



Rapport

Datum: 3 augustus 1999
Rapportnummer: 1999/342

KLACHT Op 16 februari 1999 ontving de Nationale ombudsman een verzoekschrift van de heer B. te Almancil (Portugal), met een klacht over een gedraging van Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland. Naar deze gedraging, die wordt aangemerkt als een gedraging van de Minister van Financiën, werd een onderzoek ingesteld. Op grond van de door verzoeker verstrekte gegevens werd de klacht als volgt geformuleerd:

Verzoeker heeft op 27 mei 1998 bij de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland (de Belastingdienst) een verzoek ingediend om vergoeding van de door hem gemaakte adviseurskosten in de bezwaarfase met betrekking tot de aan hem opgelegde aanslag inkomstenbelasting 1993. Hij klaagt erover dat de Belastingdienst op 5 juli 1998 afwijzend heeft beslist op dit verzoek. ACHTERGROND

1. **Besluit buitenwerkingstelling buitenlandtarief** (Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 3 februari 1998, nr. DB98/431) "1. **Inleiding** De Hoge Raad heeft in 1997 kort na elkaar twee arresten gewezen over het 25%-tarief voor buitenlandse belastingplichtigen, opgenomen in artikel 20b van de Wet op de loonbelasting 1964 (hierna: de Wet LB 1964) en in artikel 53b van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 (hierna: de Wet IB 1964). In HR 28 mei 1997, nr. 28 946, *BNB 1997/279c** besliste de Hoge Raad dat toepassing van dit tarief ten aanzien van ondernemers in strijd komt met het EG-Verdrag. HR 2 juli 1997, nr. 29 360, *BNB 289c**, bevat een vergelijkbare beslissing voor werknemers. 2 **Gevolgen van de arresten** In antwoord op vragen van de Tweede-Kamerlid B.M. de Vries is aangegeven dat de arresten aanleiding geven het 25%-tarief voor het gehele bereik van de genoemde bepalingen te laten vervallen. De vragen en antwoorden zijn als bijlage bij dit Besluit gevoegd. Een wijziging van de genoemde bepalingen is in voorbereiding. Vooruitlopend daarop keur ik voor zoveel nodig goed dat de artikelen 20b van de Wet LB 1964 en artikel 53b van de Wet IB 1964 niet meer worden toegepast. 3 **Ingangsdatum** Arresten van de Hoge Raad hebben gevolgen voor aanslagen of inhoudingen die op de datum van het arrest nog niet onherroepelijk vaststonden. Uit praktische overwegingen stem ik ermee in dat een tegemoetkoming wordt verleend in alle gevallen waarin de aanslag/inhouding op 28 mei 1997 nog niet onherroepelijk vaststond." 2. **Cursus Belastingrecht, Gouda Quint-Deventer, IB Hoofdstuk III d.2., blz. 31-32:** "In het *Besluit van 3 februari 1998, nr. DB98/431, V-N 1998/748*, heeft de staatssecretaris, vooruitlopend op een wijziging van art. 53b dat het 25%-tarief voorschrijft, bepaald dat dit artikel met ingang van 28 mei 1997 niet meer zal worden toegepast. Vanaf die datum hebben derhalve ook buitenlandse belastingplichtigen die minder dan 90% van hun wereldinkomen uit Nederlandse bron genieten, recht op toepassing van het lage eerste-schijftarief van art. 53a. De beslissing van de staatssecretaris volgde op de arresten *HR 28 mei 1997, nr. 28 946, BNB 1997/279 (...)* en *HR 2 juli 1997, nr. 29 360, BNB 1997/289 (...)* waarin het effect van de fundamentele vrijheidsbepalingen van de artikelen 48 en 52. EG Verdrag aan de orde was. Het eerste arrest betrof een in België woonachtige directeur-groootaandeelhouder van een Nederlandse BV die voor zijn binnenlandse inkomen belast werd naar het 25%-tarief van art. 53b. De Hoge Raad besliste, met inachtneming van het arrest van het *EG Hof van*

Justitie, 27 juni 1996, zaak C-107/94 (Asscher), BNB 1996/350, dat art. 52 EG Verdrag zich ertegen verzet dat Nederland een inwoner van een andere EU-lidstaat die in Nederland ondernemingsactiviteiten ontplooit, tegen een hoger i.b.-tarief wordt belast dan inwoners van Nederland. Overigens merkte het EG Hof de heer Asscher voor toepassing van het EG Verdrag als ondernemer aan (en paste derhalve in plaats van art. 48 (werknemers) EG Verdrag art. 52 (ondernemers) toe). Het Hof gaf in dit verband aan dat art. 48 en art. 52 EG Verdrag op dezelfde beginselen zijn gebaseerd. Dit maakt het voor de Hoge Raad eenvoudig in zijn kort daarna gewezen arrest van 2 juli 1997 (zie boven), dat handelde over een in België woonachtige werknemer die zijn dienstbetrekking in Nederland uitoefende, te oordelen dat art. 53b ook wat werknemers betreft ongeoorloofd discrimineert.

3. Volgens vaste jurisprudentie van de Hoge Raad (zie NCB/Staat; VN 1993/2202 en Aharchi/Bedrijfsvereniging; NJ 1997, 164) is ingeval van een door de rechter vernietigd besluit op een bezwaarschrift sprake van een onrechtmatige daad, die voor rekening komt van het betreffende bestuursorgaan. Ingevolge deze jurisprudentie komen in zo'n geval ook kosten die zijn gemaakt in de aan het beroep voorafgaande bezwaarfase voor vergoeding in aanmerking (zie in gelijke zin rapport 98/562 van 17 december 1998 van de Nationale ombudsman). In zijn arrest van 20 februari 1998 (Broeder/Staat; VN 1998/1225) heeft de Hoge Raad beslist dat in bepaalde gevallen (aan de orde was een onjuiste wetsuitleg) ook gehoudenheid kan bestaan tot vergoeding van kosten die zijn gemaakt in een bezwaarfase die niet wordt gevolgd door beroep op de rechter.

4. Mededeling verzoeken om vergoeding van kosten gemaakt in bezwaarfase (Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 10 juni 1998, nr. AFZ98/1467M):

"Uit het arrest van de Hoge Raad van 20 februari 1998 volgt dat indien de Belastingdienst een beschikking in de bezwaarfase herziet, het van de feiten en omstandigheden van het geval afhangt of er sprake is van een onrechtmatige daad. Bij een onjuiste uitleg van de wet is naar het oordeel van de Hoge Raad in ieder geval sprake van een onrechtmatige daad, welke tot schadevergoeding verplicht. Mij is gebleken dat belastingplichtigen naar aanleiding van het arrest van de Hoge Raad van 20 februari 1998, verzoeken om vergoeding van de kosten die zijn gemaakt in de bezwaarfase. Het arrest van de Hoge Raad heeft echter betrekking op aanslagen die de inspecteur in 1991 heeft herzien. Met ingang van 1 januari 1994 is het Besluit proceskosten fiscale procedures (BPF) in werking getreden. Dit besluit voorziet in een forfaitaire vergoeding voor de kosten die zijn gemaakt in de beroeps- en cassatiefase en niet in een vergoeding voor de kosten die zijn gemaakt in de bezwaarfase. Tijdens de parlementaire behandeling van het BPF en van het wetsvoorstel Algemene wet bestuursrecht is opgemerkt dat vergoeding van de kosten die zijn gemaakt in de bezwaarfase slechts in bijzondere omstandigheden zou dienen plaats te vinden. De bezwaarschriftprocedure is gericht op een bestuurlijke heroverweging van een besluit en op herstel van gemaakte fouten. Verzoeken om vergoeding van de kosten die zijn gemaakt in de bezwaarfase dienen derhalve te worden afgewezen. Dit geldt eveneens indien na 1 januari 1994 een bezwaar geheel of gedeeltelijk is toegewezen en de bezwaarfase niet is gevolgd door een beroepsfase."

5. Brief Staatssecretaris van Financiën van 9 april 1999 (nr. AFZ99/534; gepubliceerd in V-N 1999/19.6, blz. 1698) De Staatssecretaris van Financiën kondigde in een brief aan de Nationale ombudsman een aanpassing aan van het beleid inzake vergoeding van in bezwaar gemaakte kosten:

"...deel ik u mede dat ik voornemens ben om het besluit van 10 juni 1998, nr. AFZ98/1467M, aan te passen en mogelijk te maken dat de Belastingdienst in gevallen waarin zij ernstig onzorgvuldig heeft gehandeld zal overgaan tot vergoeding van de in de bezwaarfase gemaakte kosten. Ik ben voornemens deze regeling te laten gelden voor alle voorprocedures, dus ook in gevallen waarin geen beroep bij de belastingrechter is ingesteld. Voor de situaties waarin geen sprake is van ernstig onzorgvuldig handelen van de Belastingdienst vindt deze regeling geen toepassing..." Het Besluit van 10 juni 1998 is nog niet aangepast. ONDERZOEK In het kader van het onderzoek werd de Belastingdienst verzocht op de klacht te reageren en een afschrift toe te sturen van de stukken die op de klacht betrekking hebben. Daarnaast werd de Staatssecretaris van Financiën gelegenheid geboden om commentaar op de klacht te geven. Deze maakte van deze gelegenheid geen gebruik. Het resultaat van het onderzoek werd als verslag van bevindingen gestuurd aan betrokkenen. De reacties van verzoeker en de Belastingdienst gaven aanleiding het verslag aan te vullen. BEVINDINGEN De bevindingen van het onderzoek luiden als volgt:

A. FEITEN

1. Verzoeker woont in Portugal en is niet verzekerd voor de volksverzekeringen. Verzoeker had op 13 april 1995 een persoonlijk onderhoud met een medewerker van de Belastingdienst. Dit gesprek had onder meer betrekking op het op verzoeker van toepassing zijnde tarief voor de inkomstenbelasting. Op 17 april 1995 zond verzoeker aan de Belastingdienst een door hem opgesteld verslag van genoemde onderhoud. In dit verslag is onder meer opgenomen:

2. Het lage tarief van de 1ste schijf. (...)

. is van mening dat (de gedachtengang van de Belastingdienst; N.o.) niet correct is en deelde mede dat hij in het IB-biljet zal invullen dat hij wel onder de 90% regeling valt, dat de belastingdienst als B. geen gelijk heeft dit maar moet corrigeren en moet aanslaan volgens het hoge tarief en tariefgroep 2 en dat B. op zijn beurt hiertegen weer in beroep zal gaan. De hr K. deelde mede dat B. in ieder geval in beroep moet gaan want zoals de hr W. (medewerker van de Belastingdienst; N.o.) B. reeds had meegedeeld, is de recente uitspraak omtrent discriminatie voor het Europese Hof van dien aard dat op die grond B., na zijn beroep, wel in het lage tarief zal worden ingedeeld."

2. Bij brief van 2 mei 1995 deelde de Belastingdienst verzoeker met betrekking tot de weergave van het persoonlijk onderhoud op 13 april 1995 onder meer het volgende mee: "...Indeling in tariefgroep (IB) De buitenlandse belastingplichtige wordt in principe in tariefgroep 2 (basisaftrek) ingedeeld. Op grond van de ministeriële resolutie van 28 december 1989 (herdruk 11 maart 1991) nr. DB89/2184 (de "90% resolutie), kan de buitenlandse belastingplichtige die voldoet aan de eis dat 'het onzuiver wereldinkomen gedurende de periode van buitenlandse belastingplicht voor ten minste 90% in Nederland

daadwerkelijk onderworpen is aan de heffing van loon- en/of inkomstenbelasting' (in een andere tariefgroep worden geplaatst; N.o.) Er ontstond een discussie over 'wereldinkomen', met name of hier ook niet in Nederland belastbare inkomensbestanddelen toe behoren. Ik deelde u mede, zoals ook in genoemde resolutie staat, dat onder onzuiver wereldinkomen wordt verstaan 'het onzuiver inkomen dat u zou hebben genoten zo u binnenlands belastingplichtige zou zijn geweest.'

3. Lage tarief in eerste schijf Ook hier dient de buitenlandse belastingplichtige aan een 90% eis te voldoen. Deze eis is in artikel 53a van de Wet op de Inkomstenbelasting 1964 vastgelegd. Aangevoerd dient te worden dat uw wereld inkomen geheel of nagenoeg geheel (90%) bestaat uit belastbaar binnenlands inkomen. Met u werd gediscussieerd over de volgens u bestaande discrepantie tussen de voorwaarden voor de verkrijging van het lage tarief in de loonbelasting en de voorwaarden in de inkomstenbelasting. Tevens werd gediscussieerd over welke inkomens bestanddelen tot het wereldinkomen worden gerekend. Hiervoor verwijs ik naar hetgeen ik hierover opmerkte met betrekking tot punt 2. 'indeling in tariefgroep (IB)'. Ik maakte u erop attent dat momenteel een procedure wordt gevoerd voor het Europese Hof van Justitie over de vraag of het Nederlandse 'buitenlandtarief' (25% belastingheffing in de eerste schijf) als ongeoorloofde (en daarmee verboden) discriminatie moet worden beschouwd. Ik adviseerde u dan ook op grond van dit feit, binnen 6 weken na dagtekening van de aanslag, een bezwaarschrift hiertegen in te dienen, zodat bij een voor u gunstige beslissing in deze, u alsnog in aanmerking komt voor het laag tarief in de eerste schijf..." De Belastingdienst legde met dagtekening 31 juli 1995 aan verzoeker de aanslag inkomstenbelasting 1993 op. De aanslag werd opgelegd met toepassing van het 25%-tarief over de eerste schijf van de belastbare som.

3. Bij brief van 31 augustus 1995 maakte verzoekers gemachtigde namens verzoeker bezwaar tegen de aanslag inkomstenbelasting 1993:

"...Het bezwaar heeft betrekking op de toepassing van het 25%-tarief over de eerste schijf van de belastbare som over 1993. Ter motivering van dit bezwaar dient het navolgende. Naar mijn mening is toepassing van het 25%-tarief in strijd met art. 26 IVBPR, art. 7 en art. 48 EG-verdrag. Toepassing van het 25%-tarief houdt een ongeoorloofde discriminatie in naar woonplaats in samenhang met inkomen. Ik verwijs in dit verband naar de vragen welke de Hoge Raad, zoals u bekend, heeft voorgelegd aan het Europese Hof van Justitie wegens het vermeende discriminatoire karakter van het 25%-tarief voor buitenlanders (...). U heeft hiervan melding gemaakt in uw brief (aan verzoeker; N.o.), waarbij u tevens heeft toegezegd het arrest van de Hoge Raad (c.q. de antwoorden van het Hof van Justitie) te zullen afwachten, alvorens uitspraak te doen op het bezwaarschrift. Conclusie Op grond van het voorgaande ben ik van mening dat over de eerste schijf niet meer dan 13% belasting kan worden geheven (het algemene tarief van art. 53a Wet IB 1964) en dient de aanslag derhalve verminderd te worden met f 5.192..." De behandeling van het bezwaar werd aangehouden in afwachting van de uitspraak van de Hoge Raad.

4. Op 19 januari 1997 liet verzoeker de Belastingdienst per fax het volgende weten: "...Zoals bij Uw belastingdienst bekend is, heb ik nog 2 "hangende" aanslagen met bezwaarschriften lopen. De bezwaarschriften zijn gedeeltelijk rechtstreeks, namens mij,

(...), ingediend, en gedeeltelijk van mij uit verzonden. 1. IB 1993 (zie annex1) Op een bezwaarschrift dd 31.08.1995 heeft de belastingdienst geantwoord op 15.09.95, dat binnen 3 maanden uitspraak verwacht kon worden..."zo niet mogelijk, dan ontvangt U bericht". Dat was het laatste bericht hierover. Ik neem aan dat dankzij het Schumacher arrest nu het lage tarief van 13% ipv 25 kan worden toegepast alsmede tariefgroep 3 ipv tariefgroep 2 en dit brengt mij tot de volgende berekening:

Inkomen 1993 = 73.831 Belast. vrije voet = 11.850 Belastbaar bedrag 61.981 13% van 43.267 = 5.625 50% van 18.714 = 9.357 Totaal I.B. 14.982 Er was berekend 23.213 terug te betalen 8.231

2. IB 1994 ..."

5. Bij faxbericht van 2 november 1997 berichtte verzoeker de Belastingdienst:

"...Voor de goede orde sluit ik nogmaals mijn fax aan U hierbij in die ik U op 19 januari 1997 toegestuurd heb en waarop door de belastingdienst tot op heden in het geheel niet gereageerd is, noch heb ik de respectievelijke bedragen plus rente ontvangen. Ik kan me voorstellen, dat zolang er geen uitspraak is van de Hoge Raad, de belastingdienst mijn twee bezwaarschriften nog wilde aanhouden, maar de Hoge Raad heeft in Juli reeds een uitspraak gedaan, dat geen discriminerende regels mogen worden toegepast en voor mij o.a. het lage tarief in de 1ste schijf van toepassing is. Ik zou het derhalve zeer op prijs stellen indien nu p.o. de twee bedragen in mijn fax van 19.01.1997 naar mijn rekening (...) kunnen worden overgemaakt..."

6. De Belastingdienst reageerde hierop met een brief van 5 november 1997:

"...Naar aanleiding van uw fax-bericht van 2 november 1997 deel ik u mede dat in opdracht van de Staatssecretaris van Financiën nog geen uitspraak op uw bezwaarschriften mag worden gedaan. In uw fax verwijst u naar een uitspraak van de Hoge Raad inzake de toepassing van het laag tarief. Ik merk op dat het Ministerie zich nog over deze uitspraak beraadt, aangezien de uitspraak van de Hoge Raad betrekking had op een ondernemer. Daarnaast werd er nog een uitspraak gedaan van een belastingplichtige met inkomsten uit tegenwoordige dienstbetrekking. Nadat het Ministerie nadere richtlijnen heeft gegeven zullen de bezwaarschriften worden afgedaan. Als u reeds thans een (afwijzende) uitspraak wenst verzoek ik u mij dit mede te delen..."

7. Bij brief van 19 februari 1998 deelde de Belastingdienst verzoeker het volgende mee:

"...Zeer onlangs heeft de staatssecretaris van Financiën bepaald dat het laag tarief voor alle buitenlands belastingplichtigen van toepassing is voor zover het aanslagen betreffen welke op 28 mei 1997 nog niet onherroepelijk vaststaan. Ik ben voornemens de aanslagen over het jaar 1993 en 1994 te herzien en het laag tarief toe te passen..."

8. De Belastingdienst deelde verzoeker met betrekking tot zijn bezwaarschrift tegen de aanslag inkomstenbelasting 1993 bij brief van 19 maart 1998 het volgende mee:

"...Op 1 september 1995 ontving ik uw brief waarin u bezwaar maakt tegen de aanslag inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen 1993, (...), dagtekening van het aanslagbiljet 31 juli 1995. Samenvatting van uw bezwaar Bezwaar tegen de toepassing van het 25% tarief later aangevuld met verzoek om indeling in tariefgroep 3 en aftrek van buitengewone lasten. Beoordeling van uw bezwaar Ik ben van mening dat de aanslag

gedeeltelijk juist is. (...) Beslissing op uw bezwaar Ik kom gedeeltelijk tegemoet aan uw bezwaar. (...)"

9. Op 27 mei 1998 verzocht verzoeker de Belastingdienst om de door hem in verband met het bezwaarschrift tegen de aanslag inkomstenbelasting 1993 gemaakte adviseurskosten aan hem te vergoeden:

"...Ik heb nog een laatste punt over deze langlopende affaire en dat is dat ik op advies van de hr K. tijdens ons gesprek in Heerlen op 03.05.1993, contact heb opgenomen met (...) Belastingadviseurs in Den Bosch. Dit heeft geleid tot een door hen ingediend bezwaarschrift dd 31.08.1995 tot verlaging van het tarief in de 1ste schijf op grond van discriminatie, een bezwaar dat U met Uw brief dd 19.03.98 heeft toegewezen. Ik heb via de media van de hr Oosting, onze Ombudsman, vernomen dat het correct is dat de belastingdienst de kosten vergoedt die gemaakt worden naar aanleiding van bezwaarschriften, die worden toegewezen. Ik kan niet alle kosten opvoeren maar U weet dat er veel tijd is gestoken in deze zaak. Ik wil mij daarom beperken tot de rekening die ik van (verzoekers gemachtigde; N.o.) heb ontvangen en betaald ivm het samenstellen van hun brief mbt discriminatie. Ik zou U willen verzoeken deze f 2.135,- over te willen maken naar mijn rekening (...)" Bij zijn verzoek was een (niet nader gespecificeerde) declaratie gevoegd van zijn belastingadviseur ad f 2.135 ter zake van "honorarium voor de door u verrichte fiscale werkzaamheden en adviezen, waaronder begrepen divers telefonisch overleg, bespreking d.d. 24 augustus 1995, brief d.d. 25 september 1995 en bezwaarschrift d.d. 31 augustus 1995".

10. Bij brief van 15 juli 1998 wees de Belastingdienst verzoekers verzoek om vergoeding van de door hem in de bezwaarfase gemaakte adviseurskosten af:

"...Voor wat betreft de vergoeding van de kosten die zijn gemaakt in de bezwaarfase merk ik het volgende op. Het arrest van de Hoge Raad van 20 februari 1998, waarop u het verzoek om een kostenvergoeding baseert, heeft betrekking op aanslagen die voor 1 januari 1994 door de inspecteur zijn herzien. In uw situatie is de aanslag na deze datum verminderd en is het Besluit proceskosten fiscale procedures (hierna: BPF) van toepassing. Tijdens de parlementaire behandeling van het BPF is van de zijde van de bewindslieden opgemerkt dat de in het BPF geregelde proceskostenvergoeding niet beoogt, en ook niet moet beogen, een volledige vergoeding te zijn en dat de kostenveroordeling, naar algemeen erkend is in het civiele recht, niet bedoeld is als volledige schadevergoeding. Verder wijs ik u op de parlementaire behandeling van het wetsvoorstel Algemene wet bestuursrecht (wetsvoorstel 22 495), waar een en andermaal is gezegd dat de vergoeding van de kosten die zijn gemaakt in de bezwaarfase slechts in bijzondere omstandigheden zou dienen plaats te vinden. De bezwaarschriftprocedure is gericht op een bestuurlijke heroverweging van een besluit en derhalve ook op herstel van gemaakte fouten. Tijdens de parlementaire behandeling van het BPF is opgemerkt dat het niet juist werd gevonden voor het belastingrecht op dit punt een afwijkende regeling te treffen. Gelet hierop heb ik geen aanleiding om u een tegemoetkoming voor de kosten die zijn gemaakt in de bezwaarfase te geven. Van bijzondere omstandigheden die een ander standpunt zouden rechtvaardigen is in het onderhavige geval geen sprake..."

. STANDPUNT VERZOEKER Voor het standpunt van verzoeker wordt verwezen naar de klachtsamenvatting onder **KLACHT**. C. STANDPUNT BELASTINGDIENST De Belastingdienst reageerde als volgt op verzoekers klacht:

"...Belanghebbende geeft in zijn brief te kennen dat hij zich niet kan verenigen met het feit dat aan hem geen schadevergoeding wordt verleend m.b.t. aan hem in rekening gebrachte adviseurswerkzaamheden, verschuldigd voor het indienen van een bezwaarschrift gericht tegen de aanslag inkomstenbelasting over het jaar 1993. Belanghebbende heeft met dagtekening 31 juli 1995 de aanslag inkomstenbelasting ontvangen over het jaar 1993. Hij is niet verzekerd voor de volksverzekeringen, en zijn gehele onzuivere wereldinkomen is niet (voor ten minste 90%; N.o.) daadwerkelijk onderworpen aan de Nederlandse loon en/of inkomstenbelasting. De aanslag is derhalve conform de toen geldende wet en regelgeving met toepassing van het 25% tarief opgelegd. Alvorens de aanslag is opgelegd, is belanghebbende in kennis gesteld van een lopende procedure inzake het 25% tarief. (...) Bij brief van 31 augustus 1995 (...) is door de gemachtigde (...) een bezwaarschrift ingediend. Hierin is verwezen naar een procedure bij de Hoge Raad alsmede bij het Europese Hof van Justitie. Geconcludeerd is dat de eerste schijf het laag tarief (13%) diende te worden toegepast. (...) Vervolgens werd de afhandeling van het bezwaar aangehouden. Op 19 januari 1997 (...) heeft belanghebbende per fax verzocht om de aanslag over de jaren 1993 en 1994 af te handelen onder toepassing van het laag tarief, alsmede voor het jaar 1993 toepassing van tariefgroep 3, en m.b.t. het jaar 1994 toepassing van tariefgroep 3, alsmede een aftrek buitengewone lasten ten bedrage van f 4408,=. (...) De fax van 19 januari is bij het bezwaar over het jaar 1994 gevoegd. Belanghebbende is hiervan niet in kennis gesteld. Vervolgens heeft belanghebbende bij fax van 2 november 1997 (...) onder bijvoeging van zijn fax van 19 januari 1997 gevraagd de bezwaarschriften over de jaren 1993 en 1994 af te handelen. Op 5 november 1997 (...) is aan belanghebbende medegedeeld dat afhandeling nog niet mogelijk was. Er is weliswaar een arrest van de Hoge Raad, doch de staatssecretaris heeft aangegeven dat in gevallen gelijk aan die van belanghebbende afdoening diende te worden aangehouden. Bij besluit van 4 februari 1998 is uiteindelijk beslist dat het 25% tarief voor alle buiten- landse belastingplichtigen vervalft. Vorenstaande is van toepassing voor alle aanslagen cq. inhoudingen welke op 28 mei 1997 nog niet onherroepelijk vaststonden. Op 19 februari 1998 is belanghebbende hiervan in kennis gesteld, en is hem medegedeeld dat de aanslagen over de jaren 1993 en 1994 op basis van het laag tarief worden aangepast, doch dat toepassing van tariefgroep 3 en aftrek buitengewone lasten niet kan worden verleend. (...). Bij brief van 27 mei 1998 (...), welke op mijn eenheid is ontvangen op 18 juni 1998, is door belanghebbende een verzoek ingediend om in aanmerking te komen voor een vergoeding van de kosten die door (verzoekers gemachtigde; N.o.) in rekening zijn gebracht i.v.m. voor belanghebbende verrichte werkzaamheden aangaande discriminatie (gelet op de hoogte van de rekening lijkt mij dat hierin ook zijn begrepen telefonische besprekingen m.b.t. de tariefgroepindeling en aftrek van buitengewone lasten (...)).

. a.v. deze brief is belanghebbende medegedeeld dat het verzoek zal worden

aangehouden in afwachting van nadere richtlijnen. Vervolgens is op het verzoek van belanghebbende bij brief van 15 juli 1998 afwijzend beslist. Deze afwijzing is conform het door de staatssecretaris uitgevaardigde beleid in deze. Uit voorgaande kan naar mijn mening worden geconcludeerd dat de eenheid BPOB correct heeft gehandeld, waardoor naar mijn mening ook geen vergoeding dient te worden verleend op grond van de toezegging van de staatssecretaris van 9 april 1999 het besluit van 10 juni 1998 inzake het vergoeden van proceskosten in de bezwaarfase aan te passen in die situaties dat de Belastingdienst ernstig onzorgvuldig heeft gehandeld (zie **ACHTERGROND**; onder 4; N.o.)..." BEOORDELING

1. Verzoeker diende op 27 mei 1998 bij de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland (de Belastingdienst) een verzoek in om vergoeding van de door hem gemaakte adviseurskosten in de bezwaarfase met betrekking tot de aan hem opgelegde aanslag inkomstenbelasting 1993. Hij klaagt erover dat de Belastingdienst op 15 juli 1998 op dit verzoek afwijzend heeft beslist.
2. Ten aanzien van de geclaimde adviseurskosten is van belang dat in dit geval geen sprake is van vernietiging door de rechter van aan verzoeker gerichte beschikkingen van de Belastingdienst, zodat niet reeds uit dien hoofde aanspraak op schadevergoeding is ontstaan (zie

Achtergrond

, onder 3).

3. De Belastingdienst stelt zich op het standpunt dat de aanslag inkomstenbelasting 1993 overeenkomstig de toen geldende wet en regelgeving was opgelegd met toepassing van het (hoge) 25%-tarief (het zogenoemde buitenlandtarief). Volgens de Belastingdienst is er geen sprake geweest van ernstig onzorgvuldig handelen aan de zijde van de Belastingdienst.

4. Door verzoeker is niet gesteld noch is daarvan tijdens het onderzoek door de Nationale ombudsman gebleken dat het opleggen in 1995 aan verzoeker van de aanslag inkomstenbelasting 1993 met toepassing van het buitenlandtarief in strijd was met de toen geldende en op verzoekers situatie van toepassing zijnde belastingwetgeving. Voorafgaande aan het opleggen van de bewuste aanslag kwam in een gesprek tussen de Belastingdienst en verzoeker aan de orde dat op dat moment een procedure aanhangig was bij het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen over de vraag of het buitenlandtarief als ongeoorloofde (en daarmee verboden) discriminatie moest worden beschouwd. In het door verzoekers gemachtigde ingediende bezwaarschrift tegen de aanslag werd gesteld dat het buitenlandtarief een ongeoorloofde discriminatie inhield en werd verwezen naar de procedure bij het Hof. Verzoeker werd door de Belastingdienst meegedeeld dat de behandeling van zijn bezwaarschrift zou worden aangehouden in afwachting van de uitkomst van bovengenoemde procedure.

5. In zijn arresten van 28 mei respectievelijk 2 juli 1997 oordeelde de Hoge Raad, dat toepassing van het buitenlandtarief leidde tot ongeoorloofde discriminatie (zie

Achtergrond

onder 2.) Naar aanleiding van deze arresten besloot de Staatssecretaris van Financiën dat het buitenlandtarief met terugwerkende kracht buiten werking werd gesteld met betrekking tot alle aanslagen en inhoudingen die op 28 mei 1997 nog niet onherroepelijk vaststonden (Besluit van 3 februari 1998; zie

Achtergrond

, onder 1). Op 19 februari 1998 deelde de Belastingdienst verzoeker mee dat de aanslag inkomstenbelasting 1993 op basis van het lage tarief zou worden aangepast. Op 19 maart 1998 berichtte de Belastingdienst verzoeker dat hij tegemoet kwam aan verzoekers bezwaar, voor zover dit zag op de toepassing van het buitenlandtarief.

6. Gezien de hierboven beschreven feiten en omstandigheden kan met betrekking tot de aanslagregeling over 1993 niet worden gesproken van verzuim aan de zijde van de Belastingdienst, zodanig dat er reden is voor een kostenvergoeding. De aanslag inkomstenbelasting 1993 werd immers door de Belastingdienst overeenkomstig de op dat moment van toepassing zijnde belastingwetgeving opgelegd, met verzoeker werd door de Belastingdienst gesproken over de lopende procedure bij het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen en kort na publicatie van het Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 3 februari 1998 ontving verzoeker van de Belastingdienst een beslissing op zijn bezwaarschrift.

7. Het voorgaande in aanmerking genomen, kan dan ook niet worden gezegd dat de Belastingdienst niet in redelijkheid kon komen tot zijn afwijzende beslissing op het verzoek om toekenning van vergoeding van de door verzoeker gemaakte kosten in de bezwaarfase met betrekking tot de aanslag inkomstenbelasting 1993. De onderzochte gedraging is behoorlijk. CONCLUSIE De klacht over de onderzochte gedraging van belastingdienst/Particulieren/ Ondernemingen buitenland, die wordt aangemerkt als een gedraging van de Minister van Financiën, is niet gegrond.