



# Rapport

**Datum: 19 januari 2011**

**Rapportnummer: 2011/016**

## **Klacht**

Zie onder *bevindingen* of *volledige tekst* voor de volledige tekst van het rapport.

## **Beoordeling**

Zie onder *bevindingen* of *volledige tekst* voor de volledige tekst van het rapport.

## **Conclusie**

Zie onder *bevindingen* of *volledige tekst* voor de volledige tekst van het rapport.

## **Onderzoek**

Zie onder *bevindingen* of *volledige tekst* voor de volledige tekst van het rapport.

## **Bevindingen**

## **Achtergrond**

Zie onder *bevindingen* of *volledige tekst* voor de volledige tekst van het rapport.

## **Klacht**

Verzoeker - die in België een adviesbureau voert - klaagt erover dat de Belastingdienst, tot op het moment (12 december 2008) waarop hij zich wendde tot de Nationale ombudsman:

1. de toezegging niet is nagekomen dat gezorgd zou gaan worden voor eenheid van beleid binnen die dienst op het punt van het vaststellen of de Nederlandse sociale wetgeving van toepassing is in die gevallen dat de SVB nog geen positieve verklaring toepasselijke Nederlandse sociale wetgeving heeft afgegeven;
2. diverse bezwaarschriften loonheffing niet heeft afgehandeld.

Context van de klacht

a. Achter bovenomschreven klachten gaan - naar verzoeker naar voren heeft gebracht - verdergaande problemen schuil. Tegen die problemen en de daaruit voortvloeiende consequenties zijn verzoeker en zijn cliënten, naar verzoeker stelt, zeer geregeld aangelopen. Samengevat komen die problemen op het volgende neer.

Verzoeker en zijn cliënten (vaak directeur-grotaandeelhouder (dga) van een Belgische rechtspersoon) hebben geregeld te maken met een situatie waarin een dga gelijktijdig werkzaamheden in Nederland en in België verricht. Dan is het van belang te weten of die werkzaamheden in loondienst of als zelfstandige worden verricht. Het antwoord op die vraag wordt bepaald door de sociale zekerheidswetgeving van het land waar het werk wordt uitgevoerd. In Nederland zijn de Belastingdienst en de Sociale Verzekeringsbank betrokken bij de beantwoording van die vraag. De Sociale Verzekeringsbank geeft dat antwoord te geven via een zogenaamde verklaring toepasselijke wetgeving. Zolang die verklaring er niet is, is er voor betrokkenen vooralsnog geen zekerheid of er inderdaad sprake is van verzekering(splicht).

De Belastingdienst beschouwt een dga die werk in Nederland uitvoert als werknemer in loondienst en die is dus loon- en (later) inkomstenbelastingplichtig (in ieder geval totdat de SVB de verklaring toepasselijke wetgeving heeft afgegeven). Betrokkenen dienen zelf zorg te dragen voor het laten inhouden van loonheffing. Uiteindelijk wordt bij de later plaatsvindende bepaling van de inkomstenbelasting door de Belastingdienst aan de hand van de afgegeven verklaring beoordeeld of de loonheffing terecht was. Ook hier kan het dus enige tijd duren voordat precies vaststaat wat rechtens is.

Verwezen wordt hier naar de bijlage onder I., waar is weergegeven hoe de Belastingdienst in reactie op de klachten de achterliggende problematiek heeft beschreven.

b. Verzoeker is van mening dat in de situatie waarin de Sociale Verzekeringsbank (SVB) nalaat of er nog niet aan toe is gekomen een verklaring toepasselijke wetgeving af te geven, geen heffing van sociale zekerheidspremies kan plaatsvinden omdat er dan geen zekerheid is over de verzekeringsrechten. Verzoeker beroept zich daarbij op een arrest van het Hof van Justitie EG.

Verzoeker stelt dat er medewerkers van de Belastingdienst zijn die zijn visie delen, maar dat andere medewerkers van die dienst van mening zijn dat alleen dan geen heffing (van loonbelasting en sociale zekerheidspremies) kan plaatsvinden als er een negatieve verklaring van de SVB is. Derhalve is er, naar verzoeker stelt, geen eenheid van beleid binnen de Belastingdienst.

Verder stelt verzoeker dat er ook geen sprake is van afstemming ("...het stemmen der violen...") tussen met name de Belastingdienst en de SVB, waarbij dan ook nog het punt komt dat de SVB naar zijn mening talmt met het afgeven van verklaringen. De gevolgen van het (niet-)handelen van de betrokken overheidsinstellingen zijn, volgens verzoeker, dat ondernemers opdrachten kwijtraken en dat zij door de dubbele heffing van sociale lasten en belastingen moeilijk aan financiering kunnen komen, terwijl privé-personen ziektekosten zelf moeten betalen omdat er tegenover de heffing van sociale zekerheidspremies geen uitkeringsrechten staan.

c. De Belastingdienst heeft over de afstemming van de regels tussen de diverse (mogelijk) betrokken instanties tijdens het onderzoek onder meer het volgende naar voren gebracht:

"...Beleidscoördinatie.

De Belastingdienst, de SVB, het UWV en het CVZ (dan wel hun rechtsvoorgangers) hebben al sinds het midden van de jaren negentig een gestructureerd overleg waarbij beleidsafstemming plaatsvindt van de regels op het gebied van de (internationale) sociale zekerheid. De verantwoordelijke ministeries maken hiervan als toehoorder deel uit. Deze beleidsafstemming vindt plaats in de Commissie Verzekeringsaangelegenheden (CVA). In dit overleg wordt het beleid met betrekking tot bijvoorbeeld de regels voor het vaststellen van de toepasselijke wetgeving afgestemd zodat er in principe geen verschil bestaat tussen de wijze waarop de Belastingdienst voor de premieheffing vaststelt of iemand verzekerd is, en de wijze waarop de overige instanties die vaststellingen doen met het oog op de verstrekking van uitkeringen en prestaties.

De problematiek waarop de klachten van (verzoeker; N.o.) betrekking hebben, (is; N.o.) meermalen tijdens dit overleg aan de orde geweest. Tussen de verschillende instanties zijn vervolgens duidelijke afspraken gemaakt hoe de regels moeten worden toegepast. Er is dus eenheid van beleid op dit onderwerp, zowel bij de belastingdienstkantoren onderling als tussen de Belastingdienst en de andere uitvoeringsinstanties.

Verder is specifiek voor deze casuïstiek afgesproken dat per dossier contact wordt opgenomen met de andere instanties. Het doel hiervan is om steeds dezelfde standpunten in te nemen in dezelfde casussen. Binnen de Belastingdienst vindt er afstemming plaats door de afspraak dat dergelijke casussen, die bij de inspecteurs in behandeling zijn, voor advies voor te leggen aan de kennisgroep premieheffing. De kennisgroep premieheffing stemt vervolgens af met de andere instanties als er nog geen verklaring van toepasselijke wetgeving is afgegeven door de SVB. Ten slotte zorgt de SVB in veel gevallen voor afstemming met haar Belgische zusterorganen. Een voorbeeld van deze afstemming is terug te vinden in het arrest van de Hoge Raad van 30 juni 2008, rolnummer 43.304 (NTFR2008-1194).

Helaas kan niet volledig worden uitgesloten dat er in een enkel geval toch een verschil in standpunt ontstaat tussen bijvoorbeeld de Belastingdienst en de SVB. Dit kan gebeuren als er ten onrechte geen afstemming heeft plaatsgevonden tussen de uitvoeringsinstanties. Bovendien zal het verschil moeten zijn ontstaan doordat de Belastingdienst, bij het innemen van het standpunt, is uitgegaan van andere feiten en omstandigheden dan waarvan de SVB is uitgegaan. In het natraject wordt uiteraard alsnog getracht om tot één conclusie te komen..."

#### **I. Ten aanzien van het gestelde niet-nakomen van een toezegging**

## Feiten

1. Naar aanleiding van diverse door verzoeker bij de Belastingdienst/Limburg/kantoor buitenland ingediende klachten heeft die dienst op 31 maart 2008 een hoorgesprek met verzoeker gevoerd. In dat gesprek zijn afspraken gemaakt, welke afspraken oplossingen beogen te zijn van de problemen die verzoeker met zijn klachten aan de orde had gesteld. In een brief van de Belastingdienst van 4 april 2008 aan verzoeker zijn de afspraken bevestigd onder de mededeling dat de oplossingen beperkt zijn tot gedragingen waarvoor de Belastingdienst/Limburg competent is.

2. Onder meer is in de brief van 4 april 2008 het volgende vermeld:

"... 3. Helderheid standpunten Belastingdienst/Limburg/kantoor Buitenland

U klaagt over het feit dat kantoor Buitenland voor de loonheffing bij (verzoekers onderneming, N.o.) en voor de inkomstenbelasting van uzelf (verzoeker; N.o.) niet eenduidige standpunten inneemt in de situatie dat door de Sociale Verzekeringsbank geen positieve dan wel negatieve verklaring met betrekking tot de verzekeringsplicht is afgegeven.

Kantoor Buitenland zegt toe te komen met een eenduidig standpunt voor Loonheffing en Inkomstenbelasting indien door de Sociale Verzekeringsbank geen verklaring wordt verstrekt..."

3. In een brief van 15 januari 2009 aan verzoeker komt de Belastingdienst met dat toegezegde standpunt:

- indien er een verklaring van het bevoegde orgaan (zoals SVB) is, de Belastingdienst dit standpunt volgt;

- indien er geen verklaring van het bevoegde orgaan is, de Belastingdienst de verzekeringsplicht zal beoordelen.

De beoordeling vindt doorgaans plaats bij de aanslagregeling van de inkomstenbelasting en niet bij de loonheffing. Dat heeft te maken met het wettelijk karaktersverschil tussen aangiftebelasting en aanslagbelasting.

Verwezen wordt hier verder naar de bijlage onder II. waar is weergegeven hoe de Belastingdienst het voorgaande in de brief aan verzoeker heeft toegelicht.

4. In de aan verzoeker gerichte brief van de Belastingdienst van 15 januari 2009 is - en dat is van belang in het kader van de context van verzoekers klacht (zie boven) - onder meer nog het volgende opgenomen:

*"...Inhouding en afdracht van premies in relatie tot verklaringen toepasselijke wetgeving*

Bij diverse gelegenheden heeft u aangegeven van oordeel te zijn dat er geen duidelijk standpunt zou zijn van de zijde van kantoor Buitenland met betrekking tot het al dan niet bestaan van premieplicht indien een verklaring toepasselijke wetgeving (onder welke naam of in welke vorm dan ook) van de Sociale Verzekeringsbank (SVB) of een ander daartoe bevoegde orgaan (zie Titel III. van Verordening (EEG) nr. 574/72) ontbreekt. Naar mijn mening is uw oordeel in deze onjuist. Ter verduidelijking wil ik mijn standpunt eerst in algemene zin toelichten en vervolgens concretiseren aan de hand van twee denkbare scenario's.

In de bijlage onder III. is het vervolg van deze brief met uitleg aan verzoeker weergegeven.

Visie verzoeker

5. In reactie op hetgeen de Belastingdienst naar aanleiding van zijn klacht naar voren had gebracht op het punt van de beleidscoördinatie tussen bijvoorbeeld Belastingdienst en SVB, stelde verzoeker dat die coördinatie slechts de schijn wekt van zekerheid van eenheid van beleid. Daarbij heeft verzoeker aangevoerd dat zijns inziens daaraan debet is dat de SVB en de Belastingdienst een verschillende invulling geven aan het begrip dienstbetrekking. Omdat die invulling naar zijn mening verschilt, is de inhoudingsplichtige, anders dan de Belastingdienst stelt, feitelijk niet in staat zelf te bepalen of zijn werknemer verzekerd is.

Wat betreft die verschillende invulling verwees verzoeker naar een bij de Hoge Raad aanhangige kwestie waar één van zijn cliënten bij betrokken was.

6. Volgens verzoeker heeft men, zelfs nadat de definitieve aanslag inkomstenbelasting is opgelegd, nog geen zekerheid. Hij stelt daarbij dat aan een positieve verklaring van de SVB dat de Nederlandse sociale wetgeving van toepassing is ook na zo'n aanslag geen zekerheid kan worden ontleend. Ook na toekenning van een uitkering is er geen zekerheid, zo leert de praktijk volgens verzoeker, want dan kan de uitkering nog worden teruggevorderd als de SVB niet meer beschikt over het bewijsmateriaal van in Nederland verrichte arbeid.

7. In verband met het een en ander vroeg verzoeker zich af waarom een verzekerde geen zekerheid kan krijgen over mogelijke verzekeringsrechten op het moment van premiebetaling. Als dat wel zo zou zijn, zou onverschuldigde wettelijke premiebetaling zijn uitgesloten. Verzoeker stelde dat de door de Belastingdienst geuite visie over de splitsing per inkomstenland tot dubbele premieheffing leidt, omdat België die splitsing niet volgt.

8. Verder stelde verzoeker nogmaals dat bij afwezigheid van een verklaring van de SVB over de toepasselijke wetgeving, de Belastingdienst belastingen en premies sociale verzekeringen heft zonder dat er zekerheid is op een kans op verzekeringsrechten. Hij acht een dergelijke heffing in strijd met een arrest van het Europees Hof van Justitie. Over de

opstelling van de Belastingdienst, inhoudende dat men zijn casus vooraf ter beoordeling aan de Belastingdienst kan voorleggen, merkte verzoeker op dat bij dat aanbod kennelijk niet hoort, dat dan hangende dat vooroverleg, de premieheffing wordt opgeschort.

9. Voorts bracht verzoeker naar voren dat zij die voldoen aan de wettelijke verplichting melding te doen van grensoverschrijdende arbeid zichzelf in grote financieel-economische problemen brengen, omdat, naar hij stelde, hun inkomens zowel in België als Nederland worden belast.

10. Naar aanleiding van de mededelingen van de Belastingdienst dat er in situaties als door hem bedoeld overleg plaatsvindt, liet verzoeker bij herhaling weten dat dat naar zijn mening niet het geval was. Over de mededeling van de Belastingdienst, inhoudende dat later een ander standpunt over de verzekeringsplicht kan gelden als dan de feiten anders blijken te liggen, merkte verzoeker nogmaals op dat de praktijk had geleerd dat de SVB de destijds aangeleverde gegevens niet meer voorhanden heeft, die gegevens dan aan de belanghebbende vraagt, welke de gegevens echter ook niet meer heeft. Dat heeft, aldus verzoeker, tot gevolg dat de feiten op het moment van uitkering anders zijn dan op het moment van afgifte van de verklaring toepasselijke wetgeving. Daar voegde hij aan toe dat de Belastingdienst zich houdt aan het ingenomen gemeenschappelijke standpunt, maar, zo stelde hij, de SVB regelmatig niet. In die gevallen is er dan onverschuldigd premie betaald. In dat verband wees hij nogmaals op het eerder door hem aangehaalde arrest van het Europese Hof van Justitie. Ter zake liet hij weten dat er voor hem geen andere weg is dan te blijven strijden tegen onverschuldigde premieheffing.

11. Desgevraagd liet hij weten in welk geval er naar zijn mening geen overleg had plaatsgevonden. Daarbij gaf hij aan dat hij uit de beslissing wil kunnen opmaken of er vooroverleg heeft plaatsgevonden. Ook deelde hij mee dat er medewerkers van de Belastingdienst zijn, die er, zo stelde hij, niet van op de hoogte zijn dat er afstemming met de SVB moet plaatsvinden.

12. In reactie op de mededeling van de Belastingdienst dat er wel degelijk overleg tussen de Belastingdienst en de SVB was geweest over het door hem genoemde geval (zie 11), stelde verzoeker dat het resultaat daarvan niet waarneembaar is. Op de opmerking van de Belastingdienst betreffende een niet consistent gedrag van de desbetreffende belastingplichtige, reageerde verzoeker met de mededeling dat de Belastingdienst (kennelijk) niet kan aangeven waaruit dat gedrag blijkt. Daarbij benadrukte hij nogmaals dat het hem en belastingplichtigen om rechtszekerheid gaat. Omdat de Belastingdienst niet aangeeft wanneer de al langer bestaande onzekerheid in het desbetreffende geval zal zijn weggenomen, achtte hij het ongepast dat de Belastingdienst het doet voorkomen dat het gedrag van de belastingplichtige de oorzaak is van de tijd die de Nederlandse overheidsinstanties nodig hebben om de feiten op een rij te krijgen.

Visie belastingdienst

13. Ten aanzien van de door verzoeker aangehaalde bij de Hoge Raad aanhangige kwestie liet de Belastingdienst het volgende weten:

"...In de door (verzoeker; N.o.) aangehaalde zaak (...) heeft de Belastingdienst, op grond van feiten die niet door (verzoeker; N.o.) zijn betwist en zijn gebaseerd op onder andere de ingediende aangifte (het reiskostenforfait op basis van 5 dagen per week in verband met werkzaamheden in Nederland) het standpunt ingenomen, dat betrokkene verzekerd is voor de premie volksverzekeringen en het premie-inkomen moet worden vastgesteld aan de hand van het fictief loon van art. 12a van de Wet op de loonbelasting 1964. Zowel het gerechtshof `s-Hertogenbosch, in de uitspraak van 8 mei 2008, nr. 05/00242, gepubliceerd in V-N 2008/51.2,3, als de advocaat-generaal bij de Hoge Raad (afschriften als bijlagen bijgevoegd) bevestigen de juistheid van het standpunt van de Belastingdienst.

Het argument van (verzoeker; N.o.) dat de werkzaamheden in Nederland niet bezoldigd zijn wordt zowel door gerechtshof als de A-G niet relevant geacht. Het wachten is op de definitieve beslissing van de Hoge Raad. De SVB heeft in een later stadium onderzoek verricht (onder meer op verzoek van het Belgische orgaan) naar de zaak (...) en is tot een andere vaststelling van de feiten gekomen namelijk dat er geen werkzaamheden van enige betekenis in Nederland hebben plaatsgevonden. De BV zou een inactief bestaan leiden. Deze feiten zijn, blijkens de informatie van de SVB expliciet door de betrokkene bevestigd. Over de juridische gevolgen loopt een procedure bij de rechtbank Amsterdam, waarvan de zitting binnenkort zal plaatsvinden.

In de procedure, die aanhangig is bij de Hoge Raad, liggen de feiten in de procedure vast, omdat de Hoge Raad zich slechts uitspreekt over de rechtsgevolgen van de feiten,

die door het gerechtshof zijn vastgesteld. De Belastingdienst kan in dit stadium derhalve geen wijziging aanbrengen in de vastgelegde feiten. Mocht na de procedure blijken dat er een onderscheid is tussen de verzekeringsplicht en de premieplicht dan zal dit alsnog worden opgelost tussen de SVB en de Belastingdienst. Hierdoor wordt de betrokkene uiteindelijk niet in een situatie gebracht waarin hij wel premie moet betalen, maar niet is verzekerd..."

14. Wat betreft de door verzoeker opgeworpen stelling, dat het moeilijk zo niet onmogelijk is te bepalen of iemand verzekerd is, kan zo stelde de Belastingdienst:

(indien; N.o.)...(verzoeker; N.o.) of de inhoudingsplichtige (dat; N.o.) wenst, (...) zijn casus in het kader van het vooroverleg aan de Belastingdienst worden voorgelegd voor een standpuntbepaling. De Belastingdienst zal dan op basis van de voorgelegde feiten en in samenspraak met onder andere de SVB, bepalen of iemand onder het Nederlands verzekeringsstelsel valt en premie verschuldigd is. Overigens kan ook in die situatie niet worden voorkomen, dat de uiteindelijke beslissing anders uitvalt, als de feiten in werkelijkheid anders blijken te zijn. Bij wijziging van de feiten ligt het dan ook in eerste



instantie op de weg van de gemachtigde of de inhoudingsplichtige om hierover contact op te nemen met de Belastingdienst, zodat de situatie daarmee in overeenstemming kan worden gebracht..."

15. Ten aanzien van dat punt liet de Belastingdienst tijdens het onderzoek nog het volgende weten:

"...De Belastingdienst en de SVB voeren regelmatig overleg om tot een standpunt te komen over de verzekerings- en premieplicht van inwoners van België die zowel in Nederland als in België beroepswerkzaamheden verrichten. Om tegemoet te komen aan de bezwaren van (verzoeker; N.o.) dat de vaststelling van de verzekeringsplicht in het algemeen steeds achteraf plaatsvindt, is met de SVB afgesproken om vooraf tot een gezamenlijke vaststelling te komen. Daartoe kan (verzoeker; N.o.) vooraf een standpunt vragen aan de inspecteur. De Belastingdienst en de SVB zullen meteen daarop de casus bespreken en een gezamenlijk standpunt kenbaar maken, Zo nodig overleggen de Belastingdienst en de SVB met (verzoeker; N.o.) over de casus en de vaststelling van de verzekerings- en premieplicht. Tevens vindt zonodig afstemming plaats met UVVV en CVZ. Deze werkwijze voorkomt dat de Belastingdienst en de SVB uitgaan van verschillende feiten met betrekking tot de in Nederland en in België verrichte arbeid. Vastgesteld kan tevens worden of de arbeid is aan te merken als werkzaamheden van ondergeschikte aard, zoals omschreven in het besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 2 juli 2007 nr, CPP2007/584M. Uiteraard is het altijd mogelijk dat ook achteraf nog een toets plaatsvindt. Dat doet zich voor als de feiten in werkelijkheid anders liggen en het standpunt anders zou zijn geweest als deze feiten vanaf het begin bekend waren geweest.

Voor wat betreft de rechten die men kan ontlenen aan een ingenomen standpunt, is de hoofdregel dat men op een ingenomen standpunt van de fiscus mag vertrouwen. Een ingenomen standpunt is afhankelijk van de voorgestelde situatie. Mocht in een later stadium blijken dat de feiten anders zijn, dan aanvankelijk bekend en gepresenteerd zijn, dan vindt een heroverweging plaats. Dit kan leiden tot een ander inzicht en besluit.

Het vooroverleg schort op zichzelf de premieheffing en invordering niet op. De inhoudingsplichtige maakt in eerste instantie zelf de keuze om wel of geen inhouding op het loon te verrichten. Als hij besluit om de loonheffing in te houden en later blijkt dat er geen inhouding nodig is, dan wordt de looninhouding teruggegeven. Als hij besluit om geen loonheffing in te houden, terwijl later blijkt dat die inhouding wel nodig is dan zal de inspecteur een naheffingsaanslag opleggen. Tegen deze naheffingsaanslag kan een bezwaarschrift worden ingediend hetgeen tot uitstel van betaling leidt..."

16. De Belastingdienst merkte het volgende op over verzoekers stellingen ten aanzien van het geval waarin naar verzoekers mening geen vooroverleg had plaatsgehad:

"...De heer (X; N.o.) verricht in NL werkzaamheden vanuit de BVBA van zijn zoon. Fiscaal is de BVBA de inhoudingsplichtige en doet dan ook maandelijks keurig aangifte voor -uitsluitend- de loonbelasting. Begin 2009 vraagt (verzoeker; N.o.) naar een verklaring omtrent de sociale zekerheidssituatie.

Formeel is dat niet aan ons maar aan de SVB of de RSVZ (zoals (verzoeker; N.o.) zeer wel weet), maar om duidelijkheid te krijgen is dit in april 2009 afgestemd met de SVB en later is dit ook nog in een afstemmingsoverleg (mei 2009) ter sprake gekomen. Probleem is dat het fiscale gedrag van belastingplichtige in België resp. in Nederland niet consistent is zodat de afstemming tussen SVB en RSVZ moeizaam verloopt.

Kortom, het zal voor (verzoeker; N.o.) ongetwijfeld niet waarneembaar zijn dat er iets gebeurt (bij gebrek aan resultaat) maar er is wel overleg. De lange duur van e.e.a. is niet in de laatste plaats te wijten aan het weinig consistente gedrag van hem en/of zijn cliënt en de onduidelijkheid omtrent het feitencomplex.

Aangezien de aangiften van zijn cliënt - d.w.z. zonder premies - nog steeds worden geaccepteerd, kan overleg met de SVB overigens nooit tot een gunstigere uitkomst leiden. En dat er wellicht (al te lang) onduidelijkheid bestaat omtrent het verzekerd zijn is niet iets wat binnen het competentiebereik van de inspecteur kan worden opgelost. Overleg met de SVB betekent immers niet dat de SVB op enige wijze gehouden is zich te conformeren aan de belastingdienst-standpunten!!..."

17. Verder liet de Belastingdienst weten dat de behandelend medewerker nog het volgende heeft gemeld:

"...Op 23 december 2009 heb ik een mail ontvangen van de SVB, inhoudende dat de heer (X; N.o.) inderdaad in Nederland verzekerd wordt geacht, conform al eerder was besproken tussen Belastingdienst en SVB.

In beroep heeft de rechtbank Amsterdam in een zitting van medio december geen aanleiding gevonden om de SVB op dit punt in het ongelijk te stellen. (aldus mededeling van de SVB)..."

18. Tot slot deelde de Belastingdienst nog het volgende mee:

"...Omdat ik graag in het bezit was van de (onder 17 bedoelde; N.o.) uitspraak van de rechtbank, is hierom bij de SVB verzocht.

Toegezegd is dat deze binnenkort met het inhoudelijk besluit van Kantoor Verzekeringen - SVB zou worden toegestuurd.

Begin maart is er weer een overleg tussen SVB en Belastingdienst en zal het voorgaande wel ter sprake komen.

Conclusie:

Uit voorgaande overzicht mag blijken dat er regelmatig contact heeft plaatsgevonden vanuit de Belastingdienst en SVB. Zowel in het voortraject alsmede in het natraject..."

II. Ten aanzien van het uitblijven van afhandeling van bezwaarschriften

Feiten

19. Verzoeker heeft aan de Belastingdienst in de loop van 2006 voor diverse van zijn cliënten gevraagd om als inhoudingsplichtige voor de loonbelasting te worden aangemerkt. Daarop heeft de inspecteur ingevolge de geldende systematiek loonheffingsnummers aan verzoeker toegekend. Daarmee is ook de verplichting voor verzoeker ontstaan om de desbetreffende aangiften te doen, waarvoor de inspecteur verzoeker dan ook heeft uitgenodigd.

20. Vervolgens heeft de Belastingdienst - bij het uitblijven van aangiften - ambtshalve naheffingaanslagen opgelegd. Daartegen heeft verzoeker bezwaarschriften voor de desbetreffende cliënten ingediend en wel op data gelegen tussen 26 juli 2007 en 16 januari 2009. Omdat per inhoudingsplichtige (cliënt van verzoeker) tegen elk tijdvak bezwaar is gemaakt gaat het om diverse bezwaarschriften en wel - ten tijde van de eerste reactie van de Belastingdienst op het door de Nationale ombudsman ingestelde onderzoek - om ongeveer 110 bezwaarschriften betreffende 7 verschillende inhoudingsplichtigen.

21. Bij de behandeling van de bezwaren heeft verzoeker de Belastingdienst laten weten dat het doen van aangiften om fiscaal-inhoudelijke en praktische redenen niet mogelijk is. Zo heeft hij naar voren gebracht dat specifieke coderingen ontbreken, coderingen waarnaar het aangifteprogramma vraagt. Verder heeft verzoeker gesteld dat de standpunten van diverse uitvoeringsorganisaties niet op elkaar afgestemd zijn en daarnaast dat fiscaal- en verzekeringstechnisch-inhoudelijke problemen het doen van de desbetreffende aangiften onmogelijk maken. De Belastingdienst is op de door verzoeker aangevoerde punten ingegaan en heeft hem "bij wijze van uitzondering en coulance" een alternatieve methode aangereikt om de aangiften te doen. Verzoeker heeft van dit aanbod geen gebruik gemaakt

22. Bij het uitblijven van overeenstemming heeft de Belastingdienst bij brief van 19 februari 2008 verzoeker de vooraankondiging gestuurd dat alle tot dat moment opgelegde aanslagen gehandhaafd zullen worden. Vervolgens heeft op 31 maart 2008 het gesprek als bedoeld onder I.1 plaatsgevonden, terwijl met toestemming van verzoeker de bezwaarbehandeling is aangehouden.

23. Nadat verzoeker was teruggekomen op zijn eerdere expliciete toestemming om de behandeling van de bezwaarschriften aan te houden, stuurde de Belastingdienst hem op 15 januari 2009 de onder I.3 bedoelde brief (bijlage II en III). In die brief deelde de

Belastingdienst verzoeker onder meer mee dat - nu verzoeker was teruggekomen op zijn toestemming tot aanhouding - een eerder en wel op 19 februari 2008 verzonden vooraankondiging van beschikking op bezwaar kon worden beschouwd als een op dat moment verzonden vooraankondiging en dat alle na die datum ingediende bezwaarschriften mede onderwerp worden geacht van die vooraankondiging. Daarbij gaf de Belastingdienst aan dat de mogelijkheid om ter zake gehoord te worden onverkort openstond en dat hij daarvoor een afspraak met de Belastingdienst kon maken. Voor het geval verzoeker zou willen afzien van dat recht, verzocht de Belastingdienst verzoeker dat schriftelijk kenbaar te maken. Daarop bleef een reactie van verzoeker uit.

24. Op 24 maart 2009 heeft verzoeker bij de rechtbank beroep ingesteld op grond van de stelling dat de Belastingdienst fictief heeft geweigerd om uitspraak op de desbetreffende bezwaarschriften te doen. Bij brief van 13 mei 2009 gaf de Belastingdienst de beslissing op de bezwaarschriften af.

Oordeel nationale ombudsman

I. Ten aanzien van het (niet) tijdig bieden van (on)voldoende duidelijkheid aan verzoeker over de fiscale en premie-verplichtingen.

25. Tijdens het onderzoek is - begrijpelijk gezien de context van de klachten - het nodige naar voren gebracht over andere aspecten dan de twee klachtonderdelen op zich.

Duidelijk is dat het verzoeker te doen is om het tijdig verkrijgen van duidelijkheid voor hem en zijn cliënten over rechten en plichten in fiscaal en sociaalverzekeringstechnisch opzicht. Duidelijk is ook dat gegeven de wettelijke systematiek zekerheden in dit opzicht pas achteraf - namelijk als de SVB de verklaring toepasselijke wetgeving heeft afgegeven - (kunnen) ontstaan.

26. Om aan de bezwaren tegen de onzekerheid zoveel mogelijk tegemoet te komen is er tussen de betrokken overheidsinstanties vooroverleg gecreëerd. De Belastingdienst heeft tijdens het onderzoek aangegeven op welke wijze - al langer - het noodzakelijke proces van beleidsafstemming tussen de diverse betrokken overheidsinstanties in Nederland is vorm gegeven. Verder is er binnen de Belastingdienst zelf voorzien in afstemming. Mits de in dat kader gemaakte afspraken worden nageleefd, hebben die instanties naar het oordeel van de Nationale ombudsman daarmee voldaan aan het vereiste van adequate organisatorische voorzieningen. Dat vereiste houdt in dat overheidsinstanties hun administratieve beheer en organisatorisch functioneren inrichten op een wijze die behoorlijke dienstverlening aan burgers verzekert.

27. Bovendien - en ook dat heeft de instemming van de Nationale ombudsman - is uit het onderzoek naar voren gekomen dat de Belastingdienst ten aanzien van de door verzoeker gestelde en geschetste problemen telkenmale een praktische/dienstverlenende opstelling

heeft gekozen, onder andere door toe te staan zogenaamde nul-aangiften te doen en de mogelijkheid te bieden individuele casus voor overleg/ afstemming aan te dragen.

28. Naar het oordeel van de Nationale ombudsman zou wel in strijd met genoemd vereiste worden gehandeld als er - zonder aanvullende maatregelen - desondanks, zoals de Belastingdienst aanvankelijk heeft meegedeeld, verschillen in standpunt tussen bijvoorbeeld die dienst en de SVB kunnen ontstaan als gevolg van het ten onrechte niet-afstemmen, daargelaten de mogelijkheid dat er sprake zou kunnen zijn van anders gepresenteerde feiten en omstandigheden. In de door verzoeker aangedragen casus waarin hij stelt dat er geen overleg heeft plaatsgehad, heeft de Belastingdienst naar het oordeel van de Nationale ombudsman overigens overtuigend aangegeven dat het tegendeel het geval is geweest. Derhalve is ook in dat geval niet in afwijking gehandeld van genoemd vereiste, ook niet als er in een enkel geval tijdelijk dubbele (in Nederland en België) premieheffing plaats zou vinden. In die situatie heeft de Belastingdienst namelijk bij herhaling de bereidheid uitgesproken met verzoeker tot een pragmatische oplossing te komen. Ook heeft de Belastingdienst duidelijk gemaakt dat waar betaald is uitgaande van de dga als werknemer en later blijkt dat dat niet het geval is, terugbetaling zal plaatsvinden.

29. Het feit dat overleg in dat geval en andere gevallen voor verzoeker en anderen niet waarneembaar waren/zijn doet aan het voorgaande niet af. Gelet op het door de Belastingdienst geschetste proces van beleidsafstemming ziet de Nationale ombudsman niet in dat er gegronde redenen zouden kunnen zijn om in elk individueel geval te gaan aangeven dat er overleg/afstemming heeft plaatsgehad. Overigens wil afstemming/overleg nog niet zeggen dat Belastingdienst en SVB te allen tijde exact hetzelfde standpunt moeten innemen: zoals de Belastingdienst naar verzoeker toe en ook in het onderzoek heeft duidelijk gemaakt hebben deze twee instanties elk een eigen verantwoordelijkheid waar het gaat om het kwalificeren van werkzaamheden in het licht van Verordening (EG) 1408/71.

30. Overigens is inmiddels de achterliggende problematiek - door de inwerkingtreding per 1 mei 2010 - van Verordening (EG) 883/2004, gewijzigd. Wordt onder de werking van die verordening een verklaring toepasselijke wetgeving afgegeven dan is die verklaring voor alle nationale instanties bepalend voor de verzekerings- en belastingplicht met de rechten die daar tegenover staan.

II. Ten aanzien van het gestelde uitblijven van het nakomen van een toezegging.

31. Het vereiste van rechtszekerheid houdt onder meer in dat overheidsinstanties gerechtvaardigde verwachtingen van burgers jegens die overheidsinstanties honoreren. Dat betekent onder meer dat een overheidsinstantie gehouden is een gedane toezegging na te komen en wel binnen een redelijke termijn.

32. In dit geval kan de vraag opkomen of er richting verzoeker en zijn cliënten sprake is geweest van een situatie waarin een eensluidend of eenduidig standpunt binnen de Belastingdienst afwezig was. In de aan verzoeker gerichte brief van 15 januari 2009 heeft de Belastingdienst namelijk gemotiveerd betoogd waarom dat niet gesteld kon en kan worden. Dat neemt echter niet weg dat de Belastingdienst eerder, en wel bij brief van 4 april 2008 de toezegging op schrift heeft gesteld dat kantoor Buitenland van die dienst naar verzoeker toe met een eenduidig standpunt zal komen voor die situaties waarin de SVB (nog) geen verklaring toepasselijke wetgeving heeft verstrekt. Op het moment dat verzoeker zich tot de Nationale ombudsman wendde (12 december 2008) waren er ruim 8 maanden verstreken sinds het moment waarop de Belastingdienst die toezegging op schrift had gesteld. Bij brief van 15 januari 2009 heeft de Belastingdienst die toezegging gestand gedaan.

33. Gelet op het belang dat verzoeker en zijn cliënten hebben bij de toegezegde eenheid van beleid acht de Nationale ombudsman het evident dat genoemde periode van verdere (want voordien kennelijk ook al bij verzoeker en zijn cliënten levende) onzekerheid over de inhoud van het desbetreffende beleid te lang is. In die zin wordt dan ook geconcludeerd dat de Belastingdienst de toezegging niet tijdig gestand heeft gedaan. In dat opzicht is er derhalve sprake geweest van handelen in strijd met genoemd vereiste en daarmee is de onderzochte gedraging niet behoorlijk.

III. Ten aanzien van het uitblijven van afhandeling van bezwaarschriften.

35. Het gaat om bezwaarschriften die vanaf juli 2007 aanhangig waren. Daarmee is, gelet op dit klachtonderdeel, de vraag aan de orde of gerekend vanaf dat moment de afhandeling van de desbetreffende bezwaarschriften per 13 mei 2009 in strijd is met het vereiste van voortvarendheid.

36. Onweersproken is dat de behandeling van de bezwaarschriften - overeenkomstig een tussen de Belastingdienst en verzoeker gemaakte afspraak - is aangehouden. In ieder geval tot het einde van de periode waarin van die aanhouding sprake was, kan vanzelfsprekend niet van strijd met het vereiste van voortvarendheid worden gesproken.

37. Nadat verzoeker was teruggekomen op zijn toestemming tot aanhouding heeft de Belastingdienst hem de brief van 15 januari 2009 gestuurd waarin onder meer werd meegedeeld dat hij kon aangegeven of hij (alsnog) gehoord wilde worden en waarbij hem verzocht werd schriftelijk van zich te laten horen als hij zou willen afzien van dat recht. Toen een reactie daarop geruime tijd was uitgebleven heeft de Belastingdienst op 13 mei 2009 uitspraak gedaan op de bezwaarschriften. Gelet op het een en ander valt niet in te zien dat de met het nemen van die beslissingen gemoeide tijd genoemd vereiste zou zijn geschonden. Derhalve is de gedraging behoorlijk.

## **Conclusie**

De klacht over de onderzochte gedraging van de Belastingdienst is:

- niet gegrond ten aanzien van het (niet) tijdig bieden van (on)voldoende duidelijkheid aan verzoeker over de fiscale en premie-verplichtingen;
- gegrond wegens handelen in strijd met het vereiste van rechtszekerheid ten aanzien van de termijn die gemoeid was met het nakomen van de toezegging;
- niet gegrond ten aanzien van het uitblijven van afhandeling van bezwaarschriften.

## Onderzoek

Op 12 december 2008 ontving de Nationale ombudsman een verzoekschrift van verzoeker uit België met een klacht over gedragingen van de Belastingdienst/Limburg

Naar deze gedragingen werd een onderzoek ingesteld.

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

Tijdens het onderzoek kregen de betrokkenen de gelegenheid op de door ieder van hen verstrekte inlichtingen en ingenomen standpunten te reageren.

Het resultaat van het onderzoek werd als verslag van bevindingen gestuurd aan betrokkenen. De reactie van verzoeker gaf geen aanleiding het verslag aan te vullen of te wijzigen. De reactie van de Belastingdienst leidde tot enkele wijzigingen/aanvullingen van het verslag.

## Achtergrond

I. VERORDENING (EEG) Nr. 1408/71 VAN DE RAAD van 14 juni 1971 betreffende de toepassing van de socialezekerheidsregelingen op werknemers en zelfstandigen, alsmede op hun gezinsleden, die zich binnen de Gemeenschap verplaatsen

Artikel 13

"1. Onder voorbehoud van de artikelen 14 quater en 14 septies zijn degenen opwie deze verordening van toepassing is, slechts aan de wetgeving van één enkele lidstaat onderworpen. De toe te passen wetgeving wordt overeenkomstig de bepalingen van deze titel vastgesteld.

2. Onder voorbehoud van de artikelen 14 tot en met 17:

a) is opdegene die ophet grondgebied van een Lid-Staat werkzaamheden in loondienst uitoefent, de wetgeving van die Staat van toepassing zelfs indien hij op het grondgebied

van een andere Lid- Staat woont of indien de zetel van de onderneming of het domicilie van de werkgever waarbij hij werkzaam is, zich bevindt op het grondgebied van een andere Lid-Staat..."

Artikel 14 quater

"Bijzondere regels voor personen die gelijktijdig werkzaamheden in loondienst en werkzaamheden anders dan in loondienst op het grondgebied van verschillende Lid-Staten uitoefenen.

Op degene die gelijktijdig werkzaamheden in loondienst en werkzaamheden anders dan in loondienst op het grondgebied van verschillende Lid-Staten uitoefent:

a) is, onder voorbehoud van het bepaalde onder b), de wetgeving van toepassing van de Lid-Staat op het grondgebied waarvan hij werkzaamheden in loondienst uitoefent of, wanneer hij dergelijke werkzaamheden op het grondgebied van twee of meer Lid-Staten uitoefent, de wetgeving die wordt vastgesteld overeenkomstig artikel 14, punt 2 of

punt 3;

b) zijn in de in bijlage VII genoemde gevallen van toepassing:

- de wetgeving van de Lid-Staat op het grondgebied waarvan hij werkzaamheden in loondienst uitoefent waarbij, wanneer hij dergelijke werkzaamheden op het grondgebied van twee of meer Lid-Staten uitoefent, deze wetgeving wordt vastgesteld overeenkomstig

artikel 14, punt 2 of punt 3, en

- de wetgeving van de Lid-Staat op het grondgebied waarvan hij werkzaamheden anders dan in loondienst uitoefent waarbij, wanneer hij dergelijke werkzaamheden op het grondgebied van twee of meer Lid-Staten uitoefent, deze wetgeving wordt vastgesteld overeenkomstig artikel 14 bis, punt 2, punt 3 of punt 4."

## II. WET LOONBELASTING 1964

Artikel 6

"1. Inhoudingsplichtige is:

(.....)

2. Wie niet in Nederland woont of gevestigd is, wordt slechts als inhoudingsplichtige beschouwd voor zover hij:



- a. in Nederland een vaste inrichting voor de uitoefening van zijn bedrijf, beroep of andere bezigheid of een in Nederland wonende of gevestigde vaste vertegenwoordiger heeft, dan wel
- b. een of meer personen in dienst heeft van wie het loon is onderworpen aan de inkomstenbelasting, met betrekking tot deze personen de loonadministratie in Nederland houdt en zich voor deze personen als inhoudingsplichtige bij de inspecteur heeft gemeld."

#### Bijlage

##### I. Weergave Belastingdienst achterliggende problematiek:

"...De problematiek waarop de klachten van (verzoeker; N.o.) betrekking hebben betreft het vaststellen van de toepasselijke sociale zekerheidswetgeving op grond van Verordening (EEG) nr. 1408/71 in een grensoverschrijdende situatie met België. Het gaat in de meeste gevallen om een directeur-groootaandeelhouder van een Belgische BVBA die als inwoner van België gelijktijdig werkzaamheden in België en Nederland verricht. Om te bepalen onder welk sociale zekerheidsstelsel iemand onder die omstandigheden op grond van de verordening valt, moet vastgesteld worden of sprake is van werkzaamheden in loondienst of van werkzaamheden als zelfstandige (anders dan in loondienst).

Of iemand werkzaamheden in loondienst of werkzaamheden als zelfstandige verricht wordt bepaald volgens de sociale zekerheidswetgeving van de lidstaat op het grondgebied waarvan de werkzaamheden worden uitgeoefend (arrest Hof van Justitie EG in de zaak De Jaeck). De werkzaamheden van een directeur-groootaandeelhouder worden in België aangemerkt als werkzaamheden als zelfstandige en in Nederland aangemerkt als werkzaamheden in loondienst. Art. 14 quater, onderdeel b, in combinatie met bijlage VII van de verordening bepaalt vervolgens dat betrokkene in die situatie zowel onder het Belgische als onder het Nederlandse sociale zekerheidsstelsel valt en dus ook onder beide stelsels rechten opbouwt.

Dubbele premieheffing wordt voorkomen door vermindering van het premie-inkomen met de inkomsten die toe te rekenen zijn aan de werkzaamheden in het andere land.

Over bovenstaande problematiek is in de loop der jaren tal van jurisprudentie verschenen. Dit was vervolgens verschillende keren aanleiding tot aanpassing van de bijlage op de verordening waarin Nederland kenbaar maakt wanneer sprake is van werkzaamheden in loondienst of van werkzaamheden als zelfstandige. Dat maakte het voor de praktijk uiteraard wat ingewikkelder om de regels toe te passen..."

##### II. Toelichting Belastingdienst op

"Bij de loonheffing is de rol van de Belastingdienst beperkt. De inhoudingsplichtige bepaalt zelf of een werknemer verzekerd is of niet. Heeft de inhoudingsplichtige twijfel of vragen

over het verzekerd zijn dan ligt het op de weg van inhoudingsplichtige om in contact te treden met de inspecteur voor overleg. De inspecteur loonheffing zal vervolgens tot een standpunt komen. Voorwaarde voor dat vooroverleg is onvoorwaardelijke en eenduidige weergave van de feiten.

Voor de gevallen waar geen vooroverleg heeft plaatsgevonden, betekent dat dat de inspecteur loonheffing geen standpunt heeft ingenomen over het verzekerd zijn.

Bij de inkomstenbelasting heeft de Belastingdienst een wat actievere rol. Als uitgangspunt geldt dat hij ervan mag uitgaan dat een aangifte juist is. Anderzijds heeft hij een wat actievere onderzoeksplicht. Zo kan hij bijvoorbeeld bij vragen over de aangifte onderzoek verrichten. Indien de inspecteur loonheffing niet tot een standpuntbepaling is gekomen, is de inspecteur inkomstenbelasting niet gebonden aan het standpunt in de aangifte loonheffing van de inhoudingsplichtige. Maar zelfs indien door de inspecteur loonheffing een standpunt is ingenomen, kan de inspecteur inkomstenbelasting tot een ander standpunt komen indien hem feiten bekend worden die ten tijde van de standpuntbepaling door de inspecteur loonheffing niet of redelijkerwijs niet bekend waren.

De aanslagregeling inkomstenbelasting vindt (uiterlijk) plaats binnen drie jaar na het tijdstip waarop de belastingschuld is ontstaan. De inkomstenbelastingschuld ontstaat na afloop van het kalenderjaar. Voor de loonheffing wordt aangifte en afdracht in het kalenderjaar gedaan. Voor de inkomstenbelasting vindt onderzoek naar de feiten dus achteraf plaats.

De verschillen in uitkomst liggen derhalve in het wettelijk systeem besloten. Overigens is er altijd de mogelijkheid om in het kader van vooroverleg ook voor de inhouding van loonbelasting/premie volksverzekeringen duidelijkheid te verkrijgen over de verzekeringssituatie. Eenduidigheid kan derhalve alleen worden bereikt door middel van vooroverleg..."

III. Vervolg van de brief van de Belastingdienst van 15 januari 2009 aan verzoeker:

"In algemene zin is het goed om vooraf nadrukkelijk vast te stellen dat het vertrekpunt toepassing van de Nederlandse wetgeving is. Het gaat dan met name om:

- de hoofdstukken I en II van de Wet op de Loonbelasting 1964 (verder: Wet LB);
- artikel 6, eerste lid, van de AOW en de daarmee vergelijkbare bepalingen in de andere volksverzekeringswetten;
- de hoofdstukken II en III van de Wet financiering sociale verzekeringen (Wfsv), de artikelen 2, 41 tot en met 43 en 49 van de Zorgverzekeringswet (Zvw) en de relevante bepalingen van de werknemersverzekeringswetten.

Kort gezegd komt het er op neer dat voor een inhoudingsplichtige de verplichting ontstaat om loonbelasting en premie volksverzekeringen in te houden en af te dragen, zodra iemand in Nederland als werknemer in de zin van de Wet LB werkzaamheden verricht. Dit kan alleen anders zijn als artikel 6 Wet LB ontheffing van de inhoudingsplicht biedt. Deze situatie laat ik hier verder buiten beschouwing.

Daarnaast dient in voorkomend geval inhouding en afdracht plaats te vinden van premies werknemersverzekeringen en de inkomensafhankelijke bijdrage Zorgverzekeringswet (Zvw) indien respectievelijk sprake is van een werkgever als bedoeld in de Wfsv of een inhoudingsplichtige als bedoeld in artikel 1, aanhef en onderdeel I, van de Zvw.

Inhouding en afdracht dient achterwege te blijven als dat in strijd is met algemeen verbindende verdragsbepalingen dan wel met het gemeenschapsrecht (zie ook artikel 94 Grondwet).

Voor de belastingheffing zal daar in de regel sprake van zijn indien op grond van het van toepassing zijnde belastingverdrag de heffingsbevoegdheid over de genoten arbeidsbeloning niet toekomt aan Nederland maar aan de andere verdragsluitende staat.

Voor de premie- en bijdrageheffing zal ik mij hierna beperken tot situaties die onder de werkingssfeer van het gemeenschapsrecht vallen, met name Verordening (EEG) nr. 1408/71 (hierna: de verordening).

Indien sprake is van een niet-inwoner die beroepswerkzaamheden in loondienst verricht in Nederland zal de inspecteur er - indien hij omtrent het in Nederland verrichten van beroepswerkzaamheden geen andere mening is toegedaan - primair van uitgaan dat het recht om over deze inkomsten belasting te heffen toekomt aan Nederland (het werkland) en daarnaast dat ingevolge artikel 13, eerste lid en tweede lid, aanhef en onderdeel a, van de verordening uitsluitend de Nederlandse sociale zekerheids-wetgeving van toepassing is.

Indien naar het oordeel van de belanghebbende het recht om belasting te heffen niet aan Nederland toekomt en/of de Nederlandse socialezekerheidswetgeving niet van toepassing is ligt het in voorkomend geval primair op de weg van de belanghebbende om te bewijzen dat een of meerdere inhoudingen en afdrachten achterwege dienen te blijven. Hij is immers degene die iets stelt en is daarnaast degene die alle relevante feiten kent en bescheiden kan overleggen die zijn stelling kunnen ondersteunen en de juistheid daarvan kunnen bevestigen.

Indien belanghebbende aan zijn bewijslast voldoet door middel van het overleggen van een E101-verklaring waarin (impliciet) wordt aangegeven dat gedurende een bepaalde periode niet de Nederlandse wetgeving van toepassing is (geweest) maar die van een andere staat, dan dienen de inspecteur en de belastingrechter dit uiteraard te respecteren.

Dit is slechts anders indien het orgaan dat de E101-verklaring heeft afgegeven deze alsnog intrekt of ongeldig verklaart (zie o.a. HvJ EG arresten 'Fitz

William' en 'Herbosch Kiere' en Besluit nr. 181 van de Administratieve Commissie van de EG van 13 december 2000).

Een E101-verklaring is overigens geen constitutief vereiste om in voorkomend geval toepassing van de Nederlandse socialezekerheidswetgeving achterwege te kunnen laten. Het al dan niet van toepassing zijn van voornoemde wetgeving is immers met name afhankelijk van de feitelijke situatie zoals die zich in een bepaald geval voordoet. Met het uitgangspunt voor de inspecteur dat de Nederlandse wet- en regelgeving moet worden toegepast, ligt het bij belanghebbende om de feiten die tot het achterwege laten daarvan zouden moeten te stellen en aannemelijk te maken. Het formulier E101 is daarbij instrumenteel en kan uiteraard bij uitstek als bewijsmiddel fungeren.

Indien na afloop van het desbetreffende kalenderjaar mocht blijken dat ten onrechte loonbelasting en/of premie volksverzekering is geheven kan dit (op verzoek) worden rechtgetrokken door middel van een aanslag inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen. De bij wijze van inhouding en afdracht geheven belasting en premie is immers een voorheffing die met het op aanslag verschuldigde bedrag wordt verrekend (zie de artikelen 9.2 en 9.4 Wet inkomstenbelasting 2001).

Indien niet aannemelijk dan wel onzeker is dat over een bepaald loontijdvak bepaalde inhoudingen en afdrachten achterwege kunnen blijven, dient onverkort de nationale wet- en regelgeving te worden toegepast. Uiteraard staat het de belanghebbende vrij de inspecteur te verzoeken inhouding en afdracht achterwege te mogen laten, waarbij zoals al meermalen aangegeven, de bewijslast bij belanghebbende ligt.

Samenvattend:

- er is een verklaring toepasselijke wetgeving van het bevoegde orgaan.

In dat geval zal de Belastingdienst het standpunt van het bevoegde orgaan volgen en afhankelijk van de inhoud al dan niet tot premieheffing overgaan. Mocht de Belastingdienst het om enigerlei reden niet eens zijn met het standpunt van het verbindingsorgaan, dan zal door tussenkomst van de SVB naar een oplossing worden gezocht. Naar ik veronderstel ten overvloede merk ik op dat daarbij wordt gehandeld op de wijze zoals omschreven in voornoemd Besluit nr. 181.

- enige verklaring van zijde van het bevoegde orgaan ontbreekt.

De Inspecteur zal de verzekeringsplicht materieel beoordelen en afhankelijk van de uitkomst ervan al dan niet tot premieheffing overgaan. Dit wordt pas anders als belanghebbende feiten stelt en aannemelijk maakt, die tot het achterwege laten van heffing

zouden moeten leiden, bijvoorbeeld door het alsnog overleggen van een door het daartoe bevoegde orgaan afgegeven verklaring toepasselijke wetgeving. Dit alles laat onverlet, de bevoegdheid van de Inspecteur om op enig moment -bij het langdurig uitblijven van een verklaring- alsnog af te zien van premieheffing.

Met name dit laatste lijkt grondslag te zijn voor uw grief inzake het ontbreken van een eensluidend standpunt. Anders dan u ben ik evenwel van mening dat dit geen kwestie is van afwijkende of andersluidende standpunten binnen de Belastingdienst maar een gevolg van de (grote) verschillen in heffingsmoment tussen enerzijds de loonheffingen en anderzijds de inkomstenbelasting.

Het lijkt mij volkomen duidelijk en alleszins redelijk dat de overweging ten aanzien van het wel of niet heffen van premie over het lopende aangiftetijdvak van de loonheffingen een andere moet zijn dan de overweging ten aanzien van het wel of niet heffen van premie over een - bijvoorbeeld - drie jaar terugliggend aangiftetijdvak inkomstenbelasting. Zou na ommekomst van een dergelijke termijn nog geen verklaring verkregen zijn, is het niet onredelijk om het premierisico naar de Belastingdienst/SVB te verleggen en bij de aanslagregeling af te zien van heffing.

Het standpunt van (naam medewerker Belastingdienst ; N.o.) -dat de afwezigheid van een verklaring van het bevoegde orgaan de heffing van premie in de weg staat- is te interpreteren in het licht van het vorenstaande en kan géén absolute werking worden toegerekend. Elke andere uitleg zou de verklaring bovendien een constitutief karakter geven, hetgeen zoals eerder betoogd niet de bedoeling is.

Aangifte bij het ontbreken van een verklaring toepasselijke wetgeving

Reeds herhaaldelijk heb ik u er op gewezen dat een aangifte Loonheffingen, waarbij u de premiegrondslag vermeldt als ware sprake van een verzekering in Nederland en het premiebedrag op nul stelt voor mij in eerste aanleg acceptabel is. Ook is het mogelijk om zowel premiegrondslag als premiebedragen op nul te stellen. Dit is niet te kwalificeren als onjuiste aangifte. Bovendien heb ik u toestemming verleend om vooralsnog schriftelijk aangifte te doen. Aan elk bezwaar dat u zou kunnen hebben tegen digitale aangifte lijkt mij dan ook voldoende tegemoetgekomen.

Anders dan u ben ik dan ook van mening dat ik de inhoudingsplichtige het niet doen van aangifte - waardoor ook het fiscale deel aan het zicht onttrokken wordt - kan verwijten.

Arbeid in Nederland

Met betrekking tot de door u gememoreerde problemen die zouden voortvloeien uit het standpunt van de SVB dat arbeid in Nederland bewezen moeten worden kan ik uiteraard geen stelling nemen. Het betreft een (toetsings)bevoegdheid van de SVB waar de Inspecteur niet in kan treden.

Evident is, dat er wel sprake is van een verschil in benadering. Voor de Loonheffingen hoeft u het verrichten van arbeid in Nederland niet aannemelijk te maken of te bewijzen, behoudens situaties waarin de inspecteur twijfels heeft ten aanzien van het feitelijk verrichten en/(of, aanvulling N.o.) de omvang van de werkzaamheden in Nederland. Uw aangifte doet u immers “stellig en zonder voorbehoud” en dat is voor de Loonheffingen in de regel voldoende om tot heffing te komen (zowel loonbelasting als socialezekerheidspremies/bijdragen).

Onderworpenheid aan de Loonbelasting en toepasselijke sociale wetgeving

In diverse brieven komt u op dit thema te spreken en stelt u dat er op dit vlak onduidelijkheid zou bestaan. Vandaar in het kort nogmaals mijn standpunt.

Voor de onderworpenheid aan de Loonbelasting moet sprake zijn van een werknemer die in privaat- of publiekrechtelijke dienstbetrekking staat tot een inhoudingsplichtige (artikel 2, 1e lid Wet LB 1964).

Het wel of niet zijn van werknemer in de zin van de Wet LB 1964 wordt dus bepaald door de aanwezigheid van een privaatrechtelijke dienstbetrekking én een inhoudingsplichtige (het publiekrechtelijke begrip van dienstbetrekking is in dit verband niet relevant en laat ik verder buiten beschouwing).

Privaatrechtelijk wordt de dienstbetrekking gedefinieerd door de elementen gezag, loon en persoonlijke arbeid. Is er géén sprake van persoonlijke arbeid of van loon, kan er in privaatrechtelijke zin dus ook geen dienstbetrekking bestaan.

Voor de concrete grensoverschrijdende situatie: een persoon die géén arbeid in Nederland verricht of voor die arbeid niet beloond wordt is in beginsel dus niet onderworpen aan de loonbelasting.

In artikel 4 Wet LB 1964 wordt de arbeidsverhouding van een aanmerkelijk belanghouder evenwel als fictieve dienstbetrekking aangemerkt. Voor de aanmerkelijk belanghouder zijn de privaatrechtelijk bepaalde kenmerken van de dienstbetrekking dan ook niet meer van belang, in die zin dat gezag aanwezig wordt geacht, loon zonodig fictief wordt gesteld (denk aan de loonbepaling van artikel 12a Wet LB 1964) en arbeid ook voor de Wet LB 1964 een eerste vereiste is.

De aanmerkelijk belanghouder van een Belgische rechtspersoon, die in Nederland arbeid verricht wordt dan ook onderworpen aan de loonbelasting op het moment dat de betreffende Belgische rechtspersoon als inhoudingsplichtige kan worden aangemerkt. Een van de wettelijke grondslagen daarvoor is artikel 6, 2e lid, sub b Wet LB (de vrijwillige inhoudingsplicht).

Bij een vrijwillige inhoudingsplicht voor de Belgische rechtspersoon zal de Inspecteur bij zijn materiële toetsing in eerste aanleg concluderen tot onderworpenheid aan de loonbelasting en bijgevolg tot verzekeringsplicht in Nederland. Dit standpunt wordt getoetst aan de hand van de in de aangifte vermelde feiten en omstandigheden.

Op het moment dat de SVB anders beslist - en zoals eerder gesteld, past de Inspecteur geen oordeel bij de door de SVB gehanteerde criteria of bewijslastverdeling - zijn de eventuele inmiddels betaalde premies onverschuldigd en zullen deze worden teruggestort of verrekend.

Uw stelling, dat de SVB tot verzekeringsplicht zou moeten besluiten zodra de Belastingdienst onderworpenheid aan de loonbelasting stelt, onderschrijf ik overigens niet. De bijlage VI bij de Verordening 1408/171 behelst voor zover hier van belang immers alleen een kwalificatieregel (onderworpen aan de loonbelasting, dan is

de arbeid te kwalificeren als arbeid in loondienst) en geen aanwijsregel.

De aanwijsregels zijn te vinden in de artikelen 13 tot en met 17 van de verordening. Voorwaarde voor de toepasselijkheid van het in de onderhavige situatie met name van belang zijnde artikel 14 quater is dat sprake moet zijn van zgn. ongelijksoortige arbeid in twee of meer lidstaten. Het is aan de bevoegde organen om te beoordelen of van een dergelijke situatie sprake is, waarbij de Nederlandse autoriteiten dienen te bepalen of in Nederland bepaalde werkzaamheden als bedoeld in Titel II van de verordening worden/zijn verricht en - zo ja - hoe deze kwalificeren (zie ook HvJ EG arrest De Jaeck).

Met u ben ik van mening dat dit er toe kan leiden dat er op het moment dat het inkomen wordt genoten geen absolute zekerheid bestaat omtrent de toepasselijkheid van de Nederlandse socialezekerheidswetgeving. Dit is evenwel inherent aan een aangiftebelasting, waarbij de inhoudingsplichtige zelf beoordeelt of sprake is van belasting- of verzekeringsplicht. En zoals bij herhaling aangegeven ben ik bereid om in situaties waarin dit tot dubbele heffing zou leiden, met u tot een -tijdelijke- pragmatische oplossing te komen. Overigens ligt het op de weg van de belanghebbende om zich onverwijld en indien mogelijk voorafgaand aan het moment waarop hij gebruik gaat maken van het vrije verkeer voor werknemers in verbinding te stellen met het orgaan dat bevoegd is een verklaring toepasselijke wetgeving af te geven. Daardoor kan een periode van onzekerheid omtrent de toepasselijke socialezekerheidswetgeving worden voorkomen of in de tijd worden beperkt, zie Titel III van Verordening (EEG) nr. 574/72.

Minimumduur van arbeid in Nederland verricht

Uw interpretatie van ons telefoongesprek dat voor de belastingheffing een minimumduur van arbeid in Nederland zou bestaan, kan niet anders dan op een misverstand berusten. Ik heb proberen aan te geven dat de minimumduur zoals gehanteerd in de sociale zekerheid

van gemiddeld 2 uur per week voor de Inspecteur een goed aangrijpingspunt is om de toepasselijkheid van de bepalingen omtrent de nagenoeg geheel buiten Nederland vervulde dienstbetrekking (artikel 2, 4e en 5e lid Wet LB) bespreekbaar te maken c.q. te beoordelen.

Daarmee is noch gezegd dat de 2-uurgrens voor de Loonheffingen geldt, noch dat er voor de Inkomstenbelasting enige ondergrens zou gelden.

Loonnorm

Uw stelling dat de bewijslast voor het (fictief) inkomen van een aanmerkelijk belanghouder bij de Inspecteur ligt is onjuist. Artikel 12a Wet LB behelst een wetsfictie ter bepaling van het inkomen en alleen als de Inspecteur een hoger inkomen wenst te hanteren valt hem de bewijslast toe.

Fictief loon behoort tot het premie-inkomen voor de Volksverzekeringen en het bijdrage-inkomen Zvw, (zie artikel 8 Wfsv en artikel 43 Zvw). Overigens heeft Nederland m.i. onder het belastingverdrag met België uit 2001 tevens het heffingsrecht over fictief loon. Zie onder meer artikel 3, paragraaf 2 Verdrag 2001.

Beslissing / verklaring omtrent tijdvakken van onderworpenheid aan de Loonbelasting

Aangezien de Nederlandse fiscale wetgeving geen voor bezwaar en beroep vatbare beschikking in dit kader kent, kan ik uw daartoe strekkend verzoek niet honoreren. Beschikkingen als door u gevraagd kunnen in het gesloten systeem van rechtsmiddelen alleen worden afgegeven indien de wet daarin voorziet (zie artikel 26 Algemene Wet Rijksbelastingen in relatie tot artikel 7:1 Algemene Wet Bestuursrecht en diverse schakelbepalingen waardoor de AWR van toepassing wordt bij premie- en bijdrageheffing).

Wel ben ik bereid een verklaring af te geven, met vermelding van alle tijdvakken waarop sprake is (geweest) van onderworpenheid aan de Loonbelasting. Het zal duidelijk zijn dat de verklaring enkel kan zien op tijdvakken waarvoor door de inhoudingsplichtige "stellig en zonder voorbehoud" is verklaard dat er arbeid in Nederland is verricht en er loon is genoten dat onderworpen is aan de Inkomstenbelasting.

Anders ontbreekt immers de wettelijke titel voor de vrijwillige inhoudingsplicht en kan geen sprake zijn van onderworpenheid aan de loonbelasting.

Aangezien ik tot op heden geen aangifte Loonheffingen van u heb mogen ontvangen, kan ik een dergelijke verklaring vooralsnog evenmin verstrekken..."