



Rapport

Klacht

Verzoeker klaagt er over dat de Belastingdienst/Rivierenland geen formele inhoudelijke beslissing heeft genomen op zijn bezwaarschrift van 27 juni 2005 tegen een aan hem opgelegde naheffingsaanslag omzetbelasting.

Beoordeling

Algemeen

I Bevindingen

1. In een brief van 9 december 2004 schreef verzoeker de Belastingdienst/Rivierenland te Arnhem (verder: Belastingdienst) onder meer het volgende:

"Namens (verzoeker; N.o.) verzoeken wij u een (voorlopige) teruggaaf omzetbelasting te verlenen op basis van onderstaande gegevens. (Verzoeker; N.o.) heeft een loods laten bouwen die zal worden verhuurd als caravanstalling. In verband met de betaalde voorbelasting op de investering verzoeker wij u middels dit schrijven vooruitlopend op de BTW-aangifte over 2004, reeds een teruggaaf BTW te verlenen volgens onderstaande berekening.

Af te dragen: € €

Omzet 19% 1. 782 338

Voorbelasting: 5.035

Te vorderen omzetbelasting - 4.697"

2. Bij beschikking van 3 januari 2005 verleende de Belastingdienst verzoeker een teruggaaf omzetbelasting van € 4.697.

3. Op 23 maart 2005 diende verzoeker een aangiftebiljet omzetbelasting in met betrekking tot het jaar 2004. Verzoeker gaf daarin aan € 338 omzetbelasting verschuldigd te zijn en € 34.830 voorbelasting te hebben betaald, wat neerkomt op een verzoek om een teruggaaf van € 34.492. Bij de aangifte voegde verzoeker een brief, eveneens gedateerd 23 maart 2005, waarin hij de Belastingdienst onder meer het volgende mededeelde:

"(Verzoeker; N.o.) heeft in 2004 een woning gebouwd met een loods. Deze loods wordt gebruikt voor de (BTW-belaste) verhuur voor caravanstalling. De BTW die op betreffende bouwnota's is voldaan is voor het grootste gedeelte reeds teruggevraagd in ons verzoek van 9 december 2004 (...).

In verband met lopende procedure bij het Hof van Justitie EG inzake de aftrek van BTW op bedrijfswoningen hebben wij in de ingediende aangifte ook de betaalde BTW i.v.m. de bouw van de woning opgenomen. Dit betreft een bedrag van € 29.605.

Wij verzoeken u de aangegeven voorbelasting i.v.m. de bouw van de woning op dit moment nog niet uit te betalen, maar de uitspraak inzake de lopende procedure af te wachten.

Voor de overige aangegeven belasting is op 3 januari 2005 door de Belastingdienst al een beschikking afgegeven van € 4.697. Wij verzoeken u op dit moment uitsluitend de aanvullende teruggaaf m.b.t. de caravanstalling te verlenen. Dit betreft een bedrag van € 189."

4. Bij beschikking van 2 mei 2005 verleende de Belastingdienst verzoeker een teruggaaf van € 34.492.

5. Per faxbericht van 21 april 2005 zond verzoeker de Belastingdienst desgevraagd een afschrift toe van de brief van 23 maart 2005.

6. Met dagtekening 26 mei 2005 legde de Belastingdienst verzoeker een naheffingaanslag omzetbelasting op ten bedrage van € 34.309, aanslagnummer (...) F.01.4501. Met dagtekening 31 mei 2005 legde de Belastingdienst nogmaals een naheffingsaanslag omzetbelasting op, ditmaal ten bedrage van € 34.303 en met aanslagnummer (...) F.01.4502.

7. Op 27 juni 2005 diende verzoeker een bezwaarschrift in tegen de aanslag (...) F.01.4502. Verzoeker gaf als motivering het volgende aan:

"...In afwachting van de lopende procedure bij het Hof van Justitie EG inzake de aftrek van BTW op bedrijfswoningen is in de BTW-aangifte 2004 rekening gehouden met voorbelasting i.v.m. de bouw van de woning van € 29.605. Door het opleggen van een naheffingsaanslag wijst u onze teruggaaf af. Hierbij maken wij bezwaar tegen deze afwijzing. Wij verzoeken dit bezwaarschrift aan te houden tot de uitspraak in de lopende procedure bij het Hof bekend is..."

8. Op 2 september 2005 vernietigde de Belastingdienst naheffingsaanslag (...) F.01.4502. De Belastingdienst zond verzoeker hiervan een kennisgeving.

9. Bij brief van 7 oktober 2005 liet de Belastingdienst verzoeker weten dat op 23 maart 2005 een bezwaarschrift van hem was ontvangen dat was gericht tegen de aangifte omzetbelasting 2004 (zie onder 3.). De Belastingdienst gaf aan dat er in verband met procedures bij het Europese Hof van Justitie landelijk gecoördineerde proefprocedures zouden worden gevoerd, waarin de door hem aangevoerde bewaren aan de orde zouden worden gesteld. Omdat de uitkomst van deze proefprocedures van betekenis was voor de

afhandeling van verzoekers bezwaarschrift, was de Belastingdienst voornemens de behandeling van het bezwaarschrift uit te stellen in afwachting van de uitkomst van de proefprocedures. Verzoeker werd gevraagd te reageren ingeval hij daartegen bezwaar had.

10. De Belastingdienst deed verzoeker bij brief van eveneens 7 oktober 2005 een gelijkkluidende mededeling inzake het bezwaarschrift van 27 juni 2005 dat op 28 juni 2005 van verzoeker werd ontvangen (zie onder 7.).

11. Op 2 februari 2006 stelde de Belastingdienst bij verzoeker een controle in naar aanleiding van het lopende bezwaar. In een brief van 3 februari 2006 merkte de Belastingdienst op dat "ter behandeling van het bezwaar" een bezoek was gebracht, "om nadere informatie te krijgen". De Belastingdienst stelde verzoeker in vervolg op dat bezoek in de brief een aantal nadere vragen. In een brief van 8 februari 2006 verstrekke verzoeker nadere informatie.

12. Op 21 februari 2006 deelde de Belastingdienst verzoeker inzake het bezwaar van 27 juni 2005 onder meer het volgende mee.

"- De brief van 9 december 2004 moet beschouwd worden als de (werkelijke) aangifte over het tijdvak 1 januari tot en met 31 december 2004. Binnen de heffing van de omzetbelasting kennen we geen voorlopige aangifte;

- De brief van 30 maart 2005 moet daarop behandeld worden als een bezwaar tegen de aangifte over het tijdvak 1 januari tot en met 31 december 2004. Wij hebben de aangifte echter (opnieuw) als aangifte behandeld en het gevraagde bedrag teruggegeven op grond van de brief (...) van 23 maart 2005, onmiddellijk gevolgd door de aanslag nummer F014502. Daarnaast is de aanslag onder nummer F014501 opgelegd;

- Tegen de aanslag F014502 is (tijdig) bezwaar gemaakt. Deze aanslag is op 2 september 2005 vernietigd;

- Tegen de aanslag F014501 is geen bezwaar gemaakt.

Beslissing

Over het woongedeelte wordt geen teruggaaf verleend en wel op de volgende gronden:

- Bij de eerste aangifte per brief van 9 december 2004 is geen voorbelasting over het woonhuis in aftrek gebracht. In december 2003 werd al een nota ontvangen. Het betrof een eerste termijn voor de bouw van het woonhuis. Dit duidt er op dat er naar buiten toe geen intentie bestond om het woonhuis als bedrijfsvermogen voor de omzetbelasting te beschouwen;

- Op 2 september 2005 is het bezwaar tegen de aanslag F014502 afgehandeld en de aanslag is vernietigd;

- Er is niet tijdig bezwaar gemaakt tegen de aanslag F014501, waarbij zowel de belasting volgens de aangifte van 9 december 2004 als de teruggegeven omzet belasting over het woonhuis is gecorrigeerd.

Ambtshalve zal ik de onder nummer F014501 opgelegde aanslag verminderen met € 4.697 (zie aangifte van 9 december 2004). Hierbij tel ik het bedrag van € 189 (zie uw brief van 23 maart 2005). De totale teruggave over het bedrijfsgedeelte bedraagt hiermee € 4.886."

13. In een brief van 27 februari 2006 uitte verzoeker zijn bevreemding over de gang van zaken. Verzoeker gaf aan dat de Belastingdienst de brief van 23 maart 2005 in behandeling had genomen als bezwaarschrift en dat het bezwaarschrift nog moest worden afgehandeld. Verzoeker vroeg de Belastingdienst alsnog de gevraagde teruggaaf te verlenen.

14. Bij brief van 28 maart 2006 deelde de Belastingdienst verzoeker onder meer mee dat de verwerking van het verzoek om teruggave, de toegezonden specificatie en het verzoek om de teruggave te beperken niet de schoonheidsprijs verdiende. De Belastingdienst gaf verder aan te blijven bij zijn standpunt:

"...Het tijdstip waarop de ondernemer uiterlijk moet beslissen of hij een door hem aangeschaft investeringsgoed geheel of ten dele tot zijn bedrijfsvermogen wenst te rekenen of geheel in zijn privé-vermogen wenst op te nemen, is het tijdstip waarop de ondernemer met betrekking tot het investeringsgoed (voor het eerst) zijn recht op aftrek van voorbelasting kan effectueren. (...)

Gaat het om een investeringsgoed waarvan de vergoeding in termijnen voorafgaand aan de (op)levering wordt voldaan, dan dient die keuze uiterlijk te worden gemaakt op het moment waarop de ondernemer aangifte doet over het tijdvak waarin hem omzetbelasting met betrekking tot de eerste termijn in rekening is gebracht. (...)

De keuze, om bij aanschaf van een investeringsgoed het goed geheel of ten dele tot zijn bedrijfsvermogen te rekenen of geheel in zijn privé-vermogen op te nemen, dient uiterlijk op het tijdstip als bedoeld in het hierboven vermelde expliciet uit de administratie van de ondernemer te blijken. (...)

In de situatie van (verzoeker; N.o.) kan dus vastgesteld worden dat er op het moment dat hij de eerste nota ontving kennelijk de keuze is gemaakt om het woongedeelte voor privé-vermogen aan te merken. Als later blijkt dat een gedeelte voor zakelijke doeleinden wordt gebruikt, wordt alleen dat gedeelte voor aftrek meegenomen.

Er is ook geen bezwaar gemaakt tegen de eerste beschikking op 9 december 2004 (€ 4.697), waarin alleen een teruggave gevraagd wordt over de kosten van de loods.

Ik ben derhalve voornemens om slechts teruggave te verlenen tot het bedrag aan voorbelasting dat daadwerkelijk zakelijk wordt gebruikt (€ 4.880)..."

15. In een brief van 3 april 2006 gaf verzoeker aan het niet met de conclusie van de Belastingdienst eens te zijn. Verzoeker stelde een aantal vragen en deed het voorstel om de kwestie te bespreken. Op 13 april 2006 vond de bespreking plaats. In een brief van 19 april 2006 vroeg verzoeker de Belastingdienst opnieuw uitspraak te doen over het bezwaarschrift en een teruggaaf te verlenen van € 29.605.

16. In een brief van 17 mei 2006 liet de Belastingdienst verzoeker onder meer het volgende weten:

"Ik beperk mij in deze brief tot twee momenten die mijns inziens de casus bepalen.

1. Op 9 december 2003 ontvangt (verzoeker; N.o.) een nota van de aannemer voor de eerste termijn. Uit het Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 22 januari 2004, nr. CPP2003/2803M, valt af te leiden dat op dit moment de keuze gemaakt moet worden of een investeringsgoed voor de toepassing van de omzetbelasting geheel of gedeeltelijk tot het privévermogen of tot het bedrijfsvermogen wordt gerekend.

2. Bij brief van 9 december 2004 wordt een opgaaf ingediend over de periode april tot en met december 2004. De Belastingdienst pleegt dergelijke brieven te behandelen als een aangifte. In dit verband merk ik op dat de omzetbelasting geen "tijdelijke aangifte" kent. Op basis van de als aangifte aangemerkte brief is bij beschikking teruggaaf verleend. Tegen deze beschikking is geen bezwaar gemaakt. De aangifte en de gedane keuze liggen daarmee vast.

Wat daarna is gebeurd heeft geen invloed op de twee hierboven genoemde cruciale momenten.

Gelet op het bovenstaande heeft uw cliënt geen recht op teruggaaf op het privé-gedeelte van de door hem gedane investeringen."

17. Per e-mailbericht van 21 juni 2006 diende verzoeker een klacht in bij de Nationale ombudsman. Bij brief van 28 juni 2006 (met bijlagen) lichtte verzoeker de klacht nader toe. In een brief van 24 juli 2006 zond de Nationale ombudsman de stukken die van verzoeker werden ontvangen door naar de Belastingdienst/Rivierenland, met het verzoek de klacht volgens de wettelijke regels voor klachtbehandeling te behandelen en verzoeker daarover te berichten.

18. In reactie op de klacht deed de Belastingdienst verzoeker in een brief van 19 september 2006 het volgende mee:

"...Bij het beoordelen van de klacht moet naar mijn mening bezien worden wat de belastingplichtige met betrekking tot de aftrek van de voorbelasting op de bouw van het woonhuis beoogde te bereiken en of hij vervolgens bij de uitvoering van zijn voornemen door fouten van de Belastingdienst op onredelijke wijze is benadeeld. Daarbij moet de situatie die ontstaan is met inachtneming van de fouten vergeleken worden met wat er gebeurd zou zijn als de fouten niet gemaakt zouden zijn.

De belastingplichtige wil met een beroep op het Charles/Charles-Tijmens-arrest uiteindelijk volledige aftrek van voorbelasting over de bouw van het woonhuis verkrijgen. Hij had daartoe volgens het Besluit van 19 januari 2005, CPP2004/2799M, bij de aanschaf van het investeringsgoed een keuze kenbaar moeten maken het goed tot het bedrijfsvermogen te rekenen. Binnen de Belastingdienst wordt ervan uitgegaan dat deze keuze gemaakt moet worden bij de eerste contacten die met betrekking tot het goed worden gelegd. Met name is daarbij van betekenis op welke wijze de belastingplichtige handelt in de aangifte over de periode waarin de voorbelasting op het investeringsgoed aan hem in rekening wordt gebracht. Bij een meer langdurige investeringsperiode (bijv. bij een bouwproject) zou gekeken moeten worden naar de aangifte over het tijdvak waarin de eerste termijn in rekening is gebracht.

De (adviseur van) de belastingplichtige heeft met betrekking tot het investeringsgoed voor de eerste maal contact gelegd met de Belastingdienst bij de brief van 9 december 2004 (...). In deze brief wordt om teruggaaf van omzetbelasting verzocht over het jaar 2004 in verband met de bouw van een loods. In die periode was de bouw van de woning al in gang en waren er al termijnen ter zake van de bouw van de woning gefactureerd (eerste termijn op 18 december 2003). Uit deze brief kan dus afgeleid worden dat de belastingplichtige niet om teruggaaf van omzetbelasting op het woonhuis verzocht en dus kennelijk het woonhuis tot zijn privé-vermogen wenste te rekenen.

De brief van 9 december 2004 kan worden aangemerkt als een verzoek tot het nemen van een beschikking als bedoeld in art. 4:1 van de Algemene wet bestuursrecht. Op het verzoek is de gewenste beschikking afgegeven (beschikking van 3 januari 2005). De belastingplichtige heeft tegen deze beschikking geen bezwaar gemaakt. De cijferopstelling die de belastingplichtige vervolgens op 23 maart 2005 (binnengekomen 30 maart 2005) op een aangifteformulier omzetbelasting verstrekt kan niet meer worden aangemerkt als aangifte. Een aangifte strekt ertoe, evenals de beschikking van 3 januari 2005 op het verzoek van 9 december 2004, om voor de eerste maal de omzetbelastingpositie over een bepaald tijdvak (in casu het jaar 2004) vast te stellen. Wanneer terzake eenmaal een beschikking is genomen kan niet meer een initiële aangifte worden ingediend. De aangifte zou eventueel aangemerkt kunnen worden als een bezwaar tegen de reeds genomen beschikking. De belastingplichtige zou dan echter wegens termijnoverschrijding

niet-ontvankelijk zijn in zijn bezwaar.

Tot op dit moment in het verloop van het proces valt de Belastingdienst niets te verwijten. Er is adequaat gereageerd op een verzoek van de belastingplichtige waarin deze zelf een keuze naar buiten heeft gebracht (welke keuze kennelijk achteraf wordt betreurd). Tegen de gevraagde en verkregen beschikking is niet of niet tijdig bezwaar gemaakt, waardoor de belasting en de gedane keuze onherroepelijk zijn komen vast te staan. Wanneer de cijferopstelling op het aangifteformulier van 23 maart 2005 als een bezwaar tegen de beschikking van 3 januari 2005 in behandeling was genomen zou daarom ook ambtshalve geen teruggaaf van voorbelasting op het woongedeelte zijn verleend. De belastingplichtige heeft, gelet op het bovenstaande, zelf zijn mogelijkheden laten verlopen om de aftrekbaarheid van de eerste bedragen aan omzetbelasting op de bouw van het woonhuis aan het oordeel van de rechter voor te leggen.

Op de cijferopstelling op het aangifteformulier van 23 maart 2005 heeft de Belastingdienst (rekening houdend met de brief van de adviseur van 23 maart 2005) een te hoge teruggaaf verleend. Dit is gecorrigeerd door middel van een naheffingsaanslag. Deze aanslag gaf de belastingplichtige een nieuwe mogelijkheid om de vraag naar de aftrekbaarheid van de in het geding zijnde voorbelasting aan de rechter voor te leggen. Deze nieuwe beroepsingang is dus gecreëerd door de handelwijze van de Belastingdienst. De belastingplichtige was met het aanvankelijk verlenen van de in de cijferopstelling gevraagde teruggaaf, gevolgd door een correctie van dit bedrag bij aanslag formeelrechtelijk het beste af. Wanneer de cijferopstelling immers was behandeld als een te laat ingediend bezwaar tegen de beschikking van 3 januari 2005 en daarop ambtshalve afwijzend was beslist had de belastingplichtige geen beroepsingang gehad.

De Belastingdienst heeft ten onrechte ter correctie van de verleende teruggaaf op basis van de cijferopstelling op het aangifteformulier van 23 maart 2005 niet één maar twee naheffingsaanslagen opgelegd. Teneinde alle rechten zeker te stellen ligt het dan op de weg van de belastingplichtige om tegen beide aanslagen bezwaar te maken. De belastingplichtige maakt echter tegen slechts één van de aanslagen bezwaar. Hier is sprake van een omissie van de belastingplichtige. Er is geen reden om aan te nemen dat de andere naheffingsaanslag de belastingplichtige niet heeft bereikt.

Nadat binnen de Belastingdienst kennelijk was geconstateerd dat er twee naheffingsaanslagen in plaats van één waren opgelegd is één van de aanslagen ambtshalve vernietigd. Dit is de aanslag waartegen de belastingplichtige ook bezwaar had gemaakt. Daarmee resteerde voor de belastingplichtige geen (nadere) beroepsmogelijkheid meer want de ene aanslag was vernietigd en tegen de andere aanslag was geen bezwaar gemaakt.

Als gevolg van een samenloop van een drietal feiten (het opleggen van twee aanslagen, gevolgd door een bezwaar tegen slechts één van deze aanslagen, weer gevolgd door het

ambtshalve vernietigen van de aanslag waartegen bezwaar was gemaakt) is aan de belastingplichtige de nieuw gecreëerde beroepsingang weer ontvallen. Van deze drie feiten is er één (het opleggen van twee aanslagen) veroorzaakt door de Belastingdienst. Het opleggen van twee aanslagen heeft uiteraard ten onrechte plaatsgevonden. Het tweede feit (het indienen van een bezwaar tegen slechts één van de aanslagen) is voor rekening van de belastingplichtige. In het geheel van de gang van zaken betreft dit een belangrijke omissie. Het derde feit (het ambtshalve vernietigen van de aanslag waartegen bezwaar was gemaakt) betreft een handeling van de Belastingdienst. Voor wat betreft deze handeling kan de Belastingdienst bezwaarlijk verweten worden dat zij van de beide aanslagen juist die aanslag heeft vernietigd waartegen bezwaar was gemaakt. Hierbij zij vooropgesteld dat nergens blijkt dat de Belastingdienst bewust deze aanslag zou hebben vernietigd met inachtneming van het gevolg dat daardoor de nadere beroepsingang van de belastingplichtige zou vervallen.

Het nadeel dat de belastingplichtige heeft geleden betreft het vervallen van de nader ontstane beroepsingang. Bij het wegen van het nadeel dat de belastingplichtige heeft geleden en het toetsen aan wiens verantwoordelijk dat nadeel primair moet worden toegerekend moet in aanmerking genomen worden dat uitsluitend door toedoen van de fiscus een nadere beroepsmogelijkheid tot stand gekomen was. Het wegvallen van deze nadere beroepsmogelijkheid is met name een gevolg van een combinatie van één omstandigheid die voor rekening van de fiscus moet komen (het ten onrechte opleggen van twee aanslagen in plaats van één aanslag), en één omstandigheid die voor rekening van de belastingplichtige moet komen (het verzuim om tegen beide aanslagen bezwaar te maken, als gevolg waarvan de Belastingdienst slechts eenmaal op een ontvankelijk bezwaar uitspraak kon doen). Mede tegen de achtergrond dat het handelt om een extra beroepsingang die zonder toedoen van de belastingplichtige tot stand is gekomen dient van de combinatie van een verzuim van de Belastingdienst en een verzuim van de belastingplichtige het verzuim van de belastingplichtige het zwaarste te wegen. Het was aan de belastingplichtige om zorgvuldig te waken over de nieuw ontstane beroepsingang. In die situatie had men er alert op moeten zijn dat wanneer twee aanslagen worden opgelegd tegen beide aanslagen bezwaar moet worden gemaakt. Door dit na te laten heeft men de (nadere) beroepsingang verspeeld. Deze situatie kan thans niet meer ongedaan gemaakt worden.

U verwijt de Belastingdienst het opleggen van twee aanslagen ter correctie van een ten onrechte verleende teruggaaf. Inderdaad past dit niet in de systematiek van de wet, deze correctie had middels het opleggen van één aanslag moeten geschieden. Dat dit plaatsgevonden heeft betreurt ik. Dit had niet zo moeten gebeuren en ik bied u daarvoor mijn verontschuldiging aan.

Het erkennen van een onjuistheid op dit, niet-doorslaggevende, punt door de Belastingdienst kan er echter niet toe leiden dat belastingplichtige ontvangt wat zonder onjuistheid niet verleend zou zijn. De uitkomst van de behandeling van deze klacht kan

dan ook niet zijn het alsnog verlenen van een teruggaaf van voorbelasting op het woongedeelte van het woonpand, dat ligt niet in de rede want deze zaak was juist inhoudelijk in geschil.

De uitkomst kan ook niet zijn dat de belastingplichtige in de gelegenheid wordt gesteld zijn inhoudelijk standpunt aan een volledige toetsing, met alle rechtsmiddelen, te kunnen onderwerpen want voor het scheppen van een rechtsingang naast de in de belastingwet voorziene, is de klachtenprocedure bij het bestuursorgaan niet bedoeld..."

19. In zijn verzoekschrift van 16 oktober 2006 schreef verzoeker de Nationale ombudsman het volgende:

"...Naar aanleiding van de afwijzing van de klacht door de Belastingdienst klaag ik opnieuw bij u als Ombudsman.

Ik ga hierbij puntsgewijs in op de afwijzing van de klacht volgens de brief van 19 september 2006 van de Belastingdienst:

1. Het klopt dat het kantoor Buiting & Huyben B.V. middels een brief van 9 december 2004 teruggaaf heeft gevraagd van omzetbelasting betreffende de bouw van de loods. *Er is echter verzocht om een voorlopige teruggaaf omzetbelasting vooruitlopend op de aangifte omzetbelasting 2004.* Tevens is aangegeven dat mochten er vragen zijn er werd verzocht om contact op te nemen. De Belastingdienst heeft zonder contact op te nemen geheel zelfstandig een teruggaaf verleend waarbij hij zich beroept op artikel 4:1 AWB. Ik bestrijd dat gezien de opbouw van het verzoek van 9 december 2004 zoals door het kantoor Buiting & Huyben is ingediend de Belastingdienst zich kan beroepen op artikel 4:1 AWB. De Belastingdienst had gezien de inhoud van het verzoek dit niet moeten honoreren daar werd verzocht om een teruggaaf vooruitlopend op de aangifte omzetbelasting 2004.

2. Het is merkwaardig in navolging wat ik onder "1" hiervoor opmerk dat de Belastingdienst de op 23 maart 2005 ingediende aangifte omzetbelasting 2004 met bijbehorende brief kennelijk niet meer aanmerkt als een aangifte omzetbelasting 2004 terwijl hij die aangifte omzetbelasting zelf notabene in 2005 heeft uitgereikt, zelfs nog na het verlenen van de teruggaaf zoals beschreven onder "1". Bij de uitreiking van dit aangiftebiljet omzetbelasting 2004 is hierover door de Belastingdienst met geen woord gerept!

3. In de 2e alinea van pagina 2 staat: "Tot op dit moment in het verloop van het proces valt de Belastingdienst niets te verwijten". Gezien mijn opmerkingen onder "1" en "2" valt de Belastingdienst alleszins iets te verwijten, daar zij formeel niet datgene doet wat zij zou moeten doen. M.i. is de werkwijze van de Belastingdienst bij dit soort van verzoeken niet correct. Het is dan zuur te moeten constateren dat zij alles op de belastingplichtige c.q. zijn adviseur wil afschuiven.

4. N.a.v. de aangifte omzetbelasting 2004 ingediend op 23 maart 2005 heeft de Belastingdienst een te hoge teruggaaf verleend welke is gecorrigeerd middels twee naheffingsaanslagen. Hier is een telefonisch contact aan voorafgegaan tussen de Belastingdienst en het kantoor Buiting & Huyben. Op verzoek van de Belastingdienst heeft het kantoor Buiting & Huyben op 21 april 2004 (bedoeld wordt 21 april 2005; N.o.) een kopie van het schrijven behorende bij de aangifte omzetbelasting 2004 zoals ingediend op 23 maart 2005 gefaxt. Het kantoor Buiting & Huyben heeft tegen één van deze twee naheffingsaanslagen bezwaar ingediend waarin nadrukkelijk werd verzocht de kwestie *aan te houden*. De Belastingdienst is nu van mening dat Buiting & Huyben formeel foutief zou hebben gehandeld. Dat de Belastingdienst dan kennelijk van mening is dat dit bezwaar terzijde moet worden geschoven doordat de Belastingdienst de aanslag *ambtshalve* vernietigd (notabene op 2 september 2005 !) kan *niet* aan cliënt c.q. Buiting & Huyben worden verweten. Sterker nog, deze ambtshalve vernietiging is indertijd nooit meegedeeld aan Buiting & Huyben als indiener van het bezwaar, ik veronderstel dat dit een intern gebeuren is geweest. Maar hoe kan de Belastingdienst nu volhouden dat Buiting & Huyben dan foutief heeft gehandeld als hij *zelf ambtshalve* een aanslag vernietigd waartegen door Buiting & Huyben tijdig bezwaar is gemaakt ? De Belastingdienst meldt achteloos in zijn brief van 19 september 2006 dat deze aanslag waartegen bezwaar is aangetekend door Buiting & Huyben *ambtshalve* is vernietigd maar gaat hiermee volstrekt voorbij aan het tijdig door Buiting en Huyben ingediende bezwaarschrift. Nu komt het er op dat de Belastingdienst van mening is dat tegen de verkeerde aanslag bezwaar is gemaakt, omdat de Belastingdienst de andere aanslag heeft verrekend met de verleende teruggaaf waarvan hij terloops opmerkt dat dit niet bewust is gebeurd, iets wat ik op geen enkele manier kan controleren en waar ik dan ook grote twijfels over heb, mede gezien de datum van de ambtshalve vernietiging van de aanslag waartegen tijdig bezwaar is gemaakt. Wordt hier niet op een verkeerde manier met belangen van belastingplichtigen omgesprongen en kan de Belastingdienst een tijdig ingediend bezwaar zomaar ambtshalve vernietigen ?

5. Zoals onder "4" opgemerkt is de brief van 23 maart 2005 opnieuw gefaxt naar de Belastingdienst. De belastingdienst heeft deze brief dus twee keer ontvangen ! Gezien de redactie van deze brief mag worden verondersteld dat de Belastingdienst deze brief heeft aangemerkt als bezwaar tegen eigen aangifte, iets wat in de praktijk voorkomt. Zie ook de punten "6" en "7" hierna.

6. Gedateerd 7 oktober 2005 ontvangt het kantoor Buiting & Huyben op 10 oktober 2005 een brief met kenmerk AHB050627-2 betreffende de behandeling van een bezwaarschrift n.a.v. het arrest HvJ EG "Scandic" en de conclusie van de AG HvJ EG "Charles en Charles-Tijmens" waarbij wordt verwezen naar de brief van 23 maart 2005 ! Hoe is het mogelijk dat de belastingdienst met geen woord rept over dit lopende bezwaarschrift en er geen uitspraak op wil doen.

7. Eind januari 2006 heeft de Belastingdienst cliënt meegedeeld dat hij een controle wilde instellen i.v.m. een lopend bezwaar en dat hij zijn adviseur hiervan op de hoogte moest stellen, en beter nog dat de adviseur aanwezig zou zijn. Op 2 februari 2006 heeft de belastingdienst een controle ingesteld en cliënt en ondergetekende vragen gesteld over de aangifte omzetbelasting 2004, de brief van 23 maart 2005, en de door de Belastingdienst ter plekke doorgenomen facturen (om te komen tot een aansluiting van de in aftrek gebrachte voorbelasting op de aangifte omzetbelasting 2004). De Belastingdienst heeft ter plekke laten doorschemeren dat op grond van het inmiddels gewezen arrest door HvJ Charles/Charles-Tijmens er mogelijk weinig tegen te doen zou zijn om de teruggaaf te verlenen m.u.v. de voorbelasting op keukenapparatuur welke tevens ter plekke is besproken met cliënt en ondergetekende als zijn adviseur. Ondergetekende is zelfs nog gevraagd of hij, gezien zijn werkzaamheden als "oud belasting ambtenaar", het toch ook merkwaardig moest vinden dat er omzetbelasting zou moeten worden teruggegeven (deels) op een woonhuis. Eerlijkheidshalve heb ik deze vraag met ja beantwoord maar er aan toegevoegd dat de Nederlandse wetgever dan maar beter zijn werk moest doen. Deze controle heeft een vervolg gekregen door een vragenbrief van de Belastingdienst van 3 februari 2006. De vraag is waarom de Belastingdienst dit allemaal doet en waarom de Belastingdienst hierover in de klachtbehandeling met geen woord over rept. Dat de Belastingdienst hier bij cliënt vertrouwen oproept is m.i. overduidelijk !

Mijn conclusie is dan ook dat het kantoor Buiting & Huyben wat kan worden verweten maar dat de Belastingdienst procedureel verzoeken (en dus geen aangifte !) als die van 9 december 2004 formeel foutief heeft afgewikkeld (hoogstwaarschijnlijk teruggaaf verleend zonder het verzoek inhoudelijk te beoordelen c.q. "echt" te lezen) waardoor er misverstanden optreden, temeer daar de Belastingdienst in casu wel een aangifte omzetbelasting 2004 uitreikt, waarvan hij nu zegt dat dit geen aangifte is. Ook het keuzemoment dat de Belastingdienst hanteert waarop een belastingplichtige een keuze zou moeten maken v.w.b. de etikettering van een bedrijfsmiddel is momenteel in discussie, en voor zover ik weet, onderdeel van lopende procedures. Het is zeker niet "zo hard" als nu wordt beweerd door de Belastingdienst, temeer daar het standpunt van de Belastingdienst is gebaseerd op een besluit van de staatssecretaris van Financiën.

Buiting & Huyben heeft tijdig een bezwaarschrift op 27 juni 2005 ingediend waarin is gevraagd de kwestie aan te houden. Hierop is nooit uitspraak gedaan omdat de Belastingdienst de onderliggende aanslag *ambtshalve* heeft vernietigd. Hieruit kan alleen de conclusie worden getrokken dat een teruggaaf is verleend zoals gevraagd in de aangifte omzetbelasting 2004 waarop twee naheffingsaanslagen zijn gevolgd. Tegen één van deze aanslagen is tijdig bezwaar gemaakt. Het kan toch niet zo zijn dat de Belastingdienst van mening is dat een tijdig ingediend bezwaar terzijde kan worden geschoven (lees: *ambtshalve* kan worden vernietigd) omdat de onderliggende beschikking welke een teruggaaf meldt, naar "goeddenken" van de Belastingdienst is verrekend met de andere naheffingsaanslag.

Tenslotte ben ik van mening dat de Belastingdienst door op 2 februari 2006 een controle i.v.m. een lopend bezwaarschrift in te stellen, welke controle is gevolgd door een uitgebreide vragenbrief van 3 februari 2006, bij cliënt vertrouwen heeft opgeroepen dat de procedure gaande was, temeer daar het kantoor Buiting & Huyben op 10 oktober 2005 van een lopend bezwaar met verwijzing naar de brief van 23 maart 2005 een schriftelijke bevestiging gedateerd 7 oktober 2005 heeft ontvangen. Met name het instellen van een controle en het schriftelijk meedelen van een lopend bezwaarschrift geeft in deze toch te denken, temeer daar de Belastingdienst hier in de behandeling van de klacht met geen woord over rept.

Het zou de Belastingdienst sieren cliënt alsnog de gevraagde teruggaaf omzetbelasting te verlenen om redenen zoals in de voorgaande drie alinea zijn verwoord, temeer daar door de voorgestelde wijzigingen voor wat betreft de omzetbelasting in het Belastingplan 2007 betreffende het arrest Charles/Charles-Tijmens de schade flink wordt beperkt aan de zijde van de overheid/de Belastingdienst (het alsnog in 10 jaar belasten van kortgezegd "privé-gebruik woning").

Tevens dient de Belastingdienst de kosten van ondergetekende als adviseur te vergoeden, omdat de Belastingdienst deze door zijn handelswijze zelf heeft veroorzaakt."

20. Bij brief van 6 april 2007 verzocht de Nationale ombudsman de Belastingdienst op de klacht te reageren. De Nationale ombudsman verzocht de Belastingdienst tevens antwoord te geven op de volgende vragen:

"1. Om welke reden is de Belastingdienst ervan uit gegaan dat verzoekers bezwaar (uitsluitend) was gericht tegen de eerste naheffingsaanslag? Kunt u hierbij ingaan op de vraag in hoeverre het ingediende bezwaarschrift moet worden geacht te zijn ingediend tegen beide opgelegde naheffingsaanslagen nu het, naar ik uit de mij ter beschikking staande gegevens begrijp, gaat om gelijklopende naheffingsaanslagen, waarvan niet ter discussie staat dat één daarvan herhaald is opgelegd.

2. Is verzoeker ervan op de hoogte gebracht dat de desbetreffende aanslag ambtshalve werd vernietigd? Zo ja, op welke wijze is dat gebeurd?

3. Verzoeker meent, in verband met een arrest van het Europese Hof, recht te hebben op volledige aftrek inzake een investeringsgoed dat voor bedrijfs- en privédoeleinden wordt gebruikt. Verzoeker heeft gevraagd om deze aftrek vóórdat het arrest in kwestie werd gewezen. Kunt u gemotiveerd aangeven of verzoeker met inachtneming van bedoeld arrest van het Europees Hof, materieel gezien, recht had op de aftrek?

4. Ziet u aanleiding verzoeker alsnog een teruggaaf te verlenen, althans alsnog een inhoudelijke beslissing op verzoekers bezwaren te nemen waarmee verzoeker dan een rechtsingang heeft, en verzoeker eventueel een vergoeding van de kosten van zijn

adviseur toe te kennen?"

21. In een brief van 30 mei 2007 deelde de Belastingdienst de Nationale ombudsman onder meer het volgende mee:

"Opmerkingen n.a.v. vragen Ombudsman van 6 april 2007

1. De adviseur heeft bij brief van 27 juni 2005 bezwaar gemaakt tegen de aanslag over het tijdvak 1 april 2004 tot en met 31 december 2004 (aanslagnummer F01.4502, dagtekening 31 mei 2005). Het bezwaar betreft dus de in de tijd gemeten tweede opgelegde aanslag.

De adviseur maakt geen bezwaar tegen de aanslag van 26 mei 2005, aanslagnummer F014.501 (de in de tijd gemeten eerste opgelegde aanslag).

Het ligt niet in de rede om het bezwaar aan te merken als een bezwaar tegen beide aanslagen nu de aanslagen bedoeld waren om, in overeenstemming met de strekking van de brief van de adviseur van 23 maart 2005, de op de beschikking van 2 mei 2005 tot een te hoog bedrag verleende teruggaaf te corrigeren. Een van beide aanslagen was derhalve terecht opgelegd.

2. Aan belastingplichtige is van de ambtshalve vernietiging van de aanslag van 31 mei 2005, aanslagnummer F01.4502, een kennisgeving gezonden, gedateerd 2 september 2005 (...).

3. Het arrest van het Hof van Justitie EG van 14 juli 2005, nr. C-434/03 (Charles/ Charles-Tijmens) en het daarop gebaseerde arrest van de Hoge Raad van 5 januari 2007, nr. 37.689, strekken ertoe dat belastingplichtigen voor de omzetbelasting terzake van de aanschaf van investeringsgoederen die mede voor privé-doeleinden worden gebruikt de mogelijkheid hebben om voor de heffing van de omzetbelasting bij de aanschaf van het investeringsgoed het goed geheel of ten dele tot het bedrijfsvermogen te rekenen of geheel in het privé-vermogen op te nemen. Voorzover een goed tot het bedrijfsvermogen wordt gerekend heeft een belastingplichtige recht op aftrek van de ter zake van de aanschaf van het goed in rekening gebrachte omzetbelasting (de zogenoemde voorbelasting). Deze arresten wijken daarmee af van de tekst van artikel 15 van de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: de Wet OB) en de op grond van deze bepaling tot dan toe gevolgde praktijk. Op grond van artikel 15 van de Wet OB kwam aan een belastingplichtige slechts aftrek toe voorzover een goed werd gebruikt voor bedrijfsdoeleinden. Voor het bepalen van de mate van gebruik voor bedrijfsdoeleinden kon daarbij slechts worden uitgegaan van de feitelijke gebruiksverhouding van zakelijk en privé-gebruik. Een belastingplichtige had dus geen keuzemogelijkheid.

Omdat het arrest een breuk impliceert met de tot dan toe gevolgde praktijk wordt het arrest eerst toegepast vanaf de datum waarop het arrest is gewezen. Voorzover de heffing van belasting op dat moment onherroepelijk vaststaat wordt aan het arrest geen

terugwerkende kracht toegekend.

Zuiver materieel beschouwd is de situatie van belastingplichtige te rangschikken onder het arrest. Omdat het in de voorliggende casus echter handelt om tijdvakken die gelegen zijn voordat het arrest is gewezen kan, mede gelet op het Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 19 januari 2005, CPP2004/2799M, het arrest slechts toegepast worden als belastingplichtige tijdig in bezwaar is gekomen tegen de aangifte over het tijdvak waarin het investeringsgoed is aangeschaft, in welke aangifte de voorbelasting op het investeringsgoed alsdan niet (volledig) is begrepen. Het arrest kan ook toegepast worden als deze in een aangifte begrepen voorbelasting is nageheven en belastingplichtige tegen deze aanslag tijdig bezwaar heeft gemaakt.

Nu er in de situatie van belastingplichtige geen sprake is van tijdig ingediende bezwaren, respectievelijk nu een aanslag waartegen tijdig bezwaar is gemaakt is vernietigd, is er geen mogelijkheid meer aanwezig om met inachtneming van de arresten aan belastingplichtige teruggaaf van voorbelasting op het in zijn opdracht gebouwde pand te verlenen.

4. De Algemene wet inzake rijksbelastingen kent een gesloten stelsel van rechtsmiddelen.

Bezwaar is voor wat betreft de omzetbelasting, globaal weergegeven, slechts mogelijk tegen een ingediende aangifte, een naheffingsaanslag of een voor bezwaar vatbare beschikking. Het bezwaar moet bovendien binnen een gestelde termijn worden ingediend. Een beroep kan slechts worden ingesteld tegen een uitspraak. Een uitspraak kan weer alleen gedaan worden op een ingediend bezwaar. Voorzover een bezwaar niet tijdig is ingediend moet het bezwaar niet-ontvankelijk verklaard worden en geldt alleen deze niet-ontvankelijkverklaring als uitspraak, niet een eventueel in samenhang daarmee ambtshalve toegepaste toets.

Nu er geen sprake is van een nog openstaand tijdig ingediend bezwaarschrift tegen een ingediende aangifte, een naheffingsaanslag of een voor bezwaar vatbare beschikking is er geen mogelijkheid nog een beslissing te nemen waarmee belastingplichtige een rechtsingang zou verkrijgen. Ook is er geen uitspraak die nog tijdig aan het oordeel van de rechter zou kunnen worden onderworpen.

Mede gelet op het bovenstaande zie ik geen aanleiding om aan belastingplichtige kosten te vergoeden.

Opmerkingen inzake de klacht ingediend bij de Nationale ombudsman (...)

Ond. 1 brief

De regelgeving inzake de omzetbelasting kent geen voorlopige verzoeken tot teruggaaf. De Belastingdienst kan verder niet zonder een daartoe strekkende beschikking een

uitbetaling van omzetbelasting verrichten. Om in situaties als bij (verzoeker; N.o.) (hierna: belastingplichtige) aan de kennelijke bedoeling van een verzoeker (uitbetaling van het verzochte bedrag) tegemoet te komen is het daarom noodzakelijk op een dergelijk verzoek een beschikking te nemen op welke beschikking dan betaling van het gevraagde bedrag kan plaatsvinden.

Een dergelijke behandeling van een verzoek om teruggaaf is gebruikelijk bij nieuwe ondernemers aan wie nog geen aangiften zijn uitgereikt. Met haar handelwijze is de Belastingdienst daarmee op de meest adequate wijze overeenkomstig de kennelijke bedoeling van de adviseur opgetreden.

Ond. 2 brief

Belastingplichtige was op 23 maart 2004 aangemeld als ondernemer in de zin van de omzetbelasting, met ingang van 1 april 2004. Op basis van de bij de aanmeldingsprocedure verstrekte gegevens was belastingplichtige aangemerkt als jaaraangever voor de omzetbelasting. Het uitreiken van aangiftebiljetten is een massaal en grotendeels geautomatiseerd proces. Bij het verzenden van aangiften kan daardoor geen rekening worden gehouden met inmiddels genomen beschikkingen.

De cijferopstelling die (de adviseur van) belastingplichtige op het aangifteformulier omzetbelasting op 23 maart 2005 (binnengekomen 30 maart 2005) heeft verstrekt kan niet meer worden aangemerkt als aangifte. Een aangifte strekt ertoe, evenals de beschikking van 3 januari 2005 op het verzoek van 9 december 2004, om voor de eerste maal de omzetbelastingpositie over een bepaald tijdvak (in casu het jaar 2004) vast te stellen. Wanneer terzake eenmaal een beschikking is genomen kan niet meer een initiële aangifte worden ingediend. De aangifte zou eventueel aangemerkt kunnen worden als een bezwaar tegen de reeds genomen beschikking. Belastingplichtige zou dan echter wegens termijnoverschrijding niet-ontvankelijk zijn in zijn bezwaar.

Ond. 4 brief

(...)

De ambtshalve vernietiging van één van de beide opgelegde naheffingsaanslagen (namelijk de aanslag van 31 mei 2005, aanslagnummer F01.4502) heeft kennelijk plaatsgehad nadat binnen de Belastingdienst was geconstateerd dat er twee naheffingsaanslagen in plaats van één waren opgelegd. De vernietigde aanslag is de aanslag waartegen belastingplichtige ook bezwaar had gemaakt.

De adviseur maakt er in zijn brief van 3 april 2006 melding van dat de uitspraak van 2 september 2005 naar belastingplichtige en niet naar de adviseur is verzonden. Uit gegevens binnen de Belastingdienst kan worden afgeleid dat dit inderdaad het geval is. De uitspraak is dus wel verzonden, het vernietigen van de aanslag had niet slechts een intern

karakter. Het is in dit verband rechtens niet relevant dat de vernietiging ambtshalve heeft plaatsgevonden in plaats van meer direct in reactie op het ingediende bezwaarschrift. De uitspraak biedt in beide gevallen aan belastingplichtige dan wel diens adviseur de mogelijkheid om in beroep te gaan.

Belastingplichtige dan wel diens adviseur heeft niet zozeer tegen de verkeerde aanslag bezwaar gemaakt maar verzuimd tegen beide opgelegde aanslagen bezwaar te maken.

Tot slot moet erop gewezen worden dat nergens blijkt dat de Belastingdienst bewust deze specifieke aanslag zou hebben vernietigd met inachtneming van het gevolg dat daardoor de nadere beroepsingang van belastingplichtige zou vervallen. Goede trouw dient hier te worden verondersteld, ook als achteraf niet meer gecontroleerd kan worden wat (een medewerker van) de Belastingdienst concreet heeft bewogen tot het nemen van een bepaalde beslissing.

Ond. 5 brief

In de brief van 23 maart 2005 wordt gevraagd een deel van de op het aangifteformulier omzetbelasting over 2004 vermelde voorbelasting niet uit te betalen. Deze redactie doet niet aan een bezwaar denken. Gelet op het massale en geautomatiseerde proces van de verwerking van binnenkomende aangiften is (ondanks het hierboven onder Ond. 2 gestelde) de cijferopstelling op het op 23 maart 2005 binnengekomen aangifteformulier toch verwerkt als aangifte en is een beschikking genomen tot teruggaaf van het gevraagde bedrag (beschikking van 2 mei 2005). Vanwege het massale en geautomatiseerde verwerkingsproces kon daarbij geen rekening gehouden worden met de brief van 23 maart 2005.

Een vergelijking van de inhoud van de brief van 23 maart 2005 met de afhandeling van het aangiftebiljet heeft kennelijk geleid tot het opleggen van twee aanslagen. Wellicht is het opleggen van twee aanslagen te verklaren doordat de brief van 23 maart 2005 en de fax van 21 april 2005 met daarbij een afschrift van de brief van 23 maart 2005 bij verschillende medewerkers terecht zijn gekomen die beiden op basis van de hen bekende gegevens tot de conclusie kwamen dat teveel belasting was teruggegeven, welke belasting door hen is nageheven.

Ond. 6 brief

Op 7 oktober 2005 heeft de Belastingdienst (...) een brief naar de adviseur gestuurd met de mededeling dat het op 23 maart 2005 binnengekomen bezwaarschrift tegen de (...) ingediende aangifte omzetbelasting over het tijdvak 2004 is ontvangen en aangehouden zal worden in afwachting van de uitkomst van proefprocedures (dit betreft het arrest van het Hof van Justitie EG van 14 juli 2005, nr. C-434/03 (Charles/Charles-Tijmens)).

De verwijzing naar de brief van 23 maart 2005 moet op een misverstand berusten. Eveneens op 7 oktober 2005, schrijft de Belastingdienst namelijk een brief met hetzelfde kenmerk (...), waarin wordt medegedeeld dat het op 28 juni 2005 binnengekomen bezwaarschrift tegen de onder nummer F01.4502 opgelegde naheffingsaanslag omzetbelasting is ontvangen en zal worden aangehouden in afwachting van de uitkomst van proefprocedures. Het originele exemplaar van deze brief bevindt zich echter nog in het dossier van de Belastingdienst. Het is niet duidelijk of een exemplaar van deze brief naar de adviseur gezonden is.

Gelet op het feit dat maar één van de brieven van de adviseur, namelijk die van 28 juni 2005 gericht was tegen een naheffingsaanslag moet het de bedoeling geweest zijn slechts deze brief als een bezwaarschrift aan te merken.

De adviseur wil thans de brief van 23 maart 2005 weer aanmerken als een bezwaar. In de eerste plaats zij herhaald dat de brief van 23 maart 2005, gelet op de inhoud, moeilijk als een bezwaarschrift kan worden aangemerkt. De vraag is verder hoe een behandeling van die brief als bezwaar gestalte moet krijgen. In de brief van 23 maart 2005 wordt gevraagd om van de op 30 maart 2005 op het aangifteformulier omzetbelasting ingediende cijferopstelling een bedrag van € 29.605 niet als voorbelasting terug te geven. Dit bedrag betrof het gedeelte van de voorbelasting dat betrekking had op de bouw van de woning. Het bedoelde bedrag is echter toch teruggegeven, wat is gecorrigeerd bij de twee hierboven genoemde naheffingsaanslagen, waarvan één aanslag weer vernietigd is. Per saldo is er dus precies gehandeld zoals de adviseur op dat moment wenste. Wanneer de brief van 23 maart 2005 zou worden aangemerkt als een bezwaarschrift zou dat een bezwaar zijn tegen het feit dat belasting is teruggegeven. De enige mogelijkheid om daarop te reageren is het opleggen van een naheffingsaanslag, wat ook gebeurd is. Daarmee is op de brief van 23 maart 2005 adequaat gereageerd. Aan het bezwaar (wat daar van zij) is daarmee al gevolg verleend.

Ond. 7

Bij de controle bij belastingplichtige is de aandacht uitgegaan naar de boeken en bescheiden die ter plaatse bij belastingplichtige zijn aangetroffen, teneinde materieel een indruk te krijgen inzake de kennelijk gewenste teruggaaf van omzetbelasting over het woongedeelte van het door belastingplichtige gebouwde pand. Daarbij is niet in de eerste plaats gelet op het samenstel aan formeelrechtelijke aspecten van deze casus.

De controlerende ambtenaren kunnen zich herinneren dat er tijdens de controle uitlatingen gedaan zijn in de zin dat, gelet op het arrest Charles/Charles-Tijmens, waarschijnlijk aftrek van voorbelasting op de bouw van het woonhuis moet worden toegestaan. Daar is echter aan toegevoegd dat men de bij belastingplichtige aangetroffen gegevens nader wilde bestuderen, waarna een standpunt zou worden ingenomen. Er is dus bij de controle geen toezegging gedaan over het al dan niet toestaan van de aftrek.

Bij de nadere bestudering van de casus bleek dat aftrek van voorbelasting niet mogelijk was op formeelrechtelijke gronden.

Belastingplichtige wil met een beroep op het Charles/Charles-Tijmens-arrest uiteindelijk volledige aftrek van voorbelasting over de bouw van het woonhuis verkrijgen. Ingevolge het Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 19 januari 2005, CPP2004/2799M, moet een belastingplichtige bij de aanschaf van het investeringsgoed een keuze kenbaar maken of hij het goed tot het bedrijfsvermogen wil rekenen. Over het door de Staatssecretaris vastgestelde keuzemoment vindt wel discussie plaats. De Belastingdienst is echter aan het Besluit van de Staatssecretaris gebonden.

Overigens heeft belastingplichtige voorzover aan de Belastingdienst bekend op volgende aangiften geen omzetbelasting in aftrek gebracht die vermeld was op latere termijnfacturen die terzake van de bouw zijn uitgereikt. Tegen deze aangiften is geen bezwaar gemaakt.

Bij brief van 27 juni 2005 maakt de adviseur bezwaar tegen de aanslag over het tijdvak

1 april 2004 tot en met 31 december 2004 (aanslagnummer F01.4502, dagtekening 31 mei 2005). Deze aanslag is blijkens een Kennisgeving Omzetbelasting Vermindering op september 2005 (ambtshalve) vernietigd. Door deze vernietiging bestaat de desbetreffende aanslag niet meer. De brief van 27 juni 2005 kan daarom niet meer als naheffingsaanslag worden behandeld. Met de vernietiging van de aanslag, waarvan aan belastingplichtige kennis is gedaan, is bovendien aan de bedoeling van de adviseur volledig tegemoet gekomen. Het bezwaar is daarmee derhalve niet terzijde geschoven.

Na de vernietiging van één van de opgelegde aanslagen bleef de andere aanslag over. Deze aanslag diende om de bij de beschikking van 2 mei 2005 tot een te hoog bedrag verleende teruggaaf te corrigeren (waarmee tegemoet gekomen werd aan de brief van de adviseur van 23 maart 2005). De teruggaaf en de aanslag compenseren elkaar. De wijze waarop de aanslag met het aanslagnummer aanslagnummer F01.4502, dagtekening 31 mei 2005, is vernietigd heeft daarmee niets te maken.

Het uitsluitend instellen van een onderzoek bij belastingplichtige kan niet het vertrouwen wekken dat de Belastingdienst een stellig standpunt had ingenomen over het behandelen als bezwaar van de brief van 27 juni 2005. Een onderzoek dient slechts om de feiten zoveel mogelijk helder te krijgen.

Bij de nadere bestudering van de casus, na afloop van het onderzoek, bleek dat aftrek van voorbelasting niet mogelijk was op formeelrechtelijke gronden. Het ware wenselijk geweest dat deze conclusie getrokken was voordat het onderzoek werd ingesteld. Het uitsluitend instellen van een onderzoek, gevolgd door het stellen van nadere vragen, kan echter geen grond vormen om de brief van 27 juni 2005 (of de brief van 23 maart 2005, als de adviseur aan het slot van ond. 7 naar deze brief beoogt te verwijzen) alsnog als bezwaar te

behandelen, indien dat wetstechnisch beschouwd al mogelijk geweest zou zijn."

22. In een brief van 14 december 2007 merkte verzoeker onder meer het volgende op naar aanleiding van de reactie van de Belastingdienst:

"Onderdeel 1. Opmerkingen n.a.v. vragen Ombudsman van 6 april 2007

Ik zal hierbij de nummering volgen van de belastingdienst. Als volgt:

1. Duidelijk is dat de belastingdienst hier een fout heeft begaan en ons opzadelt met het probleem dat wij niet tegen beide aanslagen bezwaar hebben gemaakt. (...).
2. Duidelijk is dat zowel (verzoeker; N.o.) als ondergetekende (verzoekers intermediair; N.o.) nooit op de hoogte is gesteld van de ambtshalve vermindering. De belastingdienst gaat volledig voorbij aan datgene wat ik hierover opmerk. De belastingdienst gaat zelfs zover door te (...) beweren dat ondergetekende in zijn brief van 3 april 2006 zou melden dat de kennisgeving is verzonden naar (verzoeker; N.o.). (...).
3. Het standpunt van de belastingdienst is een afgeleide van het door hem verwoorde standpunt in deze casus. Ik maak u er op opmerkzaam dat de standpunten zoals verwoord door de staatssecretaris van Financiën in het genoemde Besluit momenteel onderdeel van lopende procedures zijn. (...).
4. Ik ben dus van mening dat er wel een bezwaar open staat, zie de brief van de belastingdienst van 7 oktober 2005.

Onderdeel 2. Opmerkingen inzake de klacht ingediend bij de Ombudsman etc.

Ik zal hierbij de nummering volgen van de belastingdienst. Als volgt:

1. Ik volsta door te verwijzen naar punt 1 van mijn brief van 16 oktober 2006. De belastingdienst verwijst enkel en alleen naar de kennelijk gevoerde praktijk, maar lijkt hier niet in staat te beoordelen of is voldaan aan de wettelijke bepalingen, iets waar hij zo goed in is als het hem uit komt!
2. Het verwijzen naar massaal en grotendeels geautomatiseerde processen is een standpunt wat vaker wordt verwoord in dit antwoord van de belastingdienst. Ik ben van mening dat het hier het bekende "verschillen" is van de belastingdienst waarmee hij gemakshalve dingen van tafel veegt. In de laatste jurisprudentie van de Hoge Raad der Nederlanden komt duidelijk naar voren dat het hiervoor kiezen niet kan worden verweten aan belastingplichtigen.

(...)

4. (...) Het is absoluut niet waar wat de belastingdienst hier meent te moeten beweren, ik heb niet gemeld dat de beschikking naar (verzoeker; N.o.) is gestuurd ! De belastingdienst maakt zelf niet waar met de door hem overlegde kennisgeving waarheen de beschikking gestuurd zou zijn ! Ik blijf van mening dat hier sprake is van een interne verrekening die niet openbaar is gemaakt en vindt de opmerking "Goede trouw dient hier te worden verondersteld..." stuitend !

5. (...) Het opleggen van de 2 aanslagen is te wijten aan de belastingdienst omdat op hun verzoek nogmaals e.e.a. is opgestuurd (lees: gefaxt) ! Kennelijk is er geen interne administratie waarin e.e.a. wordt geadministreerd !

6. Het is bijna lachwekkend wat de belastingdienst hier schrijft: "De verwijzing naar de brief van 23 maart 2005 moet op een misverstand berusten" en tevens "dat van een andere brief nog een origineel exemplaar in het dossier zit van de belastingdienst" en "... moet het de bedoeling zijn geweest slechts deze brief als bezwaarschrift aan te merken". (...).

7. De eerste en de tweede alinea verbloemen alles wat in deze casus speelt. De belastingdienst heeft de controle aangekondigd **vanwege het lopende bezwaar** (!) en heeft (verzoeker; N.o.) gevraagd ook de adviseur in te schakelen om bij de controle aanwezig te zijn. (...). De ambtenaren hebben gecontroleerd en ter plekke met ondergetekende afgestemd welke facturen *niet* voor aftrek in aanmerking kwamen ! (...). Waarom de feiten helder krijgen en op controle komen als er geen bezwaar loopt ?

Conclusie

Het antwoord van de belastingdienst ademt een sfeer uit van "Wij zijn zo goed, wij hebben niets fout gedaan" en men probeert zich aan alle kanten in te dekken, zelfs door onwaarheden te verkondigen in de trant van dat ondergetekende zou hebben beweerd dat (verzoeker; N.o.) de ambtshalve beschikking heeft ontvangen (...). Ik blijf bij mijn conclusie zoals verwoord in mijn brief van 16 oktober 2006:

(...)

Kostenvergoeding

Gezien datgene wat de belastingdienst in punt 7 (van de opmerkingen inzake de klacht ingediend bij de Nationale ombudsman; N.o.) meldt is het volstrekt onbegrijpelijk dat gezien wat hier wordt toegegeven de belastingdienst geen kostenvergoeding wil verstrekken (!), want als ik de belastingdienst hier volg, wat ik dus absoluut niet doe, is de controle met alles wat daarna gebeurt zonder twijfel de schuld van de belastingdienst, want als het de belastingdienst gelijk heeft, wat ik dus ten zeerste bestrijd, was de controle in het geheel niet nodig geweest c.q. ingesteld ! Om dan te zeggen "Het ware wenselijk geweest dat deze conclusie getrokken was voordat het onderzoek werd ingesteld" is een

dooddoener eerste klas en getuigt van een dermate arrogant gedrag dat wederom als zeer stuitend wordt ervaren.

Voor u als ombudsman kan ik aangeven dat de totale kosten exclusief omzetbelasting die (verzoeker; N.o.) mij niet heeft voldaan inzake dus kwestie ongeveer € 4.500 bedragen."

23. In reactie op het verslag van bevindingen deelde de Belastingdienst per e-mailbericht van 10 maart 2008 onder meer nog het volgende mee over de brief van verzoeker van 14 december 2007:

"In onderdeel 3 merkt de adviseur op dat het standpunt van de Staatssecretaris van Financiën onderdeel van lopende procedures is. In onderdeel 4 stelt de adviseur vervolgens "Ik ben dus van mening dat er wel een bezwaar open staat, zie de brief van de belastingdienst van 7 oktober 2005".

Het punt bij verzoeker is evenwel dat verzoeker geen rechtsingang meer heeft om zijn standpunt (nog eens) aan de Belastingdienst, in bezwaar, dan wel aan de belastingrechter, in beroep, voor te leggen. Dat er door andere belastingplichtigen procedures worden gevoerd maakt dat voor belastingplichtige niet anders. Bij ambtshalve toetsingen van bezwaren wordt met inmiddels plaatsgevonden hebbende ontwikkelingen in de jurisprudentie geen rekening gehouden.

(...)

In onderdeel 6 voert de adviseur nog de zinsnede aan "... moet het de bedoeling zijn geweest slechts deze brief als bezwaarschrift aan te merken". Met deze opmerking heeft de Belastingdienst willen zeggen dat alleen in de brief van 27 juni 2005 (ingekomen op 28 juni 2005) melding wordt gemaakt van bezwaar, het ligt daarom in de rede om deze brief en niet de brief van 23 maart 2005 als bezwaarschrift aan te merken.

(...)

Wat de adviseur hier opmerkt over de noodzaak tot het instellen van een boekenonderzoek kan er niet toe leiden dat aan verzoeker een integrale kostenvergoeding wordt toegekend. De rest van het feitencomplex is niet veroorzaakt door het instellen van de controle."

II Beoordeling

24. Verzoeker heeft met de Belastingdienst een conflict over de omzetbelasting 2004. Kort samengevat is er feitelijk het volgende gebeurd. Verzoeker vroeg de Belastingdienst per brief van 9 december 2004 om een (voorlopige) teruggaaf omzetbelasting. De Belastingdienst voldeed op 3 januari 2005 aan het verzoek. Op 23 maart 2005 diende verzoeker vervolgens een (door de Belastingdienst verstrekt) aangiftebiljet in voor de

omzetbelasting 2004. Verzoeker vroeg daarin om een veel hogere teruggaaf dan die waar aanvankelijk om was gevraagd. In een begeleidende brief werd gevraagd om met het daadwerkelijk uitbetalen van die teruggaaf te wachten tot er uitspraak was gedaan in een relevante zaak bij het Europese Hof van Justitie. Op 2 mei 2005 verleende de Belastingdienst de teruggaaf toch, hoewel er nog geen uitspraak van het Europese Hof was. Teneinde de beslissing van 2 mei 2005 weer ongedaan te maken, legde de Belastingdienst op 26 mei 2005 een naheffingsaanslag omzetbelasting op. Abusievelijk heeft de Belastingdienst op 31 mei 2005 nog een tweede, nagenoeg identieke naheffingsaanslag omzetbelasting opgelegd. Verzoeker maakte bezwaar tegen één van deze naheffingsaanslagen. Verzoeker gaf daarbij expliciet aan het niet ermee eens te zijn dat met de naheffingsaanslag omzetbelasting de teruggaaf werd afgewezen. De Belastingdienst heeft de naheffingsaanslag omzetbelasting, waartegen verzoeker bezwaar maakte, op 2 september 2005 ambtshalve vernietigd. De Belastingdienst zond verzoeker echter daarna onder meer nog een brief toe met betrekking tot de behandeling van zijn bezwaar, en verrichtte bij hem in het kader van de behandeling van het bezwaar ook nog een controle. Op 21 februari 2006 deelde de Belastingdienst vervolgens mee dat de naheffingsaanslag waartegen het bezwaarschrift was gericht al was vernietigd. Tegen de andere naheffingsaanslag was niet tijdig bezwaar gemaakt. Daarom werd volstaan met een ambtshalve beslissing inhoudende dat over het woongedeelte geen teruggaaf werd verleend. Er volgde dus geen verdere formeel inhoudelijke beslissing.

25. Verzoeker klaagt er over dat de Belastingdienst geen formele inhoudelijke beslissing heeft genomen op zijn bezwaarschrift. Verzoeker stelt van de Belastingdienst destijds geen bericht te hebben ontvangen over het ambtshalve vernietigen van de aangevochten aanslag op 2 september 2005. Verzoeker wijst er op dat er nog correspondentie is gevoerd en nog een controle is geweest inzake het bezwaar, nadat de aanslag zou zijn vernietigd. Volgens verzoeker mocht hij er daarom op vertrouwen dat het bezwaarschrift nog in behandeling was en dat hij nog een inhoudelijke beslissing zou ontvangen. Verzoeker vindt het volstrekt willekeurig dat juist de aanslag waartegen hij bezwaar heeft gemaakt is vernietigd en de andere niet. Verzoeker is van mening dat hem, doordat géén inhoudelijke beslissing op het bezwaarschrift is genomen, ten onrechte de mogelijkheid wordt onthouden om in beroep te gaan bij de belastingrechter.

26. De Belastingdienst heeft in reactie op de klacht het volgende naar voren gebracht. Voor de omzetbelasting kan niet twee keer aangifte worden gedaan voor dezelfde periode. De brief van verzoeker van 9 december 2004 moet binnen het systeem van de omzetbelasting worden gezien als een aangifte omzetbelasting. Met de afhandeling van de 'aangifte' van 9 december 2004 en de daarop volgende beschikking van 3 januari 2005 had de omzetbelasting 2004 binnen het systeem afgehandeld moeten zijn. Het enkele feit dat verzoeker nadien alsnog een aangiftebiljet werd verstrekt doet daar niet aan af. Dit laatste was door de automatisering en massaliteit van de processen bij de Belastingdienst niet te voorkomen. Een en ander betekent dat het aangiftebiljet dat op 23 maart 2005 werd

ingediend beschouwd had moeten worden als bezwaarschrift. Gezien de bezwaartermijn van zes weken was dat bezwaarschrift overigens te laat ingediend. Abusievelijk is op basis van de "tweede" aangifte echter een teruggaaf verleend conform de 'aangifte' van 23 maart 2005. De Belastingdienst heeft deze fout vervolgens hersteld door middel van een naheffing. Daarbij werd echter weer een nieuwe fout gemaakt. Per vergissing werd niet één, maar werden twee naheffingsaanslagen opgelegd. Verzoeker diende een bezwaarschrift in tegen één van deze twee naheffingsaanslagen. Toen de Belastingdienst intern inzag dat er ten onrechte sprake was van twee naheffingsaanslagen met dezelfde strekking, werd één van deze aanslagen ongedaan gemaakt. Toevallig was dat juist de aanslag waar verzoeker bezwaar tegen had gemaakt. Dat deze laatste gang van zaken er toe leidde dat verzoeker geen beroepsingang meer had, is volgens de Belastingdienst niet aan hem te verwijten, maar komt doordat verzoeker slechts tegen één - en niet tegen beide - naheffingsaanslagen bezwaar heeft gemaakt.

27. Opgemerkt wordt dat verzoeker er inderdaad beter aan had gedaan een bezwaarschrift in te dienen tegen beide opgelegde naheffingsaanslagen. Formeel gezien geldt dat de naheffingsaanslag waartegen het bezwaar was gericht is vernietigd waarmee een verdere beslissing op het bezwaar niet meer aan de orde is. Deze formele benadering gaat er echter aan voorbij dat het ingediende bezwaarschrift de strekking had om de materiële gevolgen van de naheffing, te weten het afwijzen van de gevraagde teruggaaf, aan de orde te stellen. In aanmerking genomen dat de ambtshalve vernietiging van één van de naheffingsaanslagen door de Belastingdienst ten doel had om te herstellen dat abusievelijk twee naheffingsaanslagen waren opgelegd in plaats van één, wordt met die ambtshalve vernietiging geen recht gedaan aan de inhoud van het ingediende bezwaarschrift.

Van de Belastingdienst had mogen worden verwacht dat hij bij kennisname van de inhoud van het bezwaarschrift zich had gerealiseerd dat daaraan een inhoudelijk aspect ten grondslag lag. De Belastingdienst had vervolgens moeten waarborgen dat een inhoudelijke uitspraak zou volgen. Dit betekent dat de Belastingdienst na kennisname van het bezwaarschrift zich had moeten realiseren dat het ambtshalve vernietigen van de aanslag waartegen het bezwaar was ingediend geen recht deed aan de belangen van verzoeker, en had het in de rede gelegen alsnog een inhoudelijke uitspraak te doen. Voor zover de Belastingdienst het standpunt inneemt dat de vernietiging van de naheffingsaanslag waartegen het bezwaar was gericht niet meer ongedaan kan worden gemaakt had voor de Belastingdienst onder de omstandigheden van dit geval mogen worden verwacht dat het bezwaarschrift zou worden beschouwd als een bezwaarschrift tegen de in stand gebleven naheffingsaanslag. Door dit niet te doen heeft de Belastingdienst niet alleen gehandeld in strijd met wat verzoekers bedoeling was, de Belastingdienst heeft verzoeker zo ook de mogelijkheid ontnomen om tegen de beslissing op het bezwaarschrift in beroep te gaan. De Belastingdienst heeft daarmee in strijd gehandeld met het beginsel van fair play, dat voor bestuursorganen inhoudt dat zij burgers de mogelijkheid geven hun procedurele kansen te benutten. In dit geval klemmt dat overigens te meer omdat het niet duidelijk is of

het bericht over de ambtshalve vernietiging verzoeker destijds heeft bereikt en omdat de Belastingdienst - in correspondentie en door het houden van een controle - de schijn heeft gewekt dat het bezwaarschrift, na de ambtshalve vernietiging, nog in behandeling was.

De onderzochte gedraging is niet behoorlijk. Er is aanleiding om een aanbeveling op te nemen in dit rapport.

CONCLUSIE

De klacht over de onderzochte gedraging van Belastingdienst/Rivierenland/kantoor Arnhem, is gegrond, vanwege een schending van het beginsel van fair play.

Aanbeveling

Aan de minister van Financiën wordt in overweging gegeven, te bevorderen dat de Belastingdienst alsnog een formele beslissing neemt op verzoekers bezwaarschrift.

Onderzoek

Op 17 oktober 2006 ontving de Nationale ombudsman een verzoekschrift van de heer B. te Spankeren, ingediend door de heer G. Hennekes te Eerbeek, met een klacht over een gedraging van Belastingdienst/Rivierenland te Arnhem.

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 Belastingdienst/Rivierenland verzocht op de klacht te reageren en een afschrift toe te sturen van de stukken die op de klacht betrekking hebben.

Vervolgens werd verzoeker in de gelegenheid gesteld op de verstrekte inlichtingen te reageren.

Het resultaat van het onderzoek werd als verslag van bevindingen gestuurd aan betrokkenen. Verzoeker en de Belastingdienst/Rivierenland deelden mee zich met de inhoud van het verslag te kunnen verenigen.

INFORMATIEOVERZICHT

De bevindingen van het onderzoek zijn gebaseerd op de volgende informatie:

1. Verzoekschrift met bijlagen van 28 juni 2006.
2. Verzoekschrift met bijlagen van 16 oktober 2006.

3. Brief met bijlagen van 30 mei 2007 van de Belastingdienst/Rivierenland aan de Nationale ombudsman.

4. Brief van 14 december 2007 met reactie van verzoeker.

Achtergrond