



Rapport

Datum: 4 maart 2005

Rapportnummer: 2005/062

Klacht

Verzoeker klaagt erover dat de Belastingdienst/Limburg, kantoor buitenland:

1. de (kopie-)aangiften inkomstenbelasting 1995, 1996 en 1998 tot en met 2000 die hij heeft ingediend met de brief van 17 april 2003, ondanks het uitdrukkelijk verzoek daartoe in die brief, niet in behandeling heeft genomen en hem geen aanslagen heeft opgelegd noch een beschikking als bedoeld in artikel 12 Algemene wet inzake rijksbelastingen heeft afgegeven. Verzoeker stelt zich op het standpunt dat het feit dat hij bij de Belastingdienst niet bekend was niet relevant is voor de vraag of een aanslag moet worden opgelegd of een beschikking moet worden afgegeven;
2. hem er niet op heeft gewezen dat de kopie-aangiftebiljetten niet (correct) waren ondertekend en hem niet in de gelegenheid heeft gesteld dit verzuim te herstellen;
3. het standpunt inneemt dat de aangiften, behalve die over het jaar 2000 te laat zijn ingediend omdat de termijn van drie jaar was verstreken. Verzoeker wijst er op dat voor een aangifte die leidt tot een teruggave een termijn kan gelden van vijf jaar.

Beoordeling

I. Algemeen

1. De gemachtigde van verzoeker heeft als bijlagen bij een brief van 17 april 2003 de Belastingdienst/Limburg kopieën toegezonden van ingevulde aangiftes voor de inkomstenbelasting over de jaren 1995, 1996 en 1998 tot en met 2000. Op één van de biljetten was een datum en op de plaats van de handtekening verzoekers naam ingevuld. Op de overige biljetten was op die plaatsen niets ingevuld. De gegevens in de aangiftes zouden leiden tot een te betalen bedrag aan belasting. Bij de brief was tevens een ondertekende machtiging gevoegd alsmede een uittreksel uit het register van de Kamer van Koophandel.
2. In de brief van 17 april 2003, waarbij de kopieën van de aangiftes werden toegezonden, maakte verzoekers gemachtigde melding van bedragen aan loonheffing die volgens hem voor verrekening met de aanslagen inkomstenbelasting in aanmerking kwamen. Deze verrekening zou leiden tot een terug te geven bedrag. Verzoekers gemachtigde stelde dat de aangiften eerder al waren ingediend bij de Belastingdienst in Gouda en verzocht de Belastingdienst/Limburg de aangiften "alsnog c.q. opnieuw" in behandeling te nemen, met inachtneming van de te verrekenen loonbelasting.
3. De Belastingdienst/Limburg is aan dit verzoek niet tegemoetgekomen. In zijn reactie van 6 januari 2004 op de brief van 17 april 2003 gaf de Belastingdienst als argument om niet aan het verzoek tegemoet te komen dat verzoeker niet beschikte over een sofi-nummer.

De Belastingdienst merkte daarbij op dat een sofi-nummer achteraf niet meer kon worden verstrekt.

II. Ten aanzien van verzoekers klacht

1. Verzoeker klaagt er over dat de Belastingdienst, ondanks het uitdrukkelijke verzoek daartoe, de aangiften die zijn gemachtigde met zijn brief van 17 april 2003 aan de Belastingdienst heeft toegezonden niet in behandeling heeft genomen en hem geen aanslagen inkomstenbelasting heeft opgelegd noch een beschikking als bedoeld in artikel 12 Algemene wet inzake rijksbelastingen (zie Achtergrond) heeft gezonden. Verzoeker merkt op dat het ontbreken van een sofi-nummer geen beletsel is voor het opleggen van een aanslag. Verzoeker stelt zich voorts op het standpunt dat de Belastingdienst hem in de gelegenheid had moeten stellen vormverzuimen in de aangiftes te herstellen.

2. De Belastingdienst stelt zich op het standpunt dat de kopieën die met de brief van 17 april 2003 werden toegezonden, niet als aangifte kunnen worden aangemerkt. De Belastingdienst merkt daarbij onder meer op dat de stukken die als aangifte zouden moeten worden aangemerkt, zijn ingediend namens een persoon die bij de Belastingdienst niet bekend is en waarvan geen economische activiteit is vastgesteld. Voorts merkt de Belastingdienst op dat de aangiftes niet zijn gedag- en ondertekend.

De Belastingdienst is van mening dat een beschikking ex artikel 12 Algemene wet inzake rijksbelastingen niet kon worden afgegeven omdat de ingediende stukken niet als aangifte konden worden aangemerkt.

De Belastingdienst is voorts van mening dat de door verzoeker in zijn brief van 17 april 2003 genoemde bedragen aan loonheffing niet voor verrekening met aanslagen inkomstenbelasting in aanmerking komen.

3. Ten aanzien van de klacht wordt het volgende overwogen.

Het beginsel van fair play houdt in dat bestuursorganen en ambtenaren burgers de mogelijkheid geven hun procedurele kansen te benutten. Dit vereiste impliceert dat een bestuursorgaan als de Belastingdienst brieven en andere stukken die betrekking hebben op het proces van de vaststelling van de verschuldigde belasting ruim en welwillend dient te interpreteren in het licht van de wettelijke regelingen met betrekking tot aangiften en bezwaarschriften.

4. Met de kopieën van aangiftebiljetten en het verzoek in de brief van 17 april 2003 om deze in behandeling te nemen, heeft verzoeker duidelijk doen blijken van zijn wens, hoewel niet daartoe uitgenodigd, aangifte te doen voor de inkomstenbelasting. In tegenstelling tot de Belastingdienst was verzoeker van mening dat de in de brief van 17 april 2003 genoemde bedragen aan loonheffing voor verrekening in aanmerking kwamen. Deze verrekening zou leiden tot teruggaven aan verzoeker. Verzoeker had

derhalve een aanwijsbaar belang bij een rechtsingang om het geschil over de verrekenbaarheid voor te leggen aan uiteindelijk de belastingrechter.

5. De kopie-aangiftes waren ingevuld en bevatten de naam- en adresgegevens van verzoeker en gegevens op grond waarvan een belastingschuld kon worden vastgesteld. Het verzoek om verrekening van de in de brief van 17 april 2003 genoemde bedragen aan loonheffing was op te vatten als een verbetering van of aanvulling op de gegevens uit de kopie-aangiftes. Onder deze omstandigheden betekent het vereiste van fair play dat van de Belastingdienst had mogen worden verwacht dat hij verzoeker in de gelegenheid zou stellen vormverzuimen die er aan in de weg stonden om de ingediende stukken als aangifte aan te merken, te herstellen. Het gegeven dat verzoeker nog niet beschikte over een sofi-nummer en dat hij bij de Belastingdienst nog niet bekend was, behoefde daaraan niet in de weg te staan. De wet bevat geen bepalingen ingevolge welke alleen personen die beschikken over een sofi-nummer of die bekend zijn bij de Belastingdienst aangifte kunnen doen voor de inkomstenbelasting. Ook het feit dat niet was gebleken van economische activiteit behoefde daaraan om dezelfde reden niet in de weg te staan, nog afgezien van het feit dat verzoeker met zijn aangifte juist deed blijken van dergelijke activiteiten.

6. Indien verzoeker de gelegenheid zou zijn geboden tot herstel van vormverzuimen en hij daarvan gebruik zou hebben gemaakt, zou sprake zijn geweest van aangiften die de Belastingdienst op de normale wijze had dienen te beoordelen. Indien deze beoordeling zou leiden tot de conclusie dat om welke reden ook over een of meer van de betrokken jaren geen aanslag (meer) kon worden opgelegd, had de Belastingdienst het besluit daartoe moeten nemen bij (een gemotiveerde) beschikking als bedoeld in artikel 12 Algemene wet inzake rijksbelastingen en verzoeker daarvan door toezending van een afschrift van die beschikking op de hoogte moeten stellen.

7. Door verzoeker niet in de gelegenheid te stellen tot herstel van vormverzuim en noch aanslagen vast te stellen noch een beschikking ex artikel 12 Algemene wet inzake rijksbelastingen te nemen, en hem dusdoende op voorhand en (met gebruikmaking van een niet valide argument) de rechtsingang te onthouden om het geschil over de verrekenbaarheid van de loonheffing voor te leggen aan de belastingrechter, heeft de Belastingdienst gehandeld in strijd met het vereiste van fair play. Dit oordeel is aanleiding tot het doen van een aanbeveling.

De onderzochte gedraging is niet behoorlijk.

8. Gelet op dit oordeel behoeven de afzonderlijke klachtonderdelen zoals geformuleerd bij Klacht onder 1 tot en met 3 geen bespreking meer.

Conclusie

De klacht over de onderzochte gedraging van de Belastingdienst/Limburg, kantoor Buitenland is gegrond ten aanzien van:

- de reactie op de brief van 17 april 2003 wegens schending van het vereiste van fair play.

AANBEVELING

De minister van Financiën wordt in overweging gegeven te bevorderen dat de Belastingdienst/Limburg verzoeker alsnog in de gelegenheid stelt tot herstel van vormverzuim en alsnog aanslagen vaststelt over jaren waarover aangifte is gedaan dan wel een beschikking neemt als bedoeld in artikel 12 Algemene wet inzake rijksbelastingen.

Bij brief van 8 april 2005 heeft de staatssecretaris van Financiën de Nationale ombudsman meegedeeld dat de aanbeveling zal worden opgevolgd.

Onderzoek

Op 15 september 2004 ontving de Nationale ombudsman een verzoekschrift, gedagtekend 14 september 2004, van de heer R. te Sokołow (Polen), ingediend door drs. C. Overduin te Alphen aan den Rijn, met een klacht over een gedraging van de Belastingdienst/Limburg.

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

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

Het resultaat van het onderzoek werd als verslag van bevindingen gestuurd aan betrokkenen.

De reacties van betrokkenen gaven geen aanleiding het verslag te wijzigen of aan te vullen.

Bevindingen

De bevindingen van het onderzoek luiden als volgt:

A. feiten

1. In een brief van 17 april 2003 schreef verzoekers gemachtigde de Belastingdienst/Limburg/kantoor Buitenland (hierna: de Belastingdienst) het volgende:

“...**Situatie**

Belanghebbende, inwoner van Polen, heeft gedurende de jaren 1995 tot en met 2000 werkzaamheden verricht in Nederland. Hij verrichtte deze werkzaamheden als firmant in v.o.f. P. (...). Belanghebbende meende en meent dat zijn arbeidsverhouding geen dienstbetrekking impliceert. De Belastingdienst is die mening wel toegedaan en heeft dan ook naheffingsaanslagen loonbelasting/premie volksverzekeringen opgelegd aan diens vermeende werkgever/inhoudingsplichtige. Uit dien hoofde is ook terzake van de door belanghebbende verrichte arbeid een bedrag aan LB/PH berekend.

Belanghebbende heeft steeds uitsluitend voor één en dezelfde opdrachtgever voor v.o.f. P. gewerkt, te weten de firma D. Desgewenst is de firma D bereid dit schriftelijk te bevestigen.

Het bedrag aan loonheffing dat aan belanghebbende is toe te rekenen, bedraagt:

1995: *f* 22.370

1996: *f* 18.529

1998: *f* 16.247

1999: *f* 14.871

2000: *f* 12.685

(...)

Belanghebbende heeft in het verleden ook op zijn naam aangiften inkomstenbelasting laten opstellen en indienen; voorts zijn ook te zijnen behoeve zelfs bedragen aan IB daadwerkelijk aan de Belastingdienst betaald (volgens de mij bekende informatie betreft dit: jaar 1995: *f* 2.257, jaar 1996: *f* 1.518, jaar 1998: *f* 1.298, jaar 1999: *f* 660, jaar 2000: *f* 847). Ter zake van die aangiften zijn nimmer aanslagen opgelegd. In de destijds ingediende aangiften is overigens met de hiervoor vermelde loonheffing geen rekening gehouden. Thans wenst belanghebbende dat deze alsnog verrekend wordt. In dat kader mag ik u verzoeken alsnog c.q. opnieuw deze aangiften in behandeling te nemen, thans met inachtneming van de ingehouden loonheffing.

De door belanghebbende verschuldigde inkomstenbelasting bedraagt:

1995: *f* 3.398

1996: *f* 2.277

1998: *f* 1.888

1999: *f* 115 (NB: geen PH verschuldigd in verband met de zogenoemde Koppelingswet)

2000: f 112 (NB: geen PH verschuldigd in verband met de zogenoemde Koppelingswet)

Per saldo bestaat alsdan recht op de volgende teruggaves (NB: in feite zijn deze bedragen nog te vermeerderen met de reeds aan de Belastingdienst betaalde bedragen, zie hiervoor):

1995: f 18.972

1996: f 16.252

1998: f 14.359

1999: f 14.756

2000: f 12.572

Voor de goede orde merk ik op dat belanghebbende de mening is toegedaan dat sprake is van ondernemerschap. Alsdan zou toepassing van zelfstandigenaftrek en overige ondernemersfaciliteiten voor de hand liggen. In de ingediende aangiften is te dezer zake(n) geen aftrek geclaimd. Uit praktisch oogpunt wordt hierin op dit moment berust. Indien sprake is van dienstbetrekking, dan zou toepassing van het verwervingskostenforfait voor de hand liggen. Ook dit is vooralsnog niet in aanmerking genomen (zie bijlagen); het spreekt voor zich dat alsdan nog lagere verschuldigde bedragen qua IB zouden resulteren...”

Bij de brief aan de Belastingdienst was een fotokopie gevoegd van het (Poolse) paspoort van verzoeker en een fotokopie van een uittreksel van de Kamer van Koophandel waarop verzoekers naam en adres waren vermeld.

Bij de brief was ook een fotokopie gevoegd van een verzoek van 1 augustus 1995 aan de toenmalige Belastingdienst/Ondernemingen Gouda van W. BV, die optrad als vennoot in de vennootschap onder firma P. Volgens deze kopie verzocht W. BV de Belastingdienst Gouda om verzoeker in diens bestand op te nemen en hem een aangiftebiljet uit te reiken.

Voorts waren bij de brief fotokopieën gevoegd van ingevulde aangiftebiljetten inkomstenbelasting (C-biljetten) ten name van verzoeker over de jaren 1995, 1996, 1998, 1999 en 2000. Op het biljet voor het jaar 1995 was een datum en op de plaats voor de handtekening verzoekers naam ingevuld, op de overige biljetten was op die plaats niets ingevuld en was geen datum vermeld.

Bij de brief was ook een door verzoeker ondertekende machtiging van verzoekers gemachtigde gevoegd. Deze machtiging luidde als volgt:

“...(Verzoeker; N.o.), d.d. 15 mei 1995 toegetreden tot P. v.o.f. (...), huidig adres: (...) te Polen) machtigt hierbij de heer drs C. Overduin FB, verbonden aan Arenthals Grant

Thomton, Raoul Wallenbergplein 29-31, 2404 ND Alphen aan den Rijn om namens hem **alle** handelingen te verrichten die noodzakelijk zijn om teruggaaf van (teveel) ingehouden loonheffing te realiseren inzake de jaren 1995 tot en met 2000, welke teruggaaf uitbetaald moet worden op (Rabo)bankrekeningnummer (...), ten name van Arenthals Grant Thomton te Alphen aan den Rijn

Aldus opgemaakt d.d. 10 maart 2003 en ondertekend te Woj. Podkarpaclue (PL)..."

2. De Belastingdienst reageerde in een brief van 6 januari 2004 met het volgende:

"...Uw brief betreft volgens uw gegevens (verzoeker; N.o.), poolse nationaliteit, geboren (...) te Lipnica - POLEN, thans wonende (...) Podkarpaclue - POLEN. Een dergelijk persoon is in de mij ter beschikking staande bestanden niet te traceren en aan een persoon met de genoemde gegevens is ook geen sofi-nummer toegekend. Voorts zijn ook geen ingekomen aangiften IB/PH 1995, 1996, 1998, 1999 en 2000 in de dossiers of archieven te achterhalen en evenmin zijn er aangiften op een dergelijke naam uitgereikt. Voorts zijn de door u in de brief genoemde betalingen van inkomstenbelasting over die jaren in de bestanden van de Ontvanger niet terug te vinden.

Uit het voorgaande concludeer ik dat uw brief feitelijk een verzoek behelst aan een mij onbekend buitenlands persoon zonder sofi-nummer over de jaren 1995, 1996, 1998, 1999 en 2000 aanslagen Inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen op te leggen onder verrekening van nageheven loonheffing.

Een dergelijk verzoek kan ik niet in behandeling nemen.

Om een verzoek te kunnen behandelen moet een persoon over een sofi-nummer beschikken.

Een sofi-nummer had in de geschetste situatie van belanghebbende alleen afgegeven kunnen worden wanneer hij zich persoonlijk bij de Belastingdienst vervoegd zou hebben met geldige identiteitspapieren en een tewerkstellingsvergunning voordat hij met het verrichten van arbeid in Nederland begon.

Volgens de huidige regels wordt in de situatie van belanghebbende achteraf geen sofi-nummer meer toegekend.

Het blijft derhalve onmogelijk het verzoek in behandeling te nemen.

Ik geef u in overweging ook geen hernieuwd verzoek in te dienen, ook niet indien aan belanghebbende om andere redenen alsnog een sofi-nummer toegekend kan worden. Hiertoe breng ik het volgende onder uw aandacht.

Door uw brief en andere mij ter beschikking staande gegevens is het mij bekend dat u voor belanghebbende om verrekening vraagt van een evenredig deel van de naheffingsaanslagen loonbelasting/premie volksverzekeringen 1995 t/m 2000, welke zijn opgelegd aan W. BV. Deze aanslagen zijn vanaf 1998 opgelegd naar aanleiding van een grootschalig onderzoek naar W. BV, P. v.o.f. en het gedurende die jaren als firmant via P. inzetten van ca. 450 Polen voor werkzaamheden in de land- en tuinbouw in Midden-Nederland. De betreffende aanslagen zijn opgelegd op grond van artikel 31 wet op de loonbelasting 1964 (naheffing over loon waarover de verschuldigde belasting niet is betaald) en zijn daarom als eindheffing aan te merken.

Een als eindheffing aan te merken aanslag loonbelasting/premieheffing is niet verrekenbaar met een aanslag inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen op grond van art. 63 wet IB 1964 (9.2 wet IB 2001). Om die reden zal ik een nieuw verzoek afwijzen.

Maar ook als niet sprake zou zijn van eindheffing dan is het voor verrekening van een evenredig deel van de naheffingsaanslagen LB/VV noodzakelijk dat belanghebbende te goeder trouw is geweest. Dat is naar mijn mening niet het geval. Het beste bewijs levert uw brief en de daarbij gevoegde kopieën van aangiften. Daaruit blijkt dat belanghebbende zich altijd en zelfs tot nu toe op het standpunt stelt dat sprake is geweest van winst uit onderneming. Derhalve kon en kan hij er niet op vertrouwen dat op zijn arbeidsbeloning door een werkgever inhoudingen werden gepleegd en afdrachten werden voldaan aan fiscus en bedrijfsverenigingen. Belanghebbende kon er niet op vertrouwen bij een reguliere en bonafide werkgever in dienst te zijn getreden. Ook om deze reden zou ik een nieuw verzoek afwijzen. Wanneer voorgaande bezwaren niet aanwezig zouden zijn dan ligt nog altijd de bewijslast bij belanghebbende om aan te tonen welke bedragen op zijn arbeidsbeloningen zijn ingehouden en afgedragen welke als voorheffingen bij de aanslag IB/PH verrekenbaar zouden zijn. Gelet op de resultaten van het onderzoek bij "P." wordt dezerzijds gesteld dat er helemaal geen inhoudingen en afdrachten door een werkgever hebben plaats gevonden. Heffing heeft uiteindelijk slechts plaats gevonden door middel van naheffingsaanslagen welke bovendien slechts zeer gedeeltelijk ingevorderd konden worden, deels door ook opdrachtgevers evenredig aansprakelijk te stellen. Uw verwijzing naar de firma D., uw stelling dat belanghebbende uitsluitend voor deze firma gewekt zou hebben en vervolgens koppeling van het teruggaafverzoek aan de bedragen waarvoor D. aansprakelijk is gesteld, ligt dusdanig ver af van op belanghebbende rustende bewijslast, dat ik om deze reden het verzoek wederom zou afwijzen. Ik wijs alleen maar op het niet aansluiten de bedragen van omzet, winst en betalingen per uur. Bovendien wordt verzuimd zich er rekenschap van te geven dat de naheffingsaanslagen in feite lumpsumafdoeningen zijn en dat ze niet verrekenbare heffingsrente en een niet verrekenbare verhoging van 50% bevatten.

Mocht u na het voorgaande toch overwegen het verzoek te hernieuwen, dan vraag ik u met klem bij een dergelijk verzoek de bewijsstukken te overleggen waaruit onweerlegbaar blijkt dat belanghebbende de in uw brief genoemde belastingbetalingen over 1995, 1996, 1998,

1999 en 2000 tot de door u genoemde bedragen heeft gedaan...”

3. In een brief van 7 mei 2004 richtte verzoekers gemachtigde zich namens verzoeker met een klacht tot de Nationale ombudsman. Omdat verzoeker nog niet had voldaan aan het kenbaarheidsvereiste als opgenomen in artikel 12, tweede lid, Wet Nationale ombudsman, werd zijn brief door de Nationale ombudsman ter behandeling voorgelegd aan de Belastingdienst. De gemachtigde schreef het volgende:

“...Voorts is onjuist de weergave van de feiten als zou bij de fiscus destijds (verzoeker; N.o.) niet bekend zijn geweest als belastingplichtige of als werknemer [laatstgenoemde status heeft de fiscus hem zelf aangemeten overigens]. De Belastingdienst kende (verzoeker; N.o.) zeer wel, aangezien deze stond ingeschreven bij het Handelsregister als firmant van de vof P. Mutaties in het Handelsregister, dus ook het opnemen van nieuwe personen daarin, worden standaard doorgegeven aan de Belastingdienst. De fiscus beschikte derhalve wel degelijk over de informatie inzake deze persoon. Dat geldt temeer daar destijds op naam van (verzoeker; N.o.) ook aangiften inkomstenbelasting zijn ingediend bij de Belastingdienst Gouda, NB de eenheid (die) ook de naheffingsaanslagen LB/PH heeft opgelegd. (...)

Al met al was er dus meer dan voldoende reden voor de fiscus om wél rekening te houden met (verzoeker; N.o.) als "partij". Er is zelfs IB/PH op grond van die aangiften aan de fiscus betaald (door tussenkomst van P./W). echter de Ontvanger in Gouda is niet bereid c.q. in staat gebleken om gegevens ter zake te overleggen en aangezien ik zelf geen toegang heb tot de administratie van P./W. kan ik dat ook niet nader staven. Ik ben evenwel van mening dat dergelijke betalingen overigens op correcte wijze in aanmerking moeten worden genomen, zij het dat ik in mijn verzoek d.d. 17 april 2003 om praktische redenen heb aangegeven zelfs bereid te zijn om daarvan af te zien.

Ad 2. Aanslagen IB 1995,1996,1998,1999 en 2000

Deze aangiften IB zijn destijds ingediend bij de Belastingdienst te Gouda. Bewijs dat dit indertijd is gebeurd, kan ik u niet aanleveren. Voor alle zekerheid heb ik destijds bij mijn brief d.d. 17 april 2003 kopieën van de betreffende aangiften bijgevoegd, zodat in ieder geval op dat moment sprake is van ingediende aangiften (in de brief is namelijk verzocht om de aangiften alsnog cq opnieuw in behandeling te nemen)...”

4. De Belastingdienst reageerde bij brief van 2 juni 2004 als volgt:

“...Formeel gezien gaat het natuurlijk niet om het sofi-nummer op zich, maar het gaat om het verifiëren van de identiteit van de persoon namens wie een verzoek wordt ingediend. Een inspecteur is ten allen tijde gerechtigd zich eerst te overtuigen van de identiteit van een persoon alvorens op een verzoek in te gaan. De aangewezen methode hiervoor is dat betrokken persoon een sofi-nummer verkrijgt, omdat hij zich daarvoor in persoon bij de

belastingdienst moet melden en een geldig legitimatiebewijs tonen (geen kopieën). Het sofi-nummer vindt zijn wettelijke basis in artikel 47b AWR.

Een sofi-nummer is voor het administratief afhandelen van allerlei zaken in de Belastingdienst ook een noodzakelijk gegeven. Verder gaat hier in essentie om een verzoek tot teruggaaf van een niet onaanzienlijk bedrag. Alles tezamen bezien is het alleszins gerechtvaardigd dat de eis wordt gesteld dat belanghebbende over een sofi-nummer beschikt.

Het belangrijkste punt is echter dat in casu geen sprake is van verrekenbare loonbelasting.

Sedert 1997 is nageheven loonbelasting op grond van artikel 31 wet Loonbelasting in principe eindheffing tenzij aan de betreffend wetsartikel genoemde uitzonderingen wordt voldaan. Dat is hier niet het geval en dus is de naheffing eindheffing. Die kan niet verrekend worden in de IB en betreffend loon voor de LB wordt niet als loon voor de IB aangemerkt.

Zonder deze wettelijke bepaling zou verrekening ook worden tegengehouden om de volgende redenen:

- betrokkene kon er niet van uit gaan dat op zijn verdiensten in Nederland op reguliere wijze loonbelasting werd ingehouden en afgedragen. Dat hij dat ook niet deed blijkt uit het door u aangedragen gegeven dat betrokkene voor die verdiensten het standpunt innam en inneemt dat sprake is van winst uit onderneming. Hij kon en kan er dus niet op vertrouwd hebben dat regulier loonbelasting werd ingehouden/afgedragen en in die zin is belanghebbende niet te goeder trouw. Hij mag er dan niet vanuit gaan dat nageheven loonbelasting verrekenbaar is.
- er is onvoldoende aangetoond (objectieve gegevens) dat het geclaimde loonbelastingbedrag aan betrokkene is toe te rekenen.
- momenteel zouden er over de gevraagde jaren alleen nog maar ambtshalve aanslagen kunnen worden opgelegd. Het ambtshalve-aanslagenbeleid noopt in deze situatie niet tot het opleggen van een aanslag.
- er is geen nageheven loonbelasting op belanghebbende verhaald en in het verzoek wordt nog steeds van winst uitgegaan, niet van gebruteerde loonbedragen. Bovendien worden de verhogingen en heffings- en invorderingsrente in de nageheven loonbelasting niet geëlimineerd.
- het al dan niet ingevorderd zijn van een loonheffing is op zich niet relevant voor de verrekenbaarheid.

De loonbelasting is niet nageheven van betrokkene maar van zijn voormalige werkgever/inhoudingplichtige. Hij is dan geen belanghebbende en het is terecht dat geen bezwaarmogelijkheden voor hem open staan. Daarenboven heb ik begrepen dat de belastingrechter de naheffing loonbelasting/premieheffing als terecht beoordeeld heeft.

Gelet op het voorgaande blijf ik bij mijn conclusie in mijn brief van 6 januari 2004 dat ik het verzoek, ingediend namens (verzoeker; N.o.), niet in behandeling kan nemen...”

B. Standpunt verzoeker

Voor het standpunt van verzoeker wordt verwezen naar de klachtformulering onder Klacht. In zijn verzoekschrift van 14 september 2004 merkt verzoekers gemachtigde nog het volgende op:

“...Belanghebbende en ondergetekende kunnen zich niet verenigen met de klachtbehandeling en de weigering van de Belastingdienst. Kort samengevat is in deze van belang:

Er zou een sofi-nummer moeten zijn om ingediende aangiften in behandeling te nemen. Tijdens de hoorzitting is door de Belastingdienst met zoveel woorden erkend dat er inderdaad geen wettelijke bepaling is die deze voorwaarde rechtvaardigt. Dit punt mag dan ook geen beletsel vormen voor het in behandeling nemen van het verzoek tot verrekening.

De ingediende aangiften waren niet ondertekend en dus is geen aangifte gedaan in de zin van de wet. Formeel beschouwd is dit correct, echter het is gebruikelijk (ik kan mij zelfs voorstellen dat ter zake (niet-)gepubliceerd beleid bestaat) dat de Belastingdienst bij ontvangst van zo'n aangifte met vormverzuimen terzake de belastingplichtige schriftelijk op de hoogte stelt van die verzuimen en hem een termijn gunt om de verzuimen te verhelpen. In casu is dit niet gebeurd. Het dezerzijds opnieuw indienen van het verzoek (d.d. 17 april 2003, waarbij de kopie aangiften opnieuw waren bijgevoegd) heeft evenmin zo'n reactie opgeleverd, waarbij overigens geldt dat ondergetekende beschikt over een machtiging van belanghebbende om alle voorkomende zaken te doen zodat het vormverzuim "niet-ondertekening" als opgeheven moet worden beschouwd. De Belastingdienst heeft aangegeven dat zij niet hebben kunnen terugvinden dat aangiften zijn ingediend; evenmin heeft men de betalingen terzake kunnen terugvinden. Belanghebbende merkt op dat het risico van het kwijtraken van documenten e.d. bij de Belastingdienst hoort te liggen. In dit verband wordt verwezen naar de uitspraak Hof Den Bosch d.d. 2 april 2004, Zaaknr 99/30566 (...) waaruit ook duidelijk naar voren komt dat de rechter van mening is dat de Belastingdienst moet zorgen voor goede dossiervorming. Van de Belastingdienst mag verwacht worden dat zij anno heden maar ook anno april 2003 toch nog in het bezit moet zijn van stukken met betrekking tot de jaren 1995 en verder.

Het d.d. 17 april 2003 gedane verzoek houdt, gelet op de relevante 5-jaarstermijn [NB: ten onrechte gaat de Belastingdienst uit van een 3-jaarstermijn!, (...)], in dat het verzoek inzake de jaren 1995 en 1996 te laat zou zijn gedaan. Naar de mening van belanghebbende wordt hem ten onrechte de 3-jaars c.q. 5-jaarstermijn tegengeworpen. In de eerste plaats omdat destijds de aangiften bij de Belastingdienst te Gouda wel op tijd zijn ingediend, in de tweede plaats met een beroep op artikel 23 AWR (...). Naar de mening van belanghebbende zou artikel 23 AWR in casu moeten betekenen dat hij hetzij de 5-jaarstermijn niet tegengeworpen krijgt in de sfeer van de inkomstenbelasting, hetzij hij moet alsnog ontvankelijk worden verklaard indien hij anno heden alsnog bezwaar maakt tegen de naheffingsaanslag(en) LB/PH ten name van W. B. V. (om zodoende langs de weg van de LB/PH een [rechts] ingang te verkrijgen)..."

C. Standpunt Belastingdienst/limburg

In reactie op de klacht liet de Belastingdienst bij brief van 11 november 2004 het volgende weten:

"...De kern van de zaak blijft (...), dat belanghebbende geen rechtsingang heeft voor zijn stelling dat hij recht heeft op verrekening van loonheffing, zolang aan hem geen aanslag is opgelegd en evenmin een beschikking ex artikel 12 Awr. is verstrekt.

Bij brief van 17 april 2003 verzoekt klager door hem ingediende aangiften inkomstenbelasting over de jaren 1995, 1996, 1998, 1999 en 2000 alsnog in behandeling te nemen. In afwijking van die aangiften verzoekt hij het eerder als winst uit onderneming aangegeven inkomen te beschouwen als loon uit dienstbetrekking en de terzake verschuldigde inkomstenbelasting te verrekenen met loonbelasting, welke door middel van een naheffing is geheven bij een onderneming, waarvan hij eerder stelde - en nog steeds stelt - dat die nimmer zijn werkgever is geweest.

Op dit verzoek is telefonisch gereageerd op een aantal momenten tussen 4 juli 2003 en 17 december 2003 en schriftelijk op 6 januari 2004. In de brief van 6 januari 2004 geeft de inspecteur buitenland gemotiveerd aan, dat hij de brief als een verzoek beschouwt en verklaart hij, waarom hij aan dat verzoek niet zal voldoen. Daarbij had hij duidelijker kunnen zijn in zijn verwijzing naar het sofi-nummer, c.q. het ontbreken daarvan. Het ging immers niet om dit administratief hulpmiddel, maar om het feit, dat bij het verstrekken van dat nummer een onderzoek wordt gedaan naar de identiteit van de aanvrager. De behandelend ambtenaar wijst erop, dat dit jaren na dato niet meer kan worden hersteld. In zijn brief van 2 juni 2004 is hij op het punt van de waarde van het sofi-nummer bij de vaststelling van de identiteit duidelijker. Daarnaast, en in feite ten overvloede, geeft hij nogmaals aan dat een ingaan op het verzoek niet tot het gewenste resultaat kan leiden.

Genoemde brieven zijn, in onderlinge samenhang, mijns inziens voldoende duidelijk. Zij geven echter geen rechtsingang, althans niet bij de fiscale rechter. De vraag blijft nu, of het

feit dat het besluit van de inspecteur niet in een voor bezwaar en beroep vatbare beschikking is gegoten, als onbehoorlijk bestuur moet worden gekwalificeerd.

Belanghebbende stelt, dat hij in het verleden aangiften heeft ingediend. In zijn aan u gerichtte brief van 7 mei 2004 stelt hij, dat die aangiften zijn ingediend bij Belastingdienst Particulieren/Ondernemingen Gouda. Van die aangiften is echter niet meer bekend, dan de bijlagen bij de brief van 17 april 2003. Zeker is, dat de overgelegde kopieën niet kunnen worden beschouwd als een aangifte. Met uitzondering van de kopie van een C-biljet 1995 is geen sprake van een dagtekening of van ondertekening. Laatstgenoemde kopie vertoont op de daarvoor bestemde plaats wel de naam van klager in ook elders voorkomend handschrift. Dat handschrift is echter niet van klager en van een handtekening is geen sprake. Als het inderdaad zou gaan om kopieën van eerder ingediende aangiften, zou meer dan een kopie ook niet nodig zijn, om alsnog tot behandeling te kunnen overgaan, althans voor de jaren waarvoor nog een aanslag kon worden opgelegd. Eén van de argumenten in de brief van 6 januari 2004 was echter juist, dat geen originelen konden worden getraceerd, hetgeen paste in het beeld van een niet bij de Belastingdienst bekende persoon. Die kon althans niet als belastingplichtige worden herkend op basis van ingediende aangiften. Dit heeft belanghebbende geen aanleiding gegeven om alsnog, voor de jaren waarvoor dat nog mogelijk was, als aangiften te kwalificeren stukken te produceren. Gegeven de door de behandelend ambtenaar gegeven uitleg zou dat materieel ook weinig toegevoegde waarde hebben gehad.

Nu niet is gebleken, dat aangiften zijn ingediend, komt art. 12 Awr. niet in beeld. Wel kan, ook bij gebreke van een aangifte, een aanslag worden opgelegd. Voor een positieve aanslag eindigt de termijn daarvoor drie jaar na afloop van het belastingtijdvak. Ten tijde van het indienen van het verzoek zou dus alleen nog een (positieve) ambtshalve aanslag kunnen worden opgelegd over het belastingjaar 2000. De inspecteur had en heeft echter geen behoefte aan het opleggen van een aanslag aan een hem onbekende persoon.

Voor de goede orde merk ik op, dat aan het onbekend zijn bij de inspecteur Buitenland, c.q. bij de Belastingdienst, niet afdoet dat de naam van de klager voorkomt in een inschrijving bij de Kamer van Koophandel. Of daarvan kennis had moeten zijn genomen en of dat had moeten leiden tot beschrijving als belastingplichtige en het uitreiken van een aangiftebiljet, is voor de thans voorliggende klacht niet relevant. Ik laat hierbij nog buiten beschouwing, dat die inschrijving een handtekening draagt, welke niet overeenstemt met de thans gepresenteerde kopie van een paspoort. Met andere woorden: uit die inschrijving kan zelfs niet met zekerheid worden vastgesteld dat op dat moment een persoon met de persoonsgegevens van klager in Nederland verbleef.

Gezien het vorenstaande, kon de verlangde rechtsingang niet worden verschaft door het opleggen van een positieve aanslag over enig jaar vóór 2000. Wel had nog in 2003 een aanslag 2000 kunnen worden opgelegd, maar daartoe zou er een aanwijzing moeten zijn geweest dat een bedrag aan belasting verschuldigd was, quod non.

Belanghebbende beroept zich thans op een vijf-jaarstermijn. Naar ik aanneem bedoelt hij daarmee te zeggen, dat de inspecteur tot vijfjaar na afloop van het belastingjaar de bevoegdheid heeft om een vermindering te verlenen. Op zich is die stelling juist. Maar dan moet er een aanleiding zijn tot die vermindering. De inspecteur buitenland heeft die aanleiding niet gevonden en dat gemotiveerd medegedeeld in zijn brief van 6 januari 2004. Aangezien daarin geen onzorgvuldig handelen kan worden gezien, mist de klacht grond.

Voor de goede orde reageer ik nog op de argumenten in de brief van 14 september 2004. Dat zal ik puntsgewijs doen, na een reactie op de niet genummerde opmerking over de hoorzitting. Ik kan de gemachtigde zijn gevoelens niet ontzeggen. Feit is echter dat de vraag of klager illegaal heeft gewerkt niet aan de orde is geweest. Dat zou ook niet logisch zijn; met de gemachtigde ben ik van mening dat die kwestie niet relevant is. Van belang is alleen, dat klager niet als belastingplichtige bekend is en dat geen oorzakelijk verband kan worden gelegd tussen nageheven loonbelasting en door déze persoon verrichte werkzaamheden.

(...)

In punt 1 van zijn brief van 14 september spreekt klager over het belang van het sofi-nummer. Niet eerst tijdens de hoorzitting, maar ook in de hiervoor genoemde brief van 2 juni 2004, heeft de Belastingdienst aangegeven dat niet het hebben van een sofi-nummer van belang is, maar het feit dat bij de uitgifte ervan de identiteit van de aanvrager wordt vastgesteld en dat aan de hand van dat nummer vervolgens de economische activiteiten van de houder kenbaar (kunnen) zijn. Het staat klager uiteraard vrij te pogen ook thans nog aan te tonen, dat hij in de betreffende jaren belastingplichtig was in de zin van artikel 1 Wet IB 1964. Belastingdienst Limburg/kantoor Buitenland heeft daartoe geen genoegen genomen met de enkele toezending van stukken, waarvan klager verklaart dat het kopieën zijn van in het verleden ingediende aangiften.

In punt 2 van zijn brief stelt klager dat weliswaar de door hem overgelegde stukken niet door hem zijn getekend, maar dat de Belastingdienst hem op die omissie had moeten wijzen en hem in de gelegenheid had moeten stellen dit gebrek weg te nemen. Zoals ik de brief op dit punt lees, kan het alleen gaan om de aangiften, welke zouden zijn ingediend bij de Belastingdienst te Gouda. In zijn betoog gaat klager eraan voorbij, dat zulks alleen mogelijk is voor aangiften welke daadwerkelijk zijn ontvangen. Van aangiften door klager is echter niet gebleken.

Voorts spreekt klager van een "opnieuw indienen" op 17 april 2003 van een verzoek. Ik kan alleen raden wat hij daarmee bedoelt. Als hij daarmee doelt op de thans als aangifte aangeduide stukken, dan kan ik daarin geen verzoek lezen; die stukken concluderen immers tot het opleggen van een positieve aanslag. Bovendien lijkt het woord "opnieuw" dan misplaatst. Voorts is de opvatting, dat het toezenden van een print van een aangifte door een gemachtigde betekent dat rechtsgeldig aangifte is gedaan, niet houdbaar; een

gemachtigde kan rechtsgeldig aangifte doen, maar niet op deze wijze. Overigens blijft dan nog het probleem, dat het zou gaan om de aangifte van een bij de Belastingdienst niet bekend persoon, van wie geen economische activiteit is vastgesteld (of nog is vast te stellen). Klager stelt, dat het tot de taak van de Belastingdienst hoort te zorgen voor een goede archivering en dat het risico van zoekraken van documenten voor zijn rekening moet komen. Ik deel die mening, maar acht die niet relevant. Dat aangiften zouden zijn ingediend in Gouda, blijkt uit niets, dan een jaren na dato gedane mededeling van klager. Vast staat, dat geen aangiften zijn uitgereikt, dat geen ontvangen aangiften zijn binnengeboekt, dat geen aangiften zijn vertoetst in de daarvoor aangewezen systemen, terwijl ook de gepretendeerde (vrijwillige) betalingen niet kunnen worden getraceerd en door klager niet worden aangetoond. Wat niet is aangeleverd, kan ook niet worden gearchiveerd. Daarnaast is de stelling in zoverre irrelevant, dat voor de oude jaren ook dan geen aanslag zou kunnen worden opgelegd, indien zou worden aangetoond dat rechtsgeldig aangifte is gedaan. Dat onder omstandigheden nog wel een teruggaaf zou kunnen worden verleend, is evenzeer irrelevant nu de inspecteur gemotiveerd heeft aangegeven dat hij die ook niet zou hebben verleend indien én tijdig én ook overigens rechtsgeldig aangifte zou zijn gedaan. Uit de gebezigde argumenten blijkt, dat zelfs geen teruggaaf zou zijn verleend, als op basis van die aangiften aanslagen zouden zijn opgelegd.

Onder punt 3 spreekt klager over de termijn, waarbinnen nog aangiften kunnen worden ingediend. Ter zake moge ik verwijzen naar hetgeen hiervoor is opgemerkt. Hetzelfde geldt voor de opmerking, dat destijds te Gouda aangiften zouden zijn ingediend; het indienen zou dan de verjaring van het recht tot opleggen van een positieve aanslag niet hebben gestuit. Het beroep op art. 23 Awr. kan ik niet anders lezen dan wishfull thinking; de klacht handelt over aanslagen inkomstenbelasting. Die zijn niet opgelegd, maar er zou wel bezwaar tegen moeten kunnen worden gemaakt en dat ongeacht de termijn van indiening. Die stelling zou kunnen leiden tot interessante beschouwingen, mede op basis van de beschouwingen van de inspecteur over de verrekenbaarheid van niet ten laste van de klager nageheven loonbelasting, maar dat is niet van belang voor de vraag óf aan klager een aanslag zou moeten zijn opgelegd. Het gaat dan immers alleen nog over de vraag of tegen die aanslag bezwaar zou kunnen worden gemaakt en zo ja, op welk bedrag die nader zou moeten worden vastgesteld. Voor de behandeling van de voorliggende klacht is evenmin relevant of klager alsnog ontvankelijk zou moeten zijn in een bezwaar tegen de naheffingsaanslag LB/PH ten name van W. B.V. Voor zover mij bekend is door klager een dergelijk bezwaar niet ingediend. Over een veronderstelde niet-ontvankelijkverklaring kan dan ook niet worden geklaagd...”

Achtergrond

Algemene wet inzake rijksbelastingen (Wet van 2 juli 1959 Stb. 301)

Artikel 12

“De inspecteur neemt het besluit om aan hem die aangifte heeft gedaan, geen aanslag op te leggen, bij voor bezwaar vatbare beschikking.”