeld dat bepaalde bankafschriften niet meer aanwezig zijn maar dat het de Belastingdienst vrij stond deze bij de bank op te vragen. Vanwege de afwezigheid van een bewaarplicht voor particulieren werd het niet redelijk geacht dat belastingplichtige de kosten van het opvragen van de afschriften zelf zou moeten dragen (hetgeen de Belastingdienst stelde). Vervolgens is lange tijd niets vernomen en zijn uiteindelijk de aanslagen conform (aanvullingen op) aangiften definitief geregeld. Dit is voor een deel van de aanslagen in september en oktober vorig jaar gebeurd en voor een deel in de eerste maanden van dit jaar (de laatst opgelegde aanslag dateert van 11 april 1998). Naar nu blijkt is opeens op 9 juni jl. een derdenonderzoek bij de bank ingesteld in het kader van het onderzoek naar de financiële situatie van (de echtgenote; N.o.). Naar ik aanneem betreft dit wederom oude jaren, aangezien de afschriften van recente jaren door (verzoekers echtgenote; N.o.) zelf verschaft zouden kunnen worden. - Ook de hierboven beschreven gang van zaken met betrekking tot het onderzoek naar de kilometeradministratie geeft aan dat niet naar voldoende voortgang wordt gestreefd. - Een ander voorbeeld is het onderzoek naar creditcard-uitgaven. Bij het boekenonderzoek in 1994 zijn gegevens overgelegd en in september 1996 is wederom naar creditcard-uitgaven gevraagd. Deze zijn in december 1996 verstrekt. Pas op 15 juni 1998 wordt nu een onderzoek ingesteld bij de creditcardorganisatie. - In februari en maart 1997 is de administratie van het bedrijf ingezien. Naar aanleiding daarvan worden op 7 mei 1998, derhalve meer dan een jaar later, vragen gesteld. - Weer een ander voorbeeld is het derdenonderzoek bij de ziektekostenverzekeraar, gestart in oktober 1997. Pas op 24 februari 1998, derhalve circa vier maanden later, wordt een (eerste) herinnering aan de verzekeringsmaatschappij gestuurd. - Ook de gang van zaken rond het onderzoek naar vliegtickets kan genoemd worden: nadat de vliegtickets al in 1994 bij een boekenonderzoek aan de orde zijn gekomen, worden in december 1996 derdenonderzoeken bij twee reisbureau's gestart. Pas eind oktober 1997 vindt een naar ik aanneem als vervolg hierop ingesteld derdenonderzoek bij een luchtvaartmaatschappij plaats. - Tenslotte het punt dat op 7

november 1996 stukken zijn overgelegd inzake het jachtgenot van (verzoeker; N.o.) bij Staatsbosbeheer. Naar aanleiding daarvan zijn geen nadere vragen gesteld. Nu wordt op 3 juni 1998 een onderzoek bij Staatsbosbeheer ingesteld. Wat betreft het onderzoek naar de woonplaats van (verzoeker; N.o.) is aan het begin van dit onderzoek in september 1996 aangegeven dat het onderzoek naar verwachting binnen een jaar zou worden afgerond. Inmiddels is bijna twee jaar verstreken en is het einde van het onderzoek nog niet in zicht. Hierna wordt tenslotte puntsgewijs ingegaan op de reactie van de Belastingdienst op de concrete klachten. ad 1 (...) Gesteld wordt dat het nieuwe onderzoek zich richtte op het feit of (verzoeker; N.o.) na maart 1992 weer was teruggekeerd naar Nederland. Cliënt is van mening dat onzorgvuldig jegens hem is gehandeld door ruim vier jaar later opnieuw een onderzoek te starten over (een deel van) 1991 en 1992. Het is onwaarschijnlijk dat iemand na te zijn geëmigreerd kort daarna weer zou terugkeren naar Nederland. Bovendien is het cliënt niet duidelijk waarom niet direct is medegedeeld wat (mede) de aanleiding van dit onderzoek was: de anonieme klikbrief. Ook is cliënt van mening dat het feit dat uit de kilometeradministratie bleek dat (verzoeker; N.o.) af en toe in Nederland verbleef onvoldoende aanleiding was om een woonplaatsonderzoek te starten. Uit de kilometeradministratie bleek juist dat in 1992 slechts een zeer beperkt aantal keren door (verzoeker; N.o.) in de betreffende auto is gereden, terwijl het gebruik van de auto door hem tot november 1991 veelvuldig was. De derde reden voor het instellen van het onderzoek is een mededeling dat (verzoeker; N.o.) feitelijk nog een groot aantal taken *bij* het bedrijf verrichtte. Deze mededeling is niet gedaan, wel is gezegd dat (verzoeker; N.o.) nog taken *voor* het bedrijf verrichtte (voornamelijk vanuit het buitenland). Overigens kunnen medewerkers van het bedrijf bevestigen dat (verzoeker; N.o.) sporadisch nog op kantoor is verschenen na zijn emigratie.

ad 2 Over de jaren 1992, 1993 en 1994 zijn aanslagen opgelegd naar een belastbaar inkomen van f 20.000.000 per jaar. Zonder verder in te gaan op de vraag of het evenredigheidsbeginsel en het redelijkheidsbeginsel hier voldoende in acht zijn genomen, acht ik het onzorgvuldig dat bij het opleggen van de aanslag inkomstenbelasting 1992 niet is aangegeven waarop deze aanslag is gebaseerd. Het feit dat onderaan het aanslagbiljet wordt vermeld dat een gedeelte van het inkomen tegen 20% dan wel 45% belast is, lijkt mij niet een voldoende zorgvuldige motivering van deze voor belastingplichtige zeer hoge aanslag. ad 3 (...) Inderdaad is, zoals de Belastingdienst terecht opmerkt, bij brief van 28 april 1998 aangegeven dat het woonplaatsonderzoek naar verwachting binnen drie maanden zou worden afgerond. De klacht, beschreven in mijn brief van 22 mei welke aan de Belastingdienst is verzonden, houdt echter in dat pas in een laat stadium enige concrete duidelijkheid is verschaft over de te verwachten duur van het onderzoek, nadat was aangegeven dat overwogen werd de zaak voor te leggen aan de Ombudsman en nadat herhaalde verzoeken hiervoor waren gedaan. Ook was het vertrouwen in een spoedige afwikkeling van het onderzoek niet groot, daar al aangegeven werd dat de termijn nog af zou hangen van de uitkomsten van derdenonderzoeken en de daarmee eventueel opkomende verdere vragen. Gezien de opmerkingen van de Belastingdienst dat

de oorzaak dat er in een bepaalde periode geen directe vragen zijn gesteld was gelegen in het feit dat er geen redenen waren om nieuwe vragen te stellen, ga ik er overigens van uit dat met betrekking tot de uitkomsten uit de inmiddels gehouden onderzoeken geen verdere vragen zijn gerezen. Inmiddels blijkt in ieder geval dat de streeftermijn van drie maanden kennelijk niet gehaald is, en zijn in juni zelfs weer nieuwe derdenonderzoeken gestart, dit keer bij Staatsbosbeheer en een creditcardorganisatie. Tevens wil ik hierbij nog ingaan op de opmerking van de Belastingdienst dat door ondergetekende ten onrechte is gemeld dat *exact hetzelfde* onderzoek reeds in 1992 is verricht. Uiteraard was deze opmerking niet letterlijk bedoeld, echter het geeft wellicht enigszins de irritatie aan welke bij belastingplichtige is ontstaan over het feit dat hij binnen vijf jaar twee keer wordt geconfronteerd met zeer uitgebreide en in zijn ogen onnodige onderzoeken naar zijn woonplaats. ad 4 Waar het om gaat is het feit dat bezwaarschriften worden aangehouden in afwachting van het einde van het woonplaatsonderzoek. Uiteraard wordt erkend dat het niet behoorlijk is bezwaar-schriften af te wijzen zonder dat de Belastingdienst zich een goed beeld van alle feiten heeft kunnen vormen. Echter, naar mijn mening getuigt het evenmin van behoorlijk gedrag om, de hoogte van de claims in aanmerking nemende, de zaak steeds maar aan te houden en het belastingplichtige zodoende onmogelijk te maken de zaak inhoudelijk aan de rechter voor te leggen. Er zijn, afgezien van de aanslagen vermogensbelasting, aanslagen inkomstenbelasting opgelegd naar een inkomen van in totaal f60.000.000. De hierover te betalen belasting gaat het vermogen van (verzoeker; N.o.) ver te boven. Het is naar mijn mening een kwestie van het maken van een afweging tussen het plegen van gedegen onderzoek en het bewaken van de voortgang van dit onderzoek, waarbij er toch op enig moment een beslissing zal moeten vallen. Mijns inziens had deze beslissing al moeten worden genomen, waardoor een eventuele gang naar de rechter mogelijk zou zijn geweest..."

E. Reactie Belastingdienst/Grote ondernemingen Haarlem

Naar aanleiding van het commentaar van verzoekers belastingadviseur deelde de Belastingdienst/Grote ondernemingen Haarlem het volgende mee:

"...Reactie op de brief van de belastingadviseur (...)

1. De feiten

Het jacht is genoemd omdat (verzoeker; N.o.) en de overige familieleden regelmatig in Miami/Fort Lauderdale verblijven. Dat (verzoekers belastingadviseur; N.o.) dit als een niet relevant feit aanmerkt is zijn opvatting. (...)

2. Chronologisch overzicht werkzaamheden

(Verzoekers belastingadviseur; N.o.) is het grotendeels oneens met de stelling dat de werkzaamheden die in het kader van de overige onderzoeken plaatsvinden relevant zijn voor zijn klacht dat het woonplaatsonderzoek van (verzoeker; N.o.) niet voortvarend genoeg zou gebeuren. Waar iemand woont wordt bepaald aan de hand van allerlei feiten en omstandigheden. Het gehele complex van feiten en omstandigheden, niet een enkel feit of element hieruit, is nodig voor de beoordeling van iemands feitelijke en daarmee fiscaal relevante woonplaats. Deze feiten en omstandigheden kunnen ook uit aanverwante onderzoeken blijken. Hierna zal, in de punten 2.1. tot en met 2.4., nogmaals worden

toegelicht waarom de overige onderzoeken relevant zijn voor het woonplaatsonderzoek van (verzoeker; N.o.).

2.1. Financiële situatie (verzoekers echtgenote; N.o.) De financiële situatie van (verzoekers echtgenote; N.o.) is wel van belang als onderdeel van het totale complex van feiten en omstandigheden bij de beoordeling van de fiscale woonplaats van (verzoeker; N.o.). (...) Het onderzoek naar de financiële situatie is gestart naar aanleiding van een gemaakte (globale) vermogensvergelijking aan de hand van de door haar ingediende aangiften vermogensbelasting. Uit deze vermogensvergelijking bleek (verzoekers echtgenote; N.o.) meer uitgaven te hebben dan inkomsten.

2.2. Woonplaatsonderzoek (zoon M.S.; N.o.) Ook op dit onderdeel kunnen de gegevens, nodig bij het instellen van het woonplaatsonderzoek van (zoon M.S.; N.o.) van belang zijn bij het verzamelen van alle feiten en omstandigheden om de woonplaats van (verzoeker; N.o.) vast te stellen. Juist gezien het feit dat (de belastingadviseur; N.o.) aangeeft dat diverse familieleden elkaars creditcard gebruiken en dat gekochte vliegtickets veelvuldig door andere personen zouden worden gebruikt is het van belang om te weten wie, welke reis, waarnaar toe heeft gemaakt. Als een ticket op naam van (zoon M.S.; N.o.) of op naam van (verzoeker; N.o.) voor een vlucht tussen Amsterdam en Curaçao of Miami/Fort Lauderdale door de één of juist door de (een) ander is gebruikt, dan is dit uiteraard van invloed op de feiten en omstandigheden nodig ter beoordeling van de woonplaats van (verzoeker; N.o.).

2.3. kilometeradministratie zakenauto Bij aanvang van het woonplaatsonderzoek van (verzoeker; N.o.), op 19 september 1996, is aan (de belastingadviseur; N.o.) een overzicht gevraagd van de perioden dat (verzoeker; N.o.) in Nederland verbleef in de periode na emigratie. (De belastingadviseur; N.o.) gaf aan dat een dergelijk overzicht reeds in het bezit was van de Belastingdienst. Voor zover bekend was een dergelijk overzicht niet aanwezig. Volgens (de belastingadviseur; N.o.) was dat wel het geval, namelijk de kilometeradministratie van de Bentley. (Verzoeker; N.o.) reed in deze zakenauto indien hij in Nederland was, dus dat waren de perioden, met wellicht een aantal dagen daarvoor of daarna. Ook schriftelijk is dit overzicht bij de beantwoording van de vraag gegeven. Enig voorbehoud is op dat moment niet gemaakt. Pas op een later tijdstip, bij de beantwoording van de vragen van 22 november 1996, nadat gebleken was dat er meerdere verblijfsperioden van (verzoeker; N.o.) in Nederland waren, is door (de belastingadviseur; N.o.) naar voren gebracht dat het onmogelijk was om exact na te gaan wanneer (verzoeker; N.o.) in Nederland is geweest. (De belastingadviseur; N.o.) geeft aan dat dit tijdens een van de eerste gesprekken uitdrukkelijk is aangegeven, hetgeen niet juist is. Het derdenonderzoek bij een garage is ingesteld op 27 februari 1997 naar aanleiding van gegevens die op 18 februari 1997 ontvangen zijn bij het ingestelde derdenonderzoek bij een bank in het kader van het woonplaatsonderzoek van (zoon M.S.; N.o.). Uit één van de dagafschriften van zijn bankrekening bleek dat (zoon M.S.; N.o.) een betaling had verricht aan de desbetreffende garage. Op hetzelfde dagafschrift werd dit bedrag door (zoon M.S.; N.o.) ontvangen van een bankrekening van (verzoeker; N.o.). Het vermoeden was dat de betaling bestemd was voor de aankoop van een auto. Besloten is om op dat moment een

derdenonderzoek bij de garage in te stellen om te zien door wie vermoedelijk een auto was aangeschaft. Omdat toch een derdenonderzoek bij de garage zou worden ingesteld, is tevens besloten om relevante gegevens met betrekking tot de zakenauto, zoals onderhoudsnota's en eventuele andere gegevens, in het derdenonderzoek te betrekken. In de eerste notitie in het kader van het onderzoek van de kilometeradministratie stond een redelijke hoeveelheid in de kilometeradministratie gesignaleerde (vermoedelijke) hiaten. Al deze hiaten werden door (de belastingadviseur; N.o.) weerlegd in zijn brief van 22 mei 1997. Gezien het verweer van (de belastingadviseur; N.o.) was op dat moment niet duidelijk of de kilometeradministratie wel of niet als betrouwbaar kon worden aangemerkt. Er was op dat moment geen aanleiding om te reageren. Gezien de resultaten van het derdenonderzoek bij de garage was de noodzaak aanwezig om een tweede notitie te maken. In de periode tussen het derdenonderzoek en de notitie zijn er werkzaamheden verricht aan de andere onderwerpen. Daarnaast, maar dat geldt voor alle perioden, is (de behandelend medewerker; N.o.) ook met andere werkzaamheden en onderzoeken bezig. Aangezien het niet te voorspellen is wanneer bepaalde gegevens worden ontvangen, kan hiermee niet altijd in de planning rekening worden gehouden. Het kan zijn dat bij ontvangst van gegevens (de behandelend medewerker; N.o.), bepaalde afspraken heeft, die zijn aanwezigheid elders noodzakelijk maken. De voortgang in het ene onderzoek gaat in zo'n geval ten koste van de voortgang in een ander onderzoek. Zoals (de belastingadviseur; N.o.) nog opmerkt is de kilometeradministratie over de jaren 1991 tot en met 1993 door de Belastingdienst bij een eerder onderzoek als sluitend geaccepteerd. Het zal u duidelijk zijn dat er daarom gegronde redenen aanwezig moeten zijn om een hernieuwd onderzoek op dit punt te starten. (Verzoekers belastingadviseur; N.o.) geeft aan dat indien de kilometeradministratie als niet betrouwbaar zou worden aange-merkt, hieruit niet per definitie de conclusie kan worden getrokken dat (verzoeker; N.o.) regelmatig met de auto heeft gereden. Hoewel deze stelling klopt, bestond wel degelijk de mogelijkheid dat (verzoeker; N.o.) meer met de auto zou hebben gereden. Nader onderzoek was daarom nodig.

2.4. Diverse kosten bij het bedrijf en twee NV's Het betrof onder andere kosten van twee op Curaçao gevestigde NV's, die van (verzoeker; N.o.) blijken te zijn, een samenhang is derhalve aanwezig. De Belastingdienst is van mening dat er wel degelijk een samenhang tussen de diverse punten van onderzoek aanwezig is. Daarom is een lijst opgesteld met alle verrichte werkzaamheden. Voor de volledigheid (in de tijd bezien) zijn in de lijst ook de werkzaamheden die door (de belastingadviseur; N.o.) namens (verzoeker; N.o.) zijn verricht, de door hem gegeven antwoorden, opgenomen. Ook herinnerings"briefjes" dienen daarbij niet onvermeld te blijven. De chronologische lijst betreft een opsomming van de verrichte werkzaamheden. Uit het overzicht blijkt dat de stelling van (de belastingadviseur; N.o.) dat er in bepaalde gevallen lange tijd niets van de Belastingdienst werd vernomen, niet juist is. Een en ander staat los van de hoge aanslagen. Zoals reeds is aangegeven zijn de ter behoud van rechten opgelegde aanslagen het gevolg van het niet mee willen werken aan termijnverlenging, (...). Instellen derdenonderzoeken Het verwijt van (de belastingadviseur; N.o.) dat de desbetreffende derdenonderzoeken niet voortvarend

genoeg zijn ingesteld, verdient enige reactie. Het instellen van een derdenonderzoek is ingrijpend. Zowel qua werk als voor het betreffende bedrijf waar het derdenonderzoek wordt ingesteld als voor de (bescherming van) de privacy betreffende de persoon waarnaar het derdenonderzoek wordt ingesteld. Bij het instellen van een derdenonderzoek is dan ook sprake van een weloverwogen besluit. Daarnaast geldt dat resultaten van eerdere derdenonderzoeken aanleiding kunnen zijn om pas op een later tijdstip een derdenonderzoek bij een ander bedrijf in te stellen. Steeds geldt dat pas een derdenonderzoek zal en mag worden ingesteld als belastingplichtige de gegevens niet (meer) kan of niet wil verstrekken of dat wordt getwijfeld aan door belastingplichtige verstrekte gegevens of antwoorden. De door (de belastingadviseur; N.o.), aan de hand van de gegevens bij de kilometeradministratie, getrokken conclusie, dat door de Belastingdienst niet naar voldoende voortgang *wordt gestreefd*, is niet correct. Daarnaast wordt door (de belastingadviseur; N.o.) thans vermeld dat bij aanvang van het onderzoek naar de woonplaats van (verzoeker; N.o.) is aangegeven dat naar verwachting het onderzoek binnen een jaar zou worden afgerond. Dit is niet correct. Er is wel gesproken over de voorgenomen voortvarendheid van het onderzoek maar een termijn van afronding is niet aan de orde gekomen. Concrete klachten ad 1 De redenen voor het instellen van het woonplaatsonderzoek zijn zoals reeds aangegeven. Een nadere inhoudelijke toelichting is overbodig. (...) ad 2 Het betreft een aanslag ter behoud van rechten, opgelegd op basis van een zo goed mogelijk geschat inkomen. Het grootste deel van het inkomen over 1992 is belast naar twee afzonderlijke bijzondere tarieven. Mede omdat (de belastingadviseur; N.o.) niet eerder heeft gevraagd om een nadere specificatie van de aanslag werd de samenstelling van het inkomen in voldoende mate bekend geacht bij (verzoekers belastingadviseur; N.o.). ad 3 De geschetste samenhang tussen de diverse (deel)onderzoeken is niet eerder met (de belastingadviseur; N.o.) besproken. Achteraf bezien was dit misschien beter geweest om zo deze discussie (wellicht) zonder uw interventie te kunnen voeren. Dat er in een bepaalde periode geen vragen zijn gesteld die rechtstreeks verband hielden met het woonplaatsonderzoek van (verzoeker; N.o.) had inderdaad als oorzaak dat het op dat moment niet zinvol was. Dat (de belastingadviseur; N.o.) thans in een aan u gerichte brief ervan uitgaat dat er verder geen nieuwe vragen zullen worden gesteld is niet juist en dit is tevens niet de aangewezen plaats om iets dergelijks te suggereren. De streefdatum is inderdaad niet gehaald. De oorzaak is mede de thans bij u liggende klachten over onder andere de rechtvaardiging van het woonplaatsonderzoek. (...) ad 4 Aanslagen 1992 tot en met 1994 De aanslag over 1992 is zoals eerder aangegeven naar een geschat inkomen opgelegd, rekening houdend met de afkoop pensioen en de aanmerkelijk belang winst, hierdoor is het inkomen ter behoud van rechten vastgesteld op f 20.000.000. De stelling van (de belastingadviseur; N.o.) dat de te betalen belasting het vermogen van (verzoeker; N.o.) ver te boven gaat is prematuur nu de hoogte van de aanslagen nog definitief moet worden vastgesteld. (Verzoeker; N.o.) heeft naast de in 1992 verkochte aandelen meerdere aandelen die een aanmerkelijk belang vertegenwoordigen. Aangezien geen aangifte inkomstenbelasting wordt gedaan zal er ieder jaar rekening moeten worden gehouden met mogelijke verkoop van een (deel van

een) pakket aandelen. Wel is het zo dat het volledige pakket maar één keer kan worden verkocht. Het probleem is alleen dat bij de Belastingdienst niet bekend is of en zo ja wanneer welk deel is verkocht. Deze informatie is wel aanwezig bij (de belastingadviseur; N.o.) zodat hij in staat is om voor (verzoeker; N.o.) te becijferen welk deel van zijn vermogen gereserveerd dient te worden terzake van verschuldigde belasting. (De belastingadviseur; N.o.) is telefonisch verzocht de Belastingdienst hierover inzicht te verschaffen. Wellicht ten overvloede wordt vermeld dat iedere aanslag zelfs nog te laag zou kunnen zijn vastgesteld. **Houding eenheid ten opzichte van het opleggen van aanslagen ter behoud van rechten** Bij het opleggen van een aanslag ter behoud van rechten wordt meestal vooraf contact opgenomen met belastingplichtige of zijn gemachtigde. Bij het opleggen van de aanslag wordt een afwijkingenformulier verzonden met aanduiding van het bedrag waarnaar de aanslag zal worden opgelegd en een afhankelijk van de uit de aangifte blijkende of anderszins beschikbare informatie meer of minder globale indicatie van de afwijkingen. Voorts wordt vermeld dat het een aanslag ter behoud van rechten betreft. In de voorliggende casus is er vooraf telefonisch contact geweest met (verzoekers belastingadviseur; N.o.) in zijn hoedanigheid als gemachtigde. Dezelfde dag werd een brief verzonden met vermelding van het bedrag waarnaar de aanslag zou worden opgelegd en met vermelding van het feit dat het een aanslag ter behoud van rechten betrof. De afwijkingen werden niet nader aangeduid. **Houding eenheid met betrekking tot het informeren van belastingplichtigen over de redenen/aanleiding voor het instellen van een woonplaatsonderzoek.** Bij het instellen van onderzoeken, dus ook bij woonplaatsonderzoeken, is het niet verplicht de aanleiding mede te delen. De aanleiding voor woonplaatsonderzoeken zal doorgaans zijn dat de Belastingdienst twijfel heeft over de werkelijke woonplaats of over de datum van emigratie. De concrete aanleiding is tijdens de bespreking op 19 september 1996 niet aan de orde geweest. Dit is een gebruikelijke gang van zaken binnen de eenheid. Het is bij de op de eenheid ingestelde woonplaatsonderzoeken echter niet eerder voorgekomen dat er een klikbrief aanwezig was, derhalve is op dit punt geen vergelijkbare houding van de eenheid aanwezig. Wel kan de vergelijking worden gemaakt met een normaal onderzoek waarbij de aanleiding mede een klikbrief is. In een dergelijk geval hangt het van alle feiten en omstandigheden af of de klikbrief bij aanvang van het onderzoek door de Belastingdienst ter sprake wordt gebracht. Dit hangt af van de inhoud van de klikbrief en de te volgen controlestrategie. De klikbrief wordt doorgaans niet bij aanvang van het onderzoek genoemd. De loop van het onderzoek bepaalt of de klikbrief genoemd wordt. Als dit niet noodzakelijk is, zal de klikbrief niet ter sprake komen. Overigens kan ook indien geen concrete twijfel bestaat over daadwerkelijke emigratie een woonplaatsonderzoek worden ingesteld, dit op grond van artikel 47 van de Algemene Wet inzake rijksbelastingen..."

F. Nadere reactie verzoeker

Naar aanleiding van de reactie van de Belastingdienst deelde verzoekers belastingadviseur onder meer nog het volgende mee:

" **1. De feiten** Afgezien van de vraag wat in het kader van dit onderzoek de relevantie is van het vermelden van het jacht (terwijl andersoortige bedrijfsactiviteiten niet genoemd

worden), ging het meer om de vermelding van de waarde ad f. 4.500.000 van het jacht. Het is mij niet duidelijk waarom een dergelijk gegeven genoemd wordt.

2. Chronologisch overzicht werkzaamheden

De samenhang tussen verschillende onderzoeken is reeds gemotiveerd betwist. Indien al aangenomen zou moeten worden dat alle overige onderzoeken van belang zijn voor het woonplaatsonderzoek van (verzoeker; N.o.), dan zal toch in ieder geval het 'geheel aan onderzoeken' binnen redelijk termijn afgerond moeten worden. Het lijkt mij niet juist dat elke nieuwe bevinding binnen het ene onderzoek weer een rechtvaardiging vormt de afronding van een ander onderzoek steeds maar uit te stellen.

2.1 Financiële situatie (verzoekers echtgenote; N.o.) Ik blijf van mening dat dit onderzoek van geen enkel belang is voor de bepaling van de woonplaats van (verzoeker; N.o.). De hoogte van de betaalde alimentatie staat volstrekt los van zijn woonplaats. De conclusie dat men wellicht niet gescheiden leeft indien (verzoekers echtgenote; N.o.) vrijwillig door (verzoeker; N.o.) wordt onderhouden, ontgaat mij volkomen. Overigens is gebleken dat (verzoekers echtgenote) voldoende inkomsten had om haar uitgaven te kunnen financieren en zijn de door de Belastingdienst opgestelde vermogensvergelijkingen onjuist gebleken. Hierna zijn, circa een jaar geleden, de aangiften t/m 1996 van (verzoekers echtgenote; N.o.) definitief geregeld. Daarbij is de alimentatie als zodanig geaccepteerd (en dus belast), waardoor het verbazing wekt dat men thans van mening blijkt dat (verzoeker; N.o.) en (verzoekers echtgenote; N.o.) mogelijk *niet* duurzaam gescheiden leven. *2.2.*

Woonplaatsonderzoek (verzoekers zoon; N.o.) Ook hier blijf ik van mening dat deze onderzoeken geheel los van elkaar staan. De vraag waar (verzoekers zoon; N.o.) woont, heeft niets te maken met de woonplaats van (verzoeker; N.o.). De relatie die er wordt gelegd via de vliegtickets en creditcards is naar mijn mening erg vergezocht. Het onderzoek is bovendien veelomvattender dan alleen het nagaan van vliegreizen en creditcarduitgaven. Indien het onderzoek naar deze zaken al van belang zou zijn voor de bepaling van de woonplaats van (verzoeker; N.o.), dan acht ik het overigens opmerkelijk dat er geen onderzoeken naar het gebruik van tickets en creditcards van de overige familieleden is gedaan. *2.3 Kilometeradministratie zaken auto* Met de door de Belastingdienst geschetste weergave van de feiten rond de vraag naar de verblijfsperioden van (verzoeker; N.o.) ben ik het niet eens. Het lijkt mij echter op deze plaats niet relevant mijn zienswijze nogmaals te schetsen. Het gaat er om dat het geen bezwaren ontmoet indien de werkzaamheden van de Belastingdienst in het kader van het onderzoek naar de kilometeradministratie worden meegenomen bij het bepalen van de voortgang van het woonplaatsonderzoek. Wel wekte het verbazing dat er na het weerleggen van de volgens de Belastingdienst aanwezige hiaten in de kilometeradministratie, waarna er bij de dienst nog steeds twijfel bestond over de betrouwbaarheid van deze administratie, er met zoveel woorden wordt aangegeven dat er "op dat moment geen aanleiding om te reageren" was. Dit is mijns inziens wederom een voorbeeld van de werkwijze van de Belastingdienst. Men lijkt zich niet te realiseren dat met het verstrijken van de tijd het beantwoorden van vragen steeds moeilijker wordt. De Belastingdienst deelt mede dat de betreffende medewerker,

(R.), ook met andere onderzoeken en werkzaamheden bezig was. Aangegeven wordt dat bepaalde afspraken, die zijn aanwezigheid elders noodzakelijk maken, tot gevolg kunnen hebben dat de voortgang in het ene onderzoek ten koste gaat van de voortgang in het andere onderzoek. Een dergelijk argument acht ik op geen enkele wijze gerechtvaardigd. Een belastingplichtige heeft niet te maken met een individuele ambtenaar, maar met de Belastingdienst. Het is naar mijn mening de verantwoordelijkheid van de Belastingdienst om er voor te zorgen dat er voldoende personen beschikbaar zijn om haar taken naar behoren te vervullen. De voortgang van een onderzoek als het onderhavige, dat psychologisch als zeer belastend wordt ervaren en een grote financiële druk met zich meebrengt, mag naar mijn mening niet belemmerd worden door tijdgebrek van de ambtenaar in kwestie. Met het standpunt van de Belastingdienst dat uit de chronologische lijst van verrichte werkzaamheden blijkt dat het niet juist is te concluderen dat er soms lange tijd niets van de Belastingdienst werd vernomen, ben ik het niet eens. Door de presentatie van de lijst, waarin *alle* werkzaamheden (inclusief de werkzaamheden, zoals herinneringsbriefjes, die nauwelijks tijd kosten) voor *alle* onderzoeken alsmede de werkzaamheden van ondergetekende door elkaar heen zijn vermeld, wordt ten onrechte de indruk gewekt dat er voortvarend te werk is gegaan. Met name het feit dat ook de brieven onzerzijds, waarin vaak meerdere malen, en soms zonder reactie, om dezelfde informatie van de Belasting-dienst moest worden gevraagd, in het overzicht zijn meegenomen, verhullen naar mijn mening ten onrechte de kern van de zaak: de ongerechtvaardigde traagheid in het handelen van de Belastingdienst. Het feit dat wordt ontkend dat is gezegd dat er werd gestreefd naar afronding van het onderzoek binnen een jaar, betreur ik. Van de voorgenomen voortvarendheid is in ieder geval niets terecht gekomen. **Concrete klachten***ad 1*De Belastingdienst schrijft "nogmaals wordt de nadruk gelegd op het feit dat het onderzoek zich richt op de vraag of (verzoeker; N.o.) op enig tijdstip na maart 1992 is teruggekeerd naar Nederland". Deze stelling is onjuist; ook over de periode vanaf 1 november 1991 zijn vragen gesteld en beantwoord, zoals de vraag naar bewijs dat (verzoeker; N.o.) in 1991 op Curaçao verbleef. Hiervan is bewijs geleverd.

*ad 2*Het gaat hier naar mijn mening niet om een zo goed mogelijk geschat inkomen. Pas onlangs is verzocht aan te geven in welke jaren er (gesteld dat er binnenlandse belastingplicht zou bestaan) inkomen zou zijn genoten. De hoge aanslagen hadden voorkomen kunnen worden als dit eerder zou zijn gevraagd. *ad 3* Het is verbazingwekkend dat de Belastingdienst nu ter excusering van de trage voortgang ook de correspondentie met de Ombudsman gaat aanvoeren. Wat betreft de uitbreiding van het chronologisch overzicht merk ik op dat de klachten zien op de periode vóórdat de zaak aan u werd voorgelegd. Overigens blijkt uit het overzicht dat er sinds juli 1998 nog steeds geen concrete actie met betrekking tot (de afronding van) het woonplaatsonderzoek van (verzoeker; N.o.) is ondernomen. Het wordt ten zeerste betreurd dat de afronding van het woonplaatsonderzoek van (verzoeker; N.o.) steeds maar weer vertraging oploopt. De heer R. (van de Belastingdienst; N.o.) heeft tijdens een recente bespreking zelfs te kennen gegeven dat hij het onderzoek pas zal afronden na de beslissing van de Ombudsman op

de ingediende klacht. Naar mijn mening zou de klacht juist reden moeten zijn om het onderzoek zo snel mogelijk te voltooien en niet om dat nog verder te vertragen, mede gezien de bij de Belastingdienst bekende zeer slechte gezondheidstoestand van (verzoeker; N.o.). *ad 4* Het opleggen van jaarlijks terugkerende aanslagen naar een belastbaar inkomen van f. 20.000.000 en een belastbaar vermogen van f. 25.000.000 was volstrekt overbodig. Met één telefoontje had men de noodzakelijke informatie kunnen krijgen. Pas na het indienen van de klacht bij de Ombudsman is door de Belastingdienst om deze informatie gevraagd. (Verzoeker; N.o.) kan zich niet aan de indruk onttrekken dat men hem met deze torenhoge aanslagen psychisch onder druk heeft willen zetten."

BEOORDELING I. Ten aanzien van het informeren over de aanleiding voor het instellen van het woonplaatsonderzoek

1. Bij brief van 18 september 1996 heeft de Belastingdienst/Grote Ondernemingen Haarlem aan verzoekers belastingadviseur, als diens gemachtigde, meegedeeld dat de Belastingdienst een onderzoek zou instellen naar verzoekers woonplaats in de periode 1992 tot heden. Op het moment waarop verzoeker zijn klacht bij de Nationale ombudsman indiende (22 mei 1998) was dit onderzoek nog niet afgerond.

Verzoeker klaagt er over dat de Belastingdienst hem niet heeft geïnformeerd over de redenen of de aanleiding voor het instellen van het onderzoek.

2. Met betrekking tot dit punt heeft de Belastingdienst in zijn reactie op de klacht naar voren gebracht dat na de afgifte op 15 mei 1992 van de verklaring ex artikel 27, zevende lid van de Wet op de loonbelasting 1964 omtrent verzoekers woonplaats, er aanwijzingen naar voren waren gekomen die twijfels hadden doen opkomen aan de juistheid van verzoekers woonplaats buiten Nederland. Deze aanwijzingen bestonden uit signalen verkregen tijdens het boekenonderzoek over de periode 1994 tot en met 1996 bij het bedrijf waarvan verzoeker voorheen directeur/aandeelhouder was, en een anonieme klikbrief die over de fiscale woonplaats op de eenheid was ontvangen. Op 19 september 1996 was met verzoekers belastingadviseur een bespreking gevoerd over het instellen van het woonplaatsonderzoek. De aanleiding voor het instellen van het boekenonderzoek was in deze bespreking niet aan de orde gekomen. In een brief van 28 mei 1998 van de Belastingdienst is aan verzoekers belastingadviseur, op diens verzoek, de aanleiding voor het woonplaatsonderzoek meegedeeld. De Belastingdienst gaf in zijn reactie verder nog aan dat het de gebruikelijke gang van zaken is om de concrete aanleiding voor het instellen van het onderzoek niet bij het begin van dit onderzoek mee te delen.

3. De aanleiding voor het onderzoek naar verzoekers fiscale woonplaats heeft de Belastingdienst niet bij het begin van het onderzoek op 18 september 1996 meegedeeld. Dit is pas gebeurd op 28 mei 1998. In zijn algemeenheid kan niet worden gezegd dat de Belastingdienst, wanneer hij beschikt over concrete aanwijzingen dat een bepaald fiscaal gegeven niet juist zou kunnen zijn, gehouden is direct bij het begin van een onderzoek uit eigen beweging aan de desbetreffende belastingplichtige mee te delen dat deze aanwijzingen er zijn en waaruit deze bestaan. Met name uit onderzoekstrategische overwegingen kan de Belastingdienst in redelijkheid besluiten om deze informatie niet aan

de desbetreffende belastingplichtige te verstrekken. Indien echter bij de aanvang van of tijdens het onderzoek om deze informatie wordt verzocht, zal deze informatie dienen te worden verstrekt zo gauw de hiervoor bedoelde redenen voor geheimhouding niet meer van betekenis zijn. Nadat verzoekers belastingadviseur daar bij brief van 22 mei 1998 om had verzocht, heeft de Belastingdienst de gevraagde informatie bij brief van 28 mei 1998 verstrekt. Niet is komen vast te staan dat de belastingadviseur al eerder om deze informatie heeft

gevraagd. Daarom valt de Belastingdienst op dit punt geen verwijt te maken. De onderzochte gedraging is in zoverre behoorlijk. II. Ten aanzien van de informatie over de aanslagen inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen 1992 en vermogensbelasting 1993 1. Met dagtekening 30 november 1996 legde de Belastingdienst/Grote Ondernemingen Haarlem aan verzoeker de aanslagen inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen 1992 en vermogensbelasting 1993 op. Voordat dit gebeurde, had de Belastingdienst aan verzoekers belastingadviseur op 15 en 18 november 1996 meegedeeld dat de beide aanslagen ter behoud van rechten werden opgelegd, waarbij ervan was uitgegaan dat verzoeker binnenlands belastingplichtig was. Voorts werd in deze brieven aangegeven op welk bedrag het belastbaar inkomen en belastbaar vermogen waren vastgesteld. Op het aanslagbiljet inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen 1992 werd mededeling gedaan over de opbouw van de verschuldigde belasting. Verzoeker klaagt er met betrekking tot deze aanslagen over dat de Belastingdienst hem onvoldoende informatie heeft gegeven waarom en op welke punten van zijn aangifte was afgeweken. Het feit dat onderaan het aanslagbiljet werd vermeld dat een gedeelte van het belastbaar inkomen tegen 20% dan wel 45% belast was, achtte hij als motivering onvoldoende. Er werd niet aangegeven waarop de aanslag was gebaseerd.

2. Ter zake van dit onderdeel van de klacht heeft de Belastingdienst gewezen op de brieven die op 15 en 18 november 1996 aan verzoekers belastingadviseur waren verstuurd en op de mededelingen die op het aanslagbiljet inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen 1992 waren gedaan. Aan de hand van deze laatste mededelingen kon de belastingadviseur naar de mening van de Belastingdienst in voldoende mate herleiden op welke wijze de verschuldigde belasting was berekend. De Belastingdienst merkte daarnaast op dat de betrokken belastingadviseur nooit nadere informatie had gevraagd over de berekening van deze aanslagen.

3. Verzoeker kan niet in zijn standpunt worden gevolgd dat de Belastingdienst onvoldoende heeft aangegeven waarop de aanslagen inkomstenbelasting/vermogensbelasting 1992/1993 waren gebaseerd. In het licht van het feit dat verzoekers belastingadviseur ervan op de hoogte was dat de Belastingdienst op 18 september 1996 was begonnen de fiscale woonplaats van verzoeker te onderzoeken, moet de mededeling van de Belastingdienst van 15 november 1996 dat bij het vaststellen van de beide bewuste aanslagen was uitgegaan van een binnenlandse belastingplicht, tezamen met de mededeling dat de aanslagen ter behoud van rechten werden opgelegd, als voldoende

motivering worden aangemerkt. Voorts kon de belastingadviseur aan de hand van de mededelingen over welk gedeelte van het belastbaar inkomen tegen het bijzonder tarief was belast, voldoende afleiden of bij de berekening van de aanslag, ervan uitgaande dat er een binnenlandse belastingplicht aanwezig zou zijn, nog andere correcties hadden plaatsgevonden. De onderzochte gedraging is ook op dit punt behoorlijk. III. Ten aanzien van de behandelingsduur van het woonplaatsonderzoek

1. Op 18 september 1996 startte de Belastingdienst/Grote Ondernemingen Haarlem het onderzoek naar de fiscale woonplaats van verzoeker over de periode van 1992 tot heden. Op het moment dat verzoeker zich op 22 mei 1998 tot de Nationale ombudsman wendde, was dit onderzoek nog niet afgerond. Op 28 mei 1998 deelde de Belastingdienst verzoekers belastingadviseur mee dat ernaar werd gestreefd het onderzoek binnen drie maanden af te ronden. Dit streven is niet gehaald. Het onderzoek duurt intussen meer dan twee jaar.

2. Verzoeker stelt zich op het standpunt dat deze behandelingsduur te lang is en dat de Belastingdienst ook met onvoldoende voortvarendheid het onderzoek uitvoert. Zijn belastingadviseur wijst er daarbij op dat vaak lange tijd van de Belastingdienst niets werd vernomen. Vragen die door hem werden gesteld met betrekking tot het onderzoek werden niet eerder dan na herhaalde verzoeken beantwoord. Derdenonderzoeken werden met enige traagheid ingesteld. Daarnaast merkt verzoekers belastingadviseur op dat aan het begin van het onderzoek, in september 1996, was aangegeven dat het onderzoek naar verwachting binnen een jaar zou worden afgerond. Hij is voorts van mening dat werkzaamheden die zijn uitgevoerd in het kader van twee andere onderzoeken, betreffende aanverwanten van verzoeker, niet in verband kunnen worden gebracht met het woonplaatsonderzoek betreffende verzoeker zelf.

3. Over de duur van het woonplaatsonderzoek heeft de Belasting- dienst naar voren gebracht dat bij het begin van het onderzoek was aangegeven dat het onderzoek op zo kort mogelijke termijn zou worden afgerond. Er werd bijna continu aan het onderzoek gewerkt. Ook als verzoekers belastingadviseur gedurende enige tijd niets vernam, waren er onderzoekactiviteiten verricht. De Belastingdienst wees daarbij op het overzicht van werkzaamheden die in het kader van het woonplaatsonderzoek waren verricht. Het onderzoek was nog niet afgerond vanwege de reeks van problemen die waren ondervonden, de ingestelde derdenonderzoeken en de termijnen waarop gegevens boven water kwamen. Een afronding van het onderzoek kon pas aan de orde zijn wanneer alle relevante gegevens aanwezig waren om een juiste beoordeling te kunnen maken van de fiscale woonplaats

van verzoeker. Bij het begin van het onderzoek was niet gesproken over het naar verwachting binnen een jaar afronden van het onderzoek; wel was aangegeven dat het onderzoek met de vereiste voortvarendheid zou plaatsvinden. Wat de derdenonderzoeken betrof, merkte de Belastingdienst op dat een ingesteld derdenonderzoek soms een volgend, aanvullend derdenonderzoek noodzakelijk maakt. Het instellen van een derdenonderzoek dient met de nodige zorgvuldigheid plaats te vinden, gezien het

ingrijpende karakter ervan en de bescherming van de privacy van de desbetreffende belastingplichtige ten opzichte van de betrokken derde.

4. Uit het door de Belastingdienst verstrekte chronologische overzicht van onderzoekwerkzaamheden komt naar voren dat geregeld stappen in de verdere voortgang van het onderzoek zijn gezet. Er is geen grote periode aan te wijzen waarin de voortgang van het onderzoek geheel is komen stil te liggen. Op een aantal momenten heeft de Belastingdienst de verdere voortgang bewaakt door herinneringsbriefjes te sturen teneinde de gevraagde gegevens te verkrijgen. Dit zou anders liggen indien van het standpunt zou moeten worden uitgegaan dat de beide onderzoeken betreffende familieleden van verzoeker geen verband houden met het onderzoek naar de fiscale woonplaats van verzoeker. In dit geval kan van een dergelijk standpunt niet worden uitgegaan. Aannemelijk is dat gegevens verkregen uit deze beide onderzoeken direct of indirect licht zouden kunnen werpen op de vraag in welke mate verzoeker betrekkingen onderhoudt met Nederland. Derhalve zullen de werkzaamheden van deze beide onderzoeken ook gerekend kunnen worden tot de werkzaamheden in het kader van het onderzoek naar de fiscale woonplaats van verzoeker. Een behandelingsduur van meer dan twee jaar van het woonplaatsonderzoek wordt begrijpelijkerwijs als zeer lang ervaren. In dit geval is voor deze behandelingsduur echter voldoende rechtvaardiging, nu de Belastingdienst voldoende voortvarend te werk gaat om alle gegevens te verkrijgen die nodig zijn voor een juiste beoordeling van de fiscale woonplaats van verzoeker. De onderzochte gedraging is daarom op dit punt behoorlijk. IV. Ten aanzien van de behandelingsduur van de bezwaarschriften

1. Met dagtekening 30 november 1996 legde de Belastingdienst/Grote Ondernemingen Haarlem aan verzoeker ter behoud van rechten de aanslagen inkomstenbelasting/vermogensbelasting 1992/1993 op. Ter zake van deze aanslagen diende verzoeker op 17 december 1996 pro forma bezwaarschriften in bij de Belastingdienst. Met dagtekening 31 oktober 1997 legde de Belastingdienst aan verzoeker, eveneens ter behoud van rechten, de aanslagen inkomstenbelasting/vermogensbelasting 1993/1994 op. Op 11 november 1997 diende

verzoekers belastingadviseur tegen deze aanslagen pro forma bezwaarschriften in. Op 28 november en 31 december 1997 liet verzoekers belastingadviseur de Belastingdienst weten dat verder uitstel van de behandeling van de bezwaarschriften naar zijn mening niet langer zinvol was. Hij was van mening dat de door verzoeker tot dan toe in het kader van het onderzoek naar zijn fiscale woonplaats aangevoerde feiten een voldoende motivering vormden voor de ingediende bezwaarschriften. Hij verzocht de Belastingdienst om de bezwaarschriften op korte termijn af te doen. De brieven van 28 november 1997 hadden betrekking op de aanslagen inkomstenbelasting, terwijl de brief van 31 december 1997 betrekking had op de aanslagen vermogensbelasting. Op het moment dat verzoeker zich op 22 mei 1998 tot de Nationale ombudsman wendde, had de Belastingdienst nog geen uitspraak gedaan op de desbetreffende bezwaarschriften. Dit zou pas gebeuren wanneer het woonplaatsonderzoek zou zijn afgerond. 2. De Belastingdienst heeft zich ten doel

gesteld vanaf 1 januari 1997 bezwaarschriften af te doen binnen de termijn van zes weken als bedoeld in artikel 7:10 Algemene wet bestuursrecht (Awb). Dit betekent dat de Belastingdienst in beginsel afziet van de ruimere termijn van een jaar en de mogelijkheid van verlenging van die termijn met nog een jaar die artikel 25 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (Awr) de Belastingdienst stelt voor het doen van uitspraak op een bezwaarschrift.

3. In deze zaak is allereerst van belang vast te stellen wanneer de termijn van artikel 6.2.7. van het Voorschrift Algemene wet bestuursrecht dan wel de termijn van artikel 25 Awr een aanvang heeft genomen. Aannemelijk is dat de afdoening van de pro forma bezwaarschriften aanvankelijk met wederzijdse instemming is aangehouden. Nadat verzoekers belastingadviseur de Belastingdienst bij brieven van 28 november en 31 december 1997 had meegedeeld dat hij van mening was dat hij de bezwaarschriften voldoende had onderbouwd, en dat hij afdoening wenste, was van overeenstemming geen sprake meer. Voor zover kan worden aangenomen dat de ingediende bezwaarschriften op respectievelijk 28 november en 31 december 1997 zijn voorzien van een motivering, is derhalve de termijn van artikel 6.2.7. van het Voorschrift Algemene wet bestuursrecht dan wel de termijn van artikel 25 Awr begonnen te lopen op respectievelijk 28 november 1997 en 31 december 1997.

4. Artikel 6.2.7. van het Voorschrift Algemene wet bestuursrecht biedt de Belastingdienst de mogelijkheid ook na 1 januari 1997 in uitzonderingsgevallen gebruik te maken van de ruimere termijn van artikel 25 Awr voor de afdoening van bezwaarschriften. Nu de

Belastingdienst zich (impliciet) op deze bepaling beroept, moet derhalve worden beoordeeld of sprake is van een uitzonderingsgeval als bedoeld in artikel 6.2.7. van het Voorschrift Awb. De genoemde bepaling in het Voorschrift geeft een tweetal voorbeelden van mogelijke uitzonderingsgevallen. Van een limitatieve opsomming is geen sprake.

5. De desbetreffende bezwaarschriften hebben betrekking op aanslagen die ter behoud van rechten zijn opgelegd, in afwachting van de uitkomst van het op 18 september 1996 gestarte woonplaatsonderzoek. Een woonplaatsonderzoek zal vanwege zijn aard in bijna alle gevallen geruime tijd in beslag nemen. Eind 1997, het moment waarop kan worden aangenomen dat de termijn voor afdoening van de bezwaarschriften een aanvang heeft genomen, duurde het onderzoek naar de fiscale woonplaats van verzoeker al ruim een jaar. Onder III.4. is reeds aangegeven dat het desbetreffende onderzoek met voldoende voortvarendheid plaats vindt. Uit de door de Belastingdienst met verzoeker gevoerde correspondentie en uit het door de Belastingdienst verstrekte chronologische overzicht van onderzoekwerkzaamheden komt daarnaast naar voren dat het onderzoek wordt belemmerd doordat enerzijds verzoeker niet meer beschikt over een aantal bescheiden, die de Belastingdienst direct inzicht omtrent bepaalde gegevens kunnen geven, en anderzijds de Belastingdienst in deze zaak genoodzaakt is een aantal derdenonderzoeken uit te voeren. Bij de Belastingdienst is daardoor, ook nadat de termijn voor de afdoening van de bezwaarschriften is begonnen, de onduidelijkheid over verzoekers fiscale woonplaats blijven bestaan. Het voorrang geven aan het verkrijgen van meer duidelijkheid

daarover rechtvaardigt het feit dat de desbetreffende bezwaarschriften niet binnen de termijn van artikel 7:10 Awb zijn afgedaan.

6. De vaststelling dat de Belastingdienst de desbetreffende bezwaarschriften niet binnen de termijn van artikel 7:10 Awb had behoeven af te doen, betekent niet dat het de Belastingdienst thans vrij staat de behandelingsduur van de bezwaren ongelimiteerd te verlengen. In de eerste plaats staat artikel 25 Awr daaraan in de weg. Deze beperkt de termijn voor het doen van een uitspraak op de desbetreffende bezwaarschriften tot maximaal twee jaar. De Belastingdienst zal daarnaast binnen de termijn van artikel 25 Awr ernaar dienen te streven dat de bezwaarschriften zo spoedig als mogelijk is, worden afgedaan. Verzoeker zal namelijk niet langer dan strikt noodzakelijk is de mogelijkheid mogen worden onthouden om het oordeel van de belastingrechter te vragen over de juistheid van de opgelegde aanslagen. Gelet op het voorgenoemde en op hetgeen onder III.4. over de voortgang van het woonplaatsonderzoek is overwogen, valt de Belastingdienst op dit moment dan ook geen verwijt te maken omtrent de snelheid waarmee de bezwaarschriften worden afgedaan. Derhalve is de onderzochte gedraging op dit punt eveneens behoorlijk.

Conclusie

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

1. Wet op de loonbelasting 1964

(Wet van 16 december 1964, Stb. 521) Artikel 27, zeventiende lid "Ingeval op grond van een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting of op grond van enige andere regel van interregionaal of internationaal recht geen loonbelasting behoort te worden ingehouden, mag de inhoudingsplichtige de inhouding slechts achterwege laten, indien de werknemer hem een daartoe strekkende verklaring van de inspecteur heeft doen toekomen."

2. Algemene wet inzake rijksbelastingen

(Wet van 2 juli 1959, Stb. 301) Artikel 4, eerste lid "Waar iemand woont en waar een lichaam gevestigd is, wordt naar de omstandigheden beoordeeld." Artikel 25 "1. In afwijking van artikel 7:10, eerste lid, van de Algemene wet bestuursrecht doet de inspecteur binnen een jaar na ontvangst van het bezwaarschrift uitspraak daarop.

2. In afwijking van artikel 7:10, derde lid, eerste volzin, van de Algemene wet bestuursrecht kan de inspecteur met schriftelijke toestemming van Onze Minister de uitspraak voor ten hoogste een jaar verdagen.

3. Het verstrijken van de in het eerste en het tweede lid genoemde termijn ontheft de inspecteur niet van zijn verplichting om uitspraak te doen..."

3. Voorschrift Algemene wet bestuursrecht 1997

(Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 21 juli 1997, nr. AFZ97/2526M, Stcrt. 138) Artikel 6.2.7.:

"Voor de afdoening van bezwaarschriften geldt, dat deze in beginsel binnen de termijnen

van de Awb (artikel 7:10 Awb) worden afgehandeld. De hoofdregel daarbij is dat de inspecteur binnen zes weken na ontvangst van het bezwaarschrift uitspraak doet. (...) Kan de inspecteur niet binnen zes weken (of binnen zes weken verlengd met de periode gedurende welke de beslis-termijn is opgeschort) op het bezwaarschrift beslissen dan kan hij de beslistermijn met ten hoogste vier weken verlengen. Hij doet hiervan schriftelijk mededeling aan belanghebbende. In overleg met belanghebbende is verder uitstel mogelijk. De AWR (artikel 25) geeft de inspecteur formeel een beslistermijn van één jaar met de mogelijkheid deze termijn met schriftelijke toestemming van of vanwege de minister met maximaal één jaar te verlengen. Van deze mogelijkheid maakt de Belastingdienst alleen in uitzonderingsgevallen gebruik. Hierbij kan worden gedacht aan massaal ingediende bezwaarschriften waarover de Belastingdienst nog geen definitief standpunt heeft ingenomen of indien de belanghebbende weigert mee te werken aan een voortvarende afhandeling van zijn bezwaarschrift..."

4. Algemene wet bestuursrecht

(Wet van 4 juni 1992) Artikel 7:10

1. Het bestuursorgaan beslist binnen zes weken of indien een commissie als bedoeld in artikel 7:13 is ingesteld binnen tien weken na ontvangst van het bezwaarschrift.
2. De termijn wordt opgeschort met ingang van de dag waarop de indiener is verzocht een verzuim als bedoeld in artikel 6:6 te herstellen, tot de dag waarop het verzuim is hersteld of de daarvoor gestelde termijn ongebruikt is verstreken.
3. Het bestuursorgaan kan de beslissing voor ten hoogste vier weken verdagen. Van de verdaging wordt schriftelijk mededeling gedaan.
4. Verder uitstel is mogelijk voor zover de indiener van het bezwaarschrift daarmee instemt en andere belanghebbenden daardoor niet in hun belangen kunnen worden geschaad of ermee instemmen..."