



# Rapport

**Datum: 31 maart 2000**

**Rapportnummer: 2000/128**

## Klacht

Op 19 juli 1999 ontving de Nationale ombudsman een verzoekschrift van de heer H. te Duitsland, ingediend door BDO CampsObers Registeraccountants te Helmond, met een klacht over een gedraging van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland Heerlen.

Naar deze gedraging, die wordt aangemerkt als een gedraging van de Minister van Financiën, werd een onderzoek ingesteld.

Op grond van de namens verzoeker verstrekte gegevens werd de klacht als volgt geformuleerd:

Verzoeker klaagt er over dat de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen Buitenland Heerlen in zijn uitspraak van 29 oktober 1997 op zijn verzoek om ambtshalve vermindering heeft geweigerd de aan hem opgelegde aanslag inkomstenbelasting 1995 met dagtekening 31 december 1996 te verminderen in verband met het bij de berekening toegepaste buitenlandtarief van 25%. Verzoeker wijst er op dat het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen in zijn uitspraak van 27 juni 1996 heeft uitgesproken dat dit tarief in strijd is met het EEG-verdrag. Verzoeker wijst er voorts op dat de aan hem opgelegde aanslag inkomstenbelasting 1995 pas is opgelegd na de datum van de genoemde uitspraak (en dus op die datum ook nog niet onherroepelijk vaststond).

## Achtergrond

.

### 1. Algemene wet inzake rijksbelastingen (Wet van 2 juli 1959, Stb. 301; Awr)

Artikel 65:

"1. Een onjuiste belastingaanslag of beschikking kan door de inspecteur ambtshalve worden verminderd. Een in de belastingwet voorziene vermindering, ontheffing of teruggaaf kan door hem ambtshalve worden verleend.

2. Het eerste lid is van overeenkomstige toepassing ten aanzien van degene die een onjuist bedrag op aangifte heeft voldaan of afgedragen, of van wie een onjuist bedrag is ingehouden."

### 2. Voorschriften inzake het ambtshalve verlenen van verminderingen of teruggaven (besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 25 maart 1991, nr. DB89/735)

"§ 1. Inleiding

1. In artikel 65 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen is de inspecteur de bevoegdheid gegeven ambtshalve vermindering van belastingaanslagen alsmede van ingehouden dan wel op aangifte afgedragen of voldane belastingbedragen te verlenen. Tevens is in dat artikel bepaald dat een in de belastingwet voorziene vermindering, ontheffing of teruggaaf door de inspecteur ambtshalve kan worden verleend.

Mij is gebleken dat het wenselijk is de uitvoeringsvoorschriften op dit punt opnieuw vast te stellen.

(...)

4. In dit besluit is een in beginsel uitputtende regeling gegeven van de gevallen, waarin ambtshalve vermindering of teruggaaf van belasting wordt verleend. De uitvoering van de regeling is volledig aan de inspecteurs gedelegeerd.

(...)

### § 3. Gevallen waarin ambtshalve vermindering of teruggaaf wordt verleend

1. Indien wegens het te laat indienen van een bezwaarschrift of een in de wet voorzien verzoekschrift dan wel om andere redenen van formele aard de reclamant of de verzoeker niet ontvankelijk is in zijn bezwaar of verzoek, verleent de inspecteur bij de uitspraak waarin de niet-ontvankelijkheid wordt uitgesproken, ambtshalve de vermindering of teruggaaf waarvoor de reclamant of de verzoeker redelijkerwijs in aanmerking komt.

Het vorenstaande vindt niet alleen toepassing in situaties waarin een te hoge aanslag is opgelegd, maar ook in gevallen waarin de belasting op het wettelijk juiste bedrag is vastgesteld, maar waarin een verzoek - zo dat verzoek zou zijn gedaan op het in de wet voorgeschreven moment of binnen de in de wet voorgeschreven termijn - tot vermindering van belasting zou hebben geleid.

2. In andere gevallen dan die, welke zijn genoemd in § 3.1, verleent de inspecteur ambtshalve de vermindering of teruggaaf waarvoor de belanghebbende redelijkerwijs in aanmerking komt indien:

a. de belanghebbende een verzoekschrift strekkende tot vermindering of teruggaaf van belasting indient, (...)

(...)

### § 9. Jurisprudentie en resoluties:

1. Een arrest van de Hoge Raad dan wel een mededeling of een andere schriftelijke aanwijzing mijnerzijds, waarin een toepassing van de belastingwet besloten ligt die voor de belanghebbende gunstiger is dan de bij de heffing van de belasting gevolgde toepassing,

leidt niet tot het ambtshalve verlenen van vermindering of teruggaaf van belasting indien de belastingaanslag, de voldoening op aangifte of de afdracht op aangifte onherroepelijk is komen vast te staan vóór de dag, waarop het arrest door de Hoge Raad is gewezen, onderscheidenlijk vóór de dagtekening van de mededeling of andere schriftelijke aanwijzing, tenzij ik op dit punt een afwijkende regeling heb getroffen.

(...)

3. Hetgeen in § 9.1 is bepaald met betrekking tot een arrest van de Hoge Raad is in daartoe leidende gevallen van overeenkomstige toepassing op prejudiciële beslissingen van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen alsmede op rechterlijke uitspraken van andere supranationale colleges."

### 3. Rapport 97/435 van de Nationale ombudsman

In rapport 97/435 van 2 oktober 1997 overwoog de Nationale ombudsman onder meer:

"Zoals ook de Belastingdienst/Particulieren Leiden in de zaak die leidde tot rapport 96/208 van mening was, moet de resolutie van de Staatssecretaris van Financiën van 25 maart 1991 zo worden uitgelegd dat ambtshalve vermindering niet wordt verleend indien er sprake is van nieuwe jurisprudentie. Het moet in dat laatste geval gaan om een uitspraak waarin een interpretatie wordt gegeven van een bepaling in de belastingwetgeving die nieuwe elementen bevat en die consequenties heeft voor de handelwijze van de Belastingdienst tot dan toe."

### 4. G.W.B. van Westen, Cursus Belastingrecht (Loonbelasting)

"...Hoofdstuk III

Tarief

#### 3.1. Het tarief loonbelasting.

(...)

Buitenlandse belastingplichtigen

(...)

Voor in het buitenland wonende werknemers, die uitsluitend belastingplichtig zijn en dus niet onder de volksverzekeringen vallen en die minder dan 90% van hun inkomen in Nederland verdienen, gold tot eind 1998 in principe voor de eerste tariefschijf een tarief van 25%. Dit afzonderlijke buitenlanderstarief is per 1 januari 1999 officieel afgeschaft, nadat het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen naar aanleiding van prejudiciële vragen van de Hoge Raad had geoordeeld dat dit aparte buitenlanderstarief in

strijd was met het EEG-verdrag. In dit zogenoemde Asscher-arrest HvJ EG 27 juni 1996, nr. C-107/94, BNB 1996/350 (...), was sprake van een belastingplichtige die, wonend in België, zowel in België als in Nederland directeur van een besloten vennootschap was. Op grond van artikel 52 van het EEG-verdrag kwam het Hof van Justitie tot de conclusie dat er geen objectieve rechtvaardiging is om een hoger inkomstenbelastingtarief toe te passen dan het tarief dat wordt toegepast op ingezetenen. De omstandigheid dat de belastingplichtige ingevolge de bepalingen van de EG-Verordening 1408/71 is aangesloten bij het stelsel van sociale zekerheid in België (de woonstaat) - en in Nederland dus geen premies voor de werknemersverzekeringen betaalde - is in dit verband irrelevant. Het vervolg-arrest op het Asscher-arrest van het HvJ is te vinden in HR 28 mei 1997, nr. 28 946, BNB 1997/279 (...). Zie ook HR 2 juli 1997, nr. 29 360, BNB 1997/289 (...).

De Staatssecretaris van Financiën had in eerste instantie door middel van een Persbericht van 23 december 1997, V-N 1998, blz. 186 aangegeven dat het 25% tarief alleen buiten toepassing wordt gelaten voor werknemers en zelfstandigen in de Europese Unie. In het Besluit van 12 november 1997, nr. AFP97/288, V-N 1997, blz 4383 had de Staatssecretaris al eerder aangegeven dat het zojuist genoemde Asscher-arrest alleen ziet op werknemers en ondernemers, zodat het 25% tarief nog onverkort van toepassing was op andere groepen van buitenlandse belastingplichtigen, zoals de AOW-gerechtigden. Met het Besluit van 3 februari 1998, nr. DB98/431, V-N 1998/8:17., blz. 748 was aan een deel van deze verwarring een einde gemaakt; goedgekeurd werd, dat het buiten werking stellen van het buitenlandstarief terugwerkende kracht heeft en geldt voor alle aanslagen, die op 28 mei 1997 nog openstonden..."

Bedoeld buitenlanderstarief is opgenomen in artikel 20b van de Wet op de loonbelasting 1964 (Wet van 16 december 1964, Stb. 521) en artikel 53b van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 (Wet van 16 december 1964, Stb. 794) zoals deze golden tot eind 1998."

##### **5. Arrest van Het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen van 27 juni 1996 (nr. C-107/94)**

"...26. Aangezien Asscher in Nederland directeur is van een vennootschap waarvan hij enig aandeelhouder is, oefent hij zijn werkzaamheden niet uit in het kader van een positie van ondergeschiktheid. Derhalve moet hij niet worden aangemerkt als "werknemer" in de zin van artikel 48 van het Verdrag, maar als een persoon die een werkzaamheid anders dan in loondienst uitoefent in de zin van artikel 52 van het Verdrag.

27. Wat de werkzaamheid van Asscher in België betreft, volstaat de vaststelling, dat uit het dossier waarover het Hof beschikt volgt, zonder dat dit punt door partijen is betwist, dat de beroepsactiviteit die hij in die staat verricht eveneens als een werkzaamheid anders dan in loondienst moet worden aangemerkt.

28. Mitsdien moet worden onderzocht, of een wettelijke regeling als thans aan de orde, verenigbaar is met artikel 52, en niet met artikel 48, van het Verdrag.

29. In elk geval moet worden gepreciseerd dat, volgens het arrest van 20 mei 1992 (zaak C-106/91, Ramrath, Jurispr. 1992, blz. I-3351, r.o. 17), bij vergelijking van de artikelen 48 en 52 van het Verdrag blijkt, dat zij op dezelfde beginselen zijn gebaseerd, zowel met betrekking tot de toegang tot en het verblijf op het grondgebied van de Lid-Staten van personen op wie het gemeenschapsrecht van toepassing is, als met betrekking tot het verbod van iedere discriminatie jegens hen op grond van nationaliteit. Hetzelfde geldt voor de uitoefening op het grondgebied van de Lid-Staten, van een economische activiteit door personen op wie het gemeenschapsrecht van toepassing is.

(...)

38. Een nationale wettelijke regeling (...), die onderscheid maakt op basis van, in het bijzonder, het woonplaatscriterium, in die voege dat het tarief van de loon- en inkomstenbelasting voor bepaalde niet-ingezetenen hoger is dan voor ingezetenen en gelijkgestelde belastingplichtigen, kan voornamelijk ongunstig werken voor onderdanen van andere Lid-Staten. Niet-ingezetenen zijn immers in de meeste gevallen niet-onderdanen. Hieraan moet worden toegevoegd, dat een wettelijke regeling als in het hoofdgeding aan de orde is, des te meer hoofdzakelijk buitenlandse onderdanen zal kunnen raken, daar naast het woonplaatscriterium als criterium geldt, of het wereldinkomen voor tenminste 90% uit in Nederland afkomstige inkomsten bestaat.

(...)

Dictum van het arrest van het Hof van Justitie

Het Hof van Justitie (Vijfde kamer), uitspraak doende op de door de Hoge Raad der Nederlanden bij arrest van 23 maart 1994 gestelde prejudiciële vragen, verklaart voor recht:

1. Een onderdaan van een Lid-Staat, die in een andere Lid-Staat, zijn woonstaat, een werkzaamheid anders dan in loondienst uitoefent, kan tegenover zijn staat van herkomst, op het grondgebied waarvan hij een andere werkzaamheid anders dan in loondienst uitoefent, een beroep doen op de bepalingen van artikel 52 van het Verdrag, wanneer hij zich, door de uitoefening van een economische activiteit in een andere Lid-Staat dan zijn staat van herkomst, ten opzichte van laatstgenoemde staat in een vergelijkbare positie bevindt als iedere andere persoon die ten opzichte van de staat van ontvangst een beroep doet op de door het Verdrag gewaarborgde rechten en vrijheden.
2. Artikel 52 van het Verdrag moet aldus worden uitgelegd, dat het zich ertegen verzet, dat een Lid-Staat op een onderdaan van een Lid-Staat, die op zijn grondgebied een werkzaamheid anders dan in loondienst uitoefent en tegelijkertijd in een andere Lid-Staat,

zijn woonstaat, een andere werkzaamheid anders dan in loondienst verricht, een hoger inkomstenbelastingtarief toepast dan het tarief dat wordt toegepast op ingezetenen die dezelfde werkzaamheid uitoefenen, wanneer er tussen deze belastingplichtigen en ingezetenen en gelijkgestelde belastingplichtigen geen enkel objectief verschil in situatie bestaat dat een dergelijk verschil in behandeling kan rechtvaardigen..."

**6. Vakstudienieuws 11 juli 1996, blz.2505** (aantekening bij het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen van 27 juni 1996)

"...Verder rijst de vraag naar de rechtskracht van dit arrest. De verklaring voor recht van het Hof van Justitie heeft vanaf de datum van wijzing, 27 juni 1996, directe werking en zal dan ook voor alle nog op te leggen aanslagen en alle op die dag nog niet onherroepelijk vaststaande aanslagen toegepast moeten worden bij alle buitenlandse belastingplichtigen die onder de werking van art. 52, maar ook art. 48 EG-Verdrag vallen. Strikt genomen zijn dat niet ingezetenen van niet-lidstaten of wel ingezetenen met andersoortig inkomen. Weliswaar moet in de zaak zelve de Hoge Raad nog zijn arrest wijzen, maar na de duidelijke antwoorden op de prejudiciële vragen is dat eigenlijk niet meer dan een formaliteit..."

**7. Europees recht in kort bestek; mr. R.H. Lauwaars en mr. C.W.A. Timmermans (vijfde druk)**

Bladzijde 16 en 17:

*"2.2 De EGN als nieuwe, autonome rechtsorde*

De Gemeenschap vormt in het volkenrecht een nieuwe rechtsorde ten bate waarvan de staten, zij het op een beperkt terrein, hun soevereiniteit hebben begrensd en waarbinnen niet slechts deze lidstaten maar ook hun onderdanen gerechtigd zijn.

(...)

Over de naleving van het gemeenschapsrecht kunnen de lidstaten in deze benadering niet meer soeverein beslissen. De rechtsorde is bij de inwerkingtreding van het Verdrag in hun nationale rechtsorde opgenomen. Zij hebben die rechtsorde te respecteren; net als hun onderdanen worden zij daardoor zonder meer gebonden. Er is als het ware een communautaire overheid in het leven geroepen die op het haar voorbehouden terrein binnen de lidstaten regelend, soms besturend kan optreden en wier autoriteit de lidstaten hebben te aanvaarden..."

8. Persbericht van 23 december 1997 (nr. 97/204) van het Ministerie van Financiën

Het Ministerie van Financiën (Centrale Directie Voorlichting) maakte op 23 december 1997 met een persbericht (nr. 97/204) de antwoorden van de Staatssecretaris van Financiën

kenbaar op vragen van het lid van de Tweede Kamer der Staten-Generaal B.M. de Vries over het Asscher-arrest. Bedoeld persbericht luidt als volgt:

"...Vragen:

1.

Op welke termijn verwacht u de Nederlandse belastingwetgeving in overeenstemming te brengen met de arresten HvJEG 27 juni 1996, BNB 1996/350 en HR 28 mei 1997, BNB 1997/297 (Asscher) en HR 2 juli 1997, BNB 1997/289? In antwoord op mondelinge vragen van het lid B.M. de Vries zegt u nog te studeren op het Asscher-arrest. Hoeveel weken denkt u nog nodig te hebben voor de reactie op het zgn. <<Asscher-arrest>>?

2.

Acht u het juist dat inspecteurs intussen het 25%-tarief in de loon- en inkomstenbelasting blijven toepassen, ook in die gevallen waarin dat blijkens de in vraag 1 bedoelde arresten in strijd is met het EG-recht?

3.

Hebt u inspecteurs nog steeds geïnstrueerd het 25%-tarief te blijven toepassen? Zo neen, gaat u maatregelen treffen om een zodanige toepassing tegen te gaan?

4.

Bent u van oordeel dat bij de totstandkoming en verdediging van fiscale wetsvoorstellen door de regering de naleving van EG-recht tot op heden voldoende is gewaarborgd?

5.

Zo ja, hoe is het dan mogelijk dat de Nederlandse belastingwetgeving in de zaak Asscher alsmede in de zaak Leur-Bloem op belangrijke onderdelen onverenigbaar is verklaard met het gemeenschapsrecht, terwijl bij de parlementaire behandeling van deze wetsvoorstellen de naleving van het EG-recht uitdrukkelijk aan de orde is geweest, en de regering toen verklaarde dat van strijd met gemeenschapsrecht geen sprake was?

6. Zo neen, welke maatregelen zal de regering dan nemen om tot betere waarborgen te komen?

ANTWOORDEN:

1, 2 en 3.



Zoals ik heb aangegeven in punt 8 van het nader rapport betreffende het Belastingplan 1998, blijft het 25%-tarief conform de arresten van het Hof van Justitie EG en van de Hoge Raad buiten toepassing voor werknemers en zelfstandigen in de Europese Unie. Gegeven dit arrest en mede uit het oogpunt van uniformiteit en praktische uitvoerbaarheid vind ik het evenwel wenselijk de toepassing van het 25%-tarief voor het gehele bereik van de desbetreffende bepaling te laten vervallen. De noodzakelijke wetgeving daartoe wordt voorbereid.

4, 5 en 6.

Bij de voorbereiding van wetsvoorstellen wordt systematisch aandacht besteed aan de verschillende aspecten van EG-recht, zoals staatssteunaspecten, technische voorschriften en de jurisprudentie van het HvJ EG op het terrein van het vrije verkeer. Zoals bekend is de jurisprudentie van het HvJ EG op het terrein van de directe belastingen echter nog niet in alle opzichten uitgekristalliseerd. Daardoor kunnen uitspraken lidstaten voor verrassingen stellen.

Over de interpretatie en toepassing van het Gemeenschapsrecht bestaat vaak grote onduidelijkheid. Voorts zij opgemerkt dat een steeds verdere verdieping van de interne markt in wetgeving en jurisprudentie plaatsvindt, waardoor de jurisprudentie van het HvJ EG op het terrein van de interne markt een dynamisch karakter heeft. Het een en ander heeft tot gevolg dat een uitspraak over de verenigbaarheid van een regeling met het Gemeenschapsrecht altijd moet worden gezien in het licht van de stand van de ontwikkelingen in het Gemeenschapsrecht op dat moment..."

#### **9. Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 3 februari 1998 (DB 98/431):**

##### "...1. Inleiding

De Hoge Raad heeft in 1997 kort na elkaar twee arresten gewezen over het 25%-tarief voor buitenlandse belastingplichtigen, opgenomen in artikel 20b van de Wet op de loonbelasting 1964 (hierna: de Wet LB 1964) en in artikel 53b van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 (hierna: de Wet IB 1964). In HR 28 mei 1997, nr. 28 946, BNB 1997/279 besliste de Hoge Raad dat toepassing van dit tarief ten aanzien van ondernemers in strijd komt met het EG-Verdrag. HR 2 juli 1997, nr. 29 360, BNB 289, bevat een vergelijkbare beslissing voor werknemers.

##### 2. Gevolgen van de arresten

In antwoord op vragen van het Tweede-Kamerlid B.M. de Vries is aangegeven dat de arresten aanleiding geven het 25%-tarief voor het gehele bereik van de genoemde bepalingen te laten vervallen. De vragen en antwoorden zijn als bijlage bij dit Besluit gevoegd.

Een wijziging van de genoemde bepalingen is in voorbereiding. Vooruitlopend daarop keur ik voor zoveel nodig goed dat de artikelen 20b van de Wet LB 1964 en artikel 53b van de Wet IB 1964 niet meer worden toegepast.

### 3. Ingangsdatum

Arresten van de Hoge Raad hebben gevolgen voor aanslagen of inhoudingen die op de datum van het arrest nog niet onherroepelijk vaststonden. Uit praktische overwegingen stem ik ermee in dat een tegemoetkoming wordt verleend in alle gevallen waarin de aanslag/inhouding op 28 mei 1997 nog niet onherroepelijk vaststond..."

### **10. Arrest van de Hoge Raad van 28 mei 1997, nr. 28 946 (V-N 1997, blz. 2228)**

"...Op grond van de uiteenzettingen van het Hof van Justitie in (...) zijn arrest moet de vraag of een wettelijke regeling als in deze zaak aan de orde is, verenigbaar is met artikel 52 van het EG-verdrag, ontkennend worden beantwoord. Immers naar uit die uiteenzettingen volgt, kan een door een Lid-Staat getroffen regeling van dit type voornamelijk ongunstig werken voor onderdanen van andere Lid-Statens en is zij dus naar haar aard discriminerend naar nationaliteit indien er geen objectief verschil bestaat dat grond kan opleveren voor een verschillende behandeling van beide categorieën belastingplichtigen op dit punt. Voorts volgt uit deze overwegingen dat er tussen belanghebbende en de in artikel 20a van de Wet bedoelde belastingplichtigen geen enkel objectief verschil in situatie bestaat dat het onderhavige verschil in belastingtarief kan rechtvaardigen..."

## **Onderzoek**

In het kader van het onderzoek werd de Belastingdienst verzocht op de klacht te reageren en een afschrift toe te sturen van de stukken die op de klacht betrekking hebben.

In verband met zijn verantwoordelijkheid voor het door de Belastingdienst gevoerde beleid werd ook de Staatssecretaris van Financiën over de klacht geïnformeerd en in de gelegenheid gesteld zijn zienswijze kenbaar te maken, voor zover daarvoor naar zijn oordeel reden was. Het resultaat van het onderzoek werd als verslag van bevindingen gestuurd aan betrokkenen. De reacties van de Belastingdienst en de Staatssecretaris van Financiën gaven aanleiding het verslag op een enkel punt te wijzigen.

Verzoeker gaf binnen de gestelde termijn geen reactie.

## **Bevindingen**

De bevindingen van het onderzoek luiden als volgt:

## A. feiten

1. Verzoeker was in 1995 woonachtig in Duitsland. Hij vervulde een dienstbetrekking in Nederland. Voor de heffing van inkomstenbelasting over dat jaar werd op de beloning uit deze dienstbetrekking het zogenaamde buitenlandtarief van 25% (zie achtergrond onder 4.) toegepast.

2. Op 4 september 1997 verzocht verzoekers toenmalige gemachtigde de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland Heerlen (hierna: de Belastingdienst) om vermindering van de aan verzoeker opgelegde aanslag inkomstenbelasting over het jaar 1995. Deze aanslag was gedagtekend 31 december 1996 en stond op 4 september 1997 derhalve reeds onherroepelijk vast. De gemachtigde schreef het volgende:

"...Op grond van deze aanslag is inkomstenbelasting geheven over de eerste schijf volgens het buitenlanderstarief van 25% conform artikel 53b van de Wet op de inkomstenbelasting 1964. Dit buitenlanderstarief van 25% over de eerste schijf is met ingang van 1990 opgenomen in de Nederlandse wetgeving. Het zogenoemd 25%-tarief is echter in strijd met artikel 48 juncto 52 EG-Verdrag. Dit is beslist in het arrest van de Hoge Raad, 28 mei 1997, nr. 28 946, V-N 1997, bladzijde 2228, punt 7. Een en ander naar aanleiding van de antwoorden op de prejudiciële vragen die de Hoge Raad heeft gesteld aan het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen 27 juni 1996, C-107/94, BNB 1996/350 (het zogenoemd Asscher-arrest).

Uit deze arresten kan worden afgeleid dat Nederland discriminerend is opgetreden en onrechtmatig heeft gehandeld door van niet in Nederland wonende EU-onderdanen een hoger percentage aan belasting te heffen dan van haar eigen onderdanen.

Een en ander houdt in dat (verzoeker; N.o.) onverschuldigd een bedrag van f 8.360 heeft voldaan.

Derhalve verzoeken wij u de aanslag te verminderen met f 8.360 tot f 38.754..."

3. De Belastingdienst deed op 29 oktober 1997 uitspraak op het verzoek. Deze uitspraak luidt als volgt:

"...Op 5 september 1997 ontving ik uw brief waarin u namens (verzoeker; N.o.) bezwaar maakt tegen de aanslag inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen 1995 (...) dagtekening van het aanslagbiljet 31 december 1996.

## Ontvankelijkheid

Een bezwaarschrift is tijdig ingediend als het binnen zes weken na de dagtekening van de aanslag bij mij is bezorgd. Omdat hieraan niet is voldaan, is uw bezwaarschrift niet tijdig

ingediend. Daarom verklaar ik u niet-ontvankelijk in uw bezwaar.

Ik zal uw bezwaar toch beoordelen. Ik merk het echter aan als een verzoek om ambtshalve vermindering. U kunt tegen mijn beslissing op het verzoek om ambtshalve vermindering niet in beroep gaan bij het gerechtshof. U kunt alleen in beroep gaan tegen de niet-ontvankelijkverklaring van het bezwaarschrift.

#### Samenvatting van uw verzoek

Dat het 25% tarief in strijd is met artikel 48, juncto 52 EG verdrag.

#### Beoordeling van uw verzoek

Het is vast beleid dat niet (ambtshalve) wordt teruggekomen op aanslagen die ten tijde van het ontstaan van nieuwe jurisprudentie of nieuw beleid reeds onherroepelijk vast stonden. Aanslagen staan onherroepelijk vast als de termijn waarbinnen bezwaar of beroep kan worden aangetekend, is verstreken. Deze situatie doet zich in uw geval voor.

#### Beslissing op uw verzoek

Ik wijs uw verzoek af..."

#### B. Standpunt verzoeker

Voor het standpunt van verzoeker wordt verwezen naar de klachtsamenvatting onder klacht.

#### C. Standpunt Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland Heerlen

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

"...Voor de Belastingdienst gold dat pas bij besluit van de Staatssecretaris van 3 februari 1998, DB98/431M, beslist werd dat het 25%-tarief voor alle categorieën werd afgeschaft en wel met terugwerkende kracht tot 28 mei 1997, datum arrest Hoge Raad. Daaraan voorafgaand was op 3 oktober 1997 door middel van een zogenaamd beeldkrantbericht aan de dienst kenbaar gemaakt dat een deel van de tot dan toe aangehouden bezwaarschriften kon worden afgedaan. Namelijk dat deel dat rechtstreeks viel onder de werking van de arresten van 28 mei en 2 juli 1997. Ook toen werd beslist dat het daarbij moest gaan om aanslagen die op 28 mei 1997 nog niet onherroepelijk vast stonden. (...)

De Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland heeft zich dus gehouden aan het door de Staatssecretaris gehanteerde beleid. Dat hield in: na uitspraak Europese Hof van Justitie inzake Asscher: aanhouden van alle bezwaarschriften. Na beeldkrant 3 oktober 1997: afdoen van een deel van de aangehouden bezwaarschriften en na 3 februari 1998; afwerken van het restant aangehouden bezwaarschriften en afwerken van

de T-biljetten.

Ik kan geen antwoord geven op de vraag waarom de Staatssecretaris gekozen heeft voor terugwerkende kracht tot 28 mei 1997 en niet terugwerkende kracht tot 27 juni 1996..."

D. Nadere informatie

1. Verzoekers klacht werd ook voorgelegd aan de Staatssecretaris van Financiën.

Daarbij werden de Staatssecretaris de volgende vragen gesteld:

1. Wat is de reden geweest om aan de buitenwerkingstelling van het buitenlandtarief slechts terugwerkende kracht te verlenen tot de datum van het (eerste) arrest van de Hoge Raad (28 mei 1997) en niet tot de datum van de uitspraak van het Europese Hof (27 juni 1996)?

2. Op welke grond meent u dat om deze reden kon worden voorbijgegaan aan de directe werking van de uitspraak van het Europese Hof?

3. Bestond er naar uw mening nog onduidelijkheid over de betekenis van de uitspraak van het Europese Hof voor het Nederlandse recht die, alvorens daaraan uitvoering kon worden gegeven, eerst door de Hoge Raad moest worden weggenomen en zo ja, waaruit bestond deze onduidelijkheid?

4. Indien u in dit verband van mening bent dat het verschil tussen de artikelen 48 en 52 van het EEG-verdrag van belang was, verzoek ik u, gelet op de 29e overweging van het Europese Hof, aan te geven waarom.

2. In reactie daarop liet de Staatssecretaris het volgende weten:

"...Gemachtigde heeft op 4 september 1997 bezwaar ingediend tegen de aanslagen inkomstenbelasting over 1991 t/m 1995 en daarin gesteld dat de inkomstenbelasting, geheven over de eerste schijf volgens het buitenlandtarief van 25% in strijd is met artikel 48 juncto artikel 52 van het EG-verdrag. Hij verwijst daarbij naar de arresten van de Hoge Raad van 28 mei 1997 en 2 juli 1997. De Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen heeft de bezwaarschriften niet-ontvankelijk verklaard. Op grond van de Voorschriften inzake het ambtshalve verlenen van verminderingen (besluit van 25 maart 1991, DB89/735) heeft de inspecteur besloten geen ambtshalve vermindering te verlenen. Een en ander is geschied conform het vaststaande beleid dat geen vermindering wordt verleend ten aanzien van onherroepelijk vaststaande aanslagen bij het verschijnen van nieuwe jurisprudentie of gewijzigde wetgeving.

In de omschrijving van de klacht geeft verzoeker aan dat ten tijde van de uitspraak van het Europese Hof van Justitie (27 juni 1996) de aanslag inkomstenbelasting 1995 nog niet was

opgelegd en derhalve nog niet onherroepelijk vaststond. Verzoeker heeft de mogelijkheid gehad om bezwaar aan te tekenen tegen die aanslag. Alle bezwaarschriften tegen de toepassing van het tarief voor buitenlanders zijn door de Belastingdienst aangehouden tot na de arresten van de Hoge Raad. Verzoeker heeft van deze mogelijkheid geen gebruik gemaakt.

Ter beantwoording van uw vragen merk ik het volgende op.

Naar aanleiding van de bovengenoemde arresten van de Hoge Raad zijn de aanslagen verminderd, voor zover zij nog niet onherroepelijk vaststonden, voor de groepen waarop deze arresten betrekking hadden zoals werknemers en zelfstandigen. Na bestudering van deze arresten is bij besluit van 3 februari 1998 (DB98/431M) besloten het buitenlander tarief af te schaffen voor alle buitenlandse belastingplichtigen. Aan dit besluit is terugwerkende kracht verleend tot 28 mei 1997 (de datum van de uitspraak van de Hoge Raad).

Er is niet gekozen voor het verlenen van terugwerkende kracht tot 27 juni 1996 (de datum van de uitspraak van het Europese Hof in de zaak Asscher), omdat eerst in het arrest van de Hoge Raad de 'eindbeslissing' is genomen over de toepassing van het buitenlandertarief. Aansluiting bij de datum van het arrest van het Hof van Justitie in deze zaak, 27 juni 1996, lag hier niet voor de hand omdat de zaak Asscher na het prejudiciële arrest nog niet tot een einde was gekomen. Na beantwoording van de prejudiciële vragen heeft de Hoge Raad immers de behandeling van de zaak voortgezet. Hoewel een beslissing van het Europese Hof van Justitie directe werking heeft, is de interpretatie van die beslissing in dit geval aan de nationale rechter.

Er bestond nog onduidelijkheid over de draagwijdte van de door het Europese Hof van Justitie veronderstelde discriminerende werking. Van directe discriminatie op grond van nationaliteit is geen sprake omdat ongeacht de nationaliteit het buitenlanderstarief gold voor niet-ingezetenen. Bij de beoordeling of er sprake is van indirecte discriminatie is door het Europese Hof van Justitie (r.o. 38 van C-107/94) verondersteld dat het buitenlanderstarief voornamelijk gold voor niet-onderdanen. Hierbij werd aangenomen dat de niet-ingezetenen voornamelijk uit niet-onderdanen bestonden, zonder dit nader te onderzoeken. Er werd in de literatuur de mogelijkheid opengehouden dat de Hoge Raad de zaak voor nader onderzoek op dit punt zou verwijzen naar en ander Gerechtshof. Dat is niet gebeurd, waardoor op 28 mei 1997 vaststond dat het buitenlanderstarief, voor zelfstandigen althans, onverbindend was verklaard..."

3. Naar aanleiding van de reactie van de Staatssecretaris merkte de Nationale ombudsman het volgende op:

"...In uw brief voert u, kort samengevat, de volgende argumenten aan voor de gekozen ingangsdatum:

1. De "eindbeslissing" is pas genomen door de Hoge Raad in zijn arrest van 28 mei 1997. Met het arrest van het Hof van Justitie was de procedure nog niet beëindigd;

2. Er was na het arrest van het Hof van Justitie nog sprake van onzekerheid omtrent de betekenis voor de Nederlandse situatie. Deze onzekerheid werd veroorzaakt doordat het Hof van Justitie de aanwezigheid van indirecte discriminatie had gebaseerd op de veronderstelling dat het buitenlandtarief voornamelijk zou gelden voor niet-onderdanen.

Het komt mij voor dat aan het eerstgenoemde argument geen zelfstandige betekenis kan worden toegekend. Een arrest van het Hof van Justitie heeft immers directe werking

en is daarom in beginsel direct van toepassing op de Nederlandse verhoudingen, ongeacht de vraag of de Nederlandse rechter dat in een individueel geval nog moet bekrachtigen. Ook uw resolutie van 25 maart 1991 inzake het ambtshalve verlenen van verminderingen, met name § 9.3., lijkt op dit beginsel te zijn gebaseerd.

Slechts de combinatie met het tweede argument kan leiden tot de conclusie dat eerst het arrest van de Hoge Raad moet worden afgewacht.

Voor het bestaan van de onduidelijkheid als bedoeld in uw tweede argument voert u alleen aan dat in de literatuur de mogelijkheid zou zijn opgehouden van verwijzing door de Hoge Raad in verband met de door het Europese Hof niet nader onderzochte veronderstelling. Een nadere aanduiding van de vindplaats in de literatuur heb ik in uw brief overigens niet aangetroffen. Wat daarvan echter zij, vastgesteld kan worden dat op het moment van tot stand komen van de resolutie van 3 februari 1998 de aangeduide onzekerheid niet meer bestond en, belangrijker, kennelijk in de ogen van de Hoge Raad ook niet had bestaan. De Hoge Raad overwoog immers in r.o.2.4. van zijn arrest van 28 mei 1997:

"...Op grond van de uiteenzettingen van het Hof van Justitie in de rechtsoverwegingen 35 tot en met 61 van zijn arrest moet de vraag of een wettelijke regeling als in deze zaak aan de orde is, verenigbaar is met artikel 52 van het EG-verdrag, ontkennend worden beantwoord. Immers naar uit die uiteenzettingen volgt, kan een door een Lid-Staat getroffen regeling van dit type voornamelijk ongunstig werken voor onderdanen van andere Lid-Staten en is zij dus naar haar aard discriminerend naar nationaliteit indien er geen objectief verschil bestaat dat grond kan opleveren voor een verschillende behandeling van beide categorieën belastingplichtigen op dit punt. Voorts volgt uit deze overwegingen dat er tussen belanghebbende en de in artikel 20a van de Wet bedoelde belastingplichtigen geen enkel objectief verschil in situatie bestaat dat het onderhavige verschil in belastingtarief kan rechtvaardigen..."

Op het moment van tot stand komen van de resolutie van 3 februari 1998 stond naar mijn voorlopige mening niets er meer aan in de weg om de datum van inwerkingtreding vast te

stellen op de datum van het arrest van het Europese Hof. Dit zou betekenen dat aan verzoeker om deze reden de ambtshalve vermindering van de aanslag inkomstenbelasting 1995 niet had mogen worden onthouden. Ook het gegeven dat hij heeft verzuimd tijdig tegen de aanslag bezwaar aan te tekenen behoeft daaraan naar mijn mening niet in de weg te staan. In de hierboven weergegeven gedachtegang vormde het arrest van de Hoge Raad immers geen "nieuwe jurisprudentie"..."

4. Naar aanleiding van de opmerkingen van de Nationale ombudsman liet de Staatssecretaris het volgende weten:

"...In § 9.3 van het Voorschrift (inzake het ambtshalve verlenen van verminderingen of terggaven, zie achtergrond, onder 2; N.o.) is bepaald dat hetgeen in § 9.1 is

bepaald met betrekking tot een arrest van de Hoge Raad *in daartoe leidende gevallen* van overeenkomstige toepassing is op prejudiciële beslissingen van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen (HvJ EG) alsmede op rechterlijke uitspraken van andere supranationale colleges.

Met § 9.1 is beoogd aan te geven dat gevallen waarin een rechtsgang volledig is afgerond - zoals met het wijzen van arrest door de Hoge Raad het geval is - niet tot het ambtshalve verlenen van verminderingen of teruggaaf van belasting leiden indien de belastingaanslag, de voldoening op aangifte of de afdracht op aangifte onherroepelijk is komen vast te staan vóór de dag , waarop het arrest door de Hoge Raad is gewezen, onderscheidenlijk vóór de dagtekening van de mededeling of andere schriftelijke aanwijzing, tenzij op dit punt door mij een afwijkende regeling is getroffen.

In § 9.3 is aangegeven dat § 9.1 niet onverkort van toepassing is op uitspraken van het HvJ (EG), maar dat er sprake moet zijn van *daartoe leidende gevallen*. Met de zinsnede *in daartoe leidende gevallen* heb ik voor ogen gehad procedures waarbij Nederland niet als procespartij optreedt en het arrest van het HvJ EG niet in een Nederlandse procedure wordt betrokken en voor het Nederlandse belastingrecht als een op zichzelf staande beslissing kan worden beschouwd. In het licht van het Voorschrift is het dan ook redelijk in die gevallen de datum van het arrest van het HvJ (EG) als uitgangspunt te laten gelden. Een en ander betekent dat met betrekking tot de aan u voorgelegde klacht de conclusie naar mijn mening niet anders kan luiden dan dat eerst het arrest van de Hoge Raad moest worden afgewacht.

Aangezien ik mij, mede naar aanleiding van uw reactie op mijn (reactie op de klacht; N.o.), heb gerealiseerd dat de in het Voorschrift op dit punt neergelegde beleidsregel in voorkomend geval tot misverstanden aanleiding kan geven, zal ik het Voorschrift op dit punt nader verduidelijken en in de hierboven omschreven zin aanpassen..."

## Beoordeling



1. Verzoeker was in 1995 woonachtig in Duitsland. Hij vervulde een dienstbetrekking in Nederland. Over het jaar 1995 werd hem een aanslag in de Nederlandse inkomstenbelasting opgelegd. Bij de vaststelling van deze aanslag werd op het loon uit de in Nederland vervulde dienstbetrekking het zogenaamde buitenlandtarief van 25% toegepast. De aanslag was gedagtekend 31 december 1996.

Verzoekers gemachtigde verzocht de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland Heerlen (hierna: de Belastingdienst) op 4 september 1997 om verzoekers aanslag inkomstenbelasting 1995 ambtshalve te verminderen. De aanslag stond op dat moment reeds onherroepelijk vast. De gemachtigde verwees bij dit verzoek naar het antwoord dat het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen (hierna: Hof van Justitie) in zijn arrest van 27 juni 1996 had gegeven op prejudiciële vragen van de Hoge Raad en naar het arrest van de Hoge Raad van 28 mei 1997 (zie achtergrond, onder 5. en 10.). Dit arrest werd gewezen in de procedure waarin de Hoge Raad de prejudiciële vragen had gesteld die leidden tot het arrest van het Hof van Justitie.

De Belastingdienst wees het verzoek van 4 september 1997 om ambtshalve vermindering op 29 oktober 1997 af. De Belastingdienst baseerde de afwijzing op het feit dat de aanslag inkomstenbelasting 1995 op 28 mei 1997, de datum waarop de Hoge Raad arrest wees, reeds onherroepelijk vaststond.

2. Verzoeker klaagt er over dat de Belastingdienst zijn verzoek van 4 september 1997 in de beslissing van 29 oktober 1997 heeft afgewezen.

3. De Belastingdienst wijst er op dat de afwijzing in overeenstemming is met het Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 3 februari 1998 (zie achtergrond onder 9.). In dit Besluit is bepaald dat een tegemoetkoming kon worden gegeven uitsluitend in de gevallen waarin de aanslag waarin het buitenlandtarief was toegepast op 28 mei 1997 nog niet onherroepelijk vaststond.

4. In zijn reactie naar aanleiding van de klacht gaf de Staatssecretaris van Financiën aan dat in het Besluit van 3 februari 1998 niet was gekozen voor terugwerkende kracht tot 27 juni 1996, de datum van het arrest van het Hof van Justitie, omdat de betrokken procedure met het arrest van het Hof van Justitie nog niet tot een einde was gekomen. Dit was pas het geval na het arrest van de Hoge Raad van 28 mei 1997. De Staatssecretaris stelt in dit verband voorts dat er na het arrest van het Hof van Justitie nog onduidelijkheid bestond over de draagwijdte van de door het Hof veronderstelde discriminerende werking van het buitenlandtarief in de Wet op de inkomstenbelasting 1964, omdat het Hof bij de vaststelling daarvan had aangenomen, zonder dit evenwel nader te onderzoeken, dat het buitenlandtarief voornamelijk niet-onderdanen van Nederland zou treffen.

De Staatssecretaris wijst er verder op dat de afwijzing in overeenstemming is met het beleid zoals neergelegd in het Voorschrift van 25 maart 1991 inzake het ambtshalve

verlenen van verminderingen (zie achtergrond, onder 2.).

5. Het Hof van Justitie heeft in zijn arrest van 27 juni 1996 vastgesteld dat het buitenlandtarief in de Wet op de inkomstenbelasting 1964 moet worden aangemerkt als strijdig met het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap. Het Hof heeft immers in zijn dictum onder 2. voor recht verklaard dat het Verdrag zich tegen een dergelijke tarief verzet.

Uit de bewoordingen van het arrest van 28 mei 1997 blijkt dat de Hoge Raad de verklaring voor recht van het Hof van Justitie zonder nadere overwegingen en zonder verwijzing voor nader onderzoek onverkort heeft overgenomen en heeft toegepast in de bij hem aanhangige procedure. Zo het arrest van het Hof van Justitie al ruimte liet voor twijfel omtrent de betekenis daarvan voor het buitenlandtarief zoals dat was opgenomen in de Nederlandse Wet op de inkomstenbelasting 1964, heeft het arrest van de Hoge Raad van 28 mei 1997 derhalve duidelijk gemaakt dat voor dergelijke twijfel geen aanleiding bestond.

Toen de Staatssecretaris van Financiën op 3 februari 1998 zijn Besluit omtrent het vervallen van het buitenlandtarief bekend maakte, was derhalve in volle omvang duidelijk welke betekenis van meet af aan moest worden toegekend aan het arrest van het Hof van Justitie voor het buitenlandtarief in de Nederlandse inkomstenbelasting (en loonbelasting).

6. Onder deze omstandigheden is het, mede gelet op de directe werking van het gemeenschapsrecht en de voorrang daarvan boven regels van nationaal recht (zie achtergrond, onder 7.), niet te billijken dat de Staatssecretaris in zijn Besluit als ingangsdatum voor het verlenen van een tegemoetkoming ten aanzien van nog niet onherroepelijk vaststaande aanslagen/inhoudingen, heeft gekozen voor de datum waarop de Hoge Raad arrest heeft gewezen in de procedure die aanleiding gaf tot het stellen van prejudiciële vragen aan het Hof van Justitie.

Zo er al een rechtvaardiging bestond voor een dergelijke beperking van de tegemoetkoming is deze beperking in ieder geval niet op zijn plaats voor aanslagen die, met toepassing van het buitenlandtarief, eerst zijn opgelegd na het verschijnen van het arrest van het Hof van Justitie, maar vóór het arrest van de Hoge Raad van 28 mei 1997. Bij het opleggen van deze aanslagen is de Belastingdienst immers willens en wetens voorbijgegaan aan het duidelijke oordeel van het Hof van Justitie over het buitenlandtarief in de Nederlandse belastingwetgeving. Onder deze omstandigheden gaat het niet aan om de gevolgen van deze handelwijze volledig af te wentelen op de betrokken belastingplichtigen en om de vraag of een vermindering kan worden verleend volledig afhankelijk te stellen van de omstandigheid dat tijdig bezwaar is gemaakt. Van belastingplichtigen kan immers niet worden verwacht dat zij, in dezelfde mate als de Belastingdienst, steeds op de hoogte zijn van eventuele voor hen van belang zijnde ontwikkelingen in de jurisprudentie. Bovendien moeten zij minder goed dan de Belastingdienst in staat worden geacht te beoordelen wat de consequenties daarvan voor

hen kunnen zijn.

Dit betekent dat de Belastingdienst zich bij de behandeling van het namens verzoeker ingediende verzoek om vermindering van de aan hem met dagtekening 31 december 1996 opgelegde aanslag inkomstenbelasting 1995 ten onrechte heeft beroepen op de bepaling in de resolutie van de Staatssecretaris van Financiën van 3 februari 1998 dat alleen aanslagen die op het moment van verschijnen van het arrest van de Hoge Raad nog niet onherroepelijk vaststonden voor vermindering in aanmerking kwamen en dat de Belastingdienst het verzoek ten onrechte heeft afgewezen. Dit oordeel vormt aanleiding tot het doen van een aanbeveling.

De onderzochte gedraging is niet behoorlijk.

## **Conclusie**

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

## **AANBEVELING**

De Minister van Financiën wordt in overweging gegeven te bevorderen dat de aan verzoeker opgelegde aanslag inkomstenbelasting 1995 alsnog wordt verminderd in die zin dat daarop niet het zogenaamde buitenlandtarief van 25% wordt toegepast.