



Rapport

Datum: 22 september 1999
Rapportnummer: 1999/410

Klacht

Op 19 maart 1999 ontving de Nationale ombudsman een verzoekschrift van de heer S. te Barcelona (Spanje), ingediend door de heer Sc. te Leidschendam, met een klacht over een gedraging van de Staatssecretaris van Financiën. Naar deze gedraging werd een onderzoek ingesteld. Op grond van de namens verzoeker verstrekte gegevens werd de klacht als volgt geformuleerd:

Verzoeker klaagt erover dat de Staatssecretaris van Financiën zijn verzoek om teruggaaf van (teveel) ingehouden loonbelasting over 1991 en 1992 heeft afgewezen.

Achtergrond

1. G.W.B. van Westen, *Cursus Belastingrecht (Loonbelasting) "...Hoofdstuk III Tarief 3.1. Het tarief loonbelasting. (...) Buitenlandse belastingplichtigen (...)* Voor in het buitenland wonende werknemers, die uitsluitend belastingplichtig zijn en dus niet onder de volksverzekeringen vallen en die minder dan 90% van hun inkomen in Nederland verdienen, gold tot eind 1998 in principe voor de eerste tariefschijf een tarief van 25%. Dit afzonderlijke buitenlanderstarief is per 1 januari 1999 officieel afgeschaft, nadat het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen naar aanleiding van prejudiciële vragen van de Hoge Raad had geoordeeld dat dit aparte buitenlanderstarief in strijd was met het EEG-verdrag. In dit zogenoemde Asscher-arrest *HvJ EG 27 juni 1996, nr. C-107/94, BNB 1996/350 (...)*, was sprake van een belastingplichtige die, wonend in België, zowel in België als in Nederland directeur van een besloten vennootschap was. Op grond van artikel 52 van het EEG-verdrag kwam het Hof van Justitie tot de conclusie dat er geen objectieve rechtvaardiging is om een hoger inkomstenbelastingtarief toe te passen dan het tarief dat wordt toegepast op ingezetenen. De omstandigheid dat de belastingplichtige ingevolge de bepalingen van de EG-Verordening 1408/71 is aangesloten bij het stelsel van sociale zekerheid in België (de woonstaat) en in Nederland dus geen premies voor de werknemersverzekeringen betaalde is in dit verband irrelevant. Het vervolg-arrest op het Asscher-arrest van het *HvJ* is te vinden in *HR 28 mei 1997, nr. 28 946, BNB 1997/279 (...)*. Zie ook *HR 2 juli 1997, nr. 29 360, BNB 1997/289 (...)*. De Staatssecretaris van Financiën had in eerste instantie door middel van een *Persbericht van 23 december 1997, V-N 1998, blz. 186* aangegeven dat het 25% tarief alleen buiten toepassing wordt gelaten voor werknemers en zelfstandigen in de Europese Unie. In *het Besluit van 12 november 1997, nr. AFP97/288, V-N 1997, blz 4383* had de Staatssecretaris al eerder aangegeven dat het zojuist genoemde Asscher-arrest alleen ziet op werknemers en ondernemers, zodat het 25% tarief nog onverkort van toepassing was op andere groepen van buitenlandse belastingplichtigen, zoals de AOW-gerechtigden. Met het *Besluit van 3 februari 1998, nr. DB98/431, V-N 1998/8:17., blz. 748* was aan een deel van deze verwarring een einde gemaakt; goedgekeurd werd, dat het buiten werking stellen van het buitenlandstarief terugwerkende kracht heeft en geldt voor alle aanslagen, die op 28 mei 1997 nog

openstonden..." Bedoeld buitenlanderstarief is opgenomen in artikel 20b van de **Wet op de loonbelasting 1964** (Wet van 16 december 1964, Stb. 521) zoals dat gold tot eind 1998.

2.

In de toelichting bij de aangiftebiljetten 1996 en 1997 voor buitenlands belastingplichtigen is informatie verstrekt over de (lopende) procedure(s) over de vraag of het buitenlanderstarief van 25% niet in strijd is met het Europese recht cq de consequenties daarvan.

3.

Het Ministerie van Financiën (Centrale Directie Voorlichting) maakte op 23 december 1997 met een persbericht (nr. 97/204) de antwoorden van de Staatssecretaris van Financiën kenbaar op vragen van het lid van de Tweede Kamer der Staten-Generaal B.M. de Vries over het Asscher-arrest. Bedoelde persbericht luidt als volgt:

"...Vragen:

1. Op welke termijn verwacht u de Nederlandse belastingwetgeving in overeenstemming te brengen met de arresten HvJEG 27 juni 1996, BNB 1996/350 en HR 28 mei 1997, BNB 1997/297 (Asscher) en HR 2 juli 1997, BNB 1997/289? In antwoord op mondelinge vragen van het lid B.M. de Vries zegt u nog te studeren op het Asscher-arrest. Hoeveel weken denkt u nog nodig te hebben voor de reactie op het zgn. <<Asscher-arrest>>? 2. Acht u het juist dat inspecteurs intussen het 25%-tarief in de loon- en inkomstenbelasting blijven toepassen, ook in die gevallen waarin dat blijkens de in vraag 1 bedoelde arresten in strijd is met het EG-recht? 3. Hebt u inspecteurs nog steeds geïnstrueerd het 25%-tarief te blijven toepassen? Zo neen, gaat u maatregelen treffen om een zodanige toepassing tegen te gaan? 4. Bent u van oordeel dat bij de totstandkoming en verdediging van fiscale wetsvoorstellen door de regering de naleving van EG-recht tot op heden voldoende is gewaarborgd? 5. Zo ja, hoe is het dan mogelijk dat de Nederlandse belastingwetgeving in de zaak Asscher alsmede in de zaak Leur-Bloem op belangrijke onderdelen onverenigbaar is verklaard met het gemeenschapsrecht, terwijl bij de parlementaire behandeling van deze wetsvoorstellen de naleving van het EG-recht uitdrukkelijk aan de orde is geweest, en de regering toen verklaarde dat van strijd met gemeenschapsrecht geen sprake was? 6. Zo neen, welke maatregelen zal de regering dan nemen om tot betere waarborgen te komen? ANTWOORDEN:

1, 2 en 3. Zoals ik heb aangegeven in punt 8 van het nader rapport betreffende het Belastingplan 1998, blijft het 25%-tarief conform de arresten van het Hof van Justitie EG en van de Hoge Raad buiten toepassing voor werknemers en zelfstandigen in de Europese Unie. Gegeven dit arrest en mede uit het oogpunt van uniformiteit en praktische uitvoerbaarheid vind ik het evenwel wenselijk de toepassing van het 25%-tarief voor het gehele bereik van de desbetreffende bepaling te laten vervallen. De noodzakelijke wetgeving daartoe wordt voorbereid. 4, 5 en 6. Bij de voorbereiding van wetsvoorstellen wordt systematisch aandacht besteed aan de verschillende aspecten van EG-recht, zoals staatssteunaspecten, technische voorschriften en de jurisprudentie van het HvJ EG op het terrein van het vrije verkeer. Zoals bekend is de jurisprudentie van het HvJ EG op het terrein van de directe belastingen echter nog niet in alle opzichten uitgekristalliseerd.

Daardoor kunnen uitspraken lidstaten voor verrassingen stellen. Over de interpretatie en toepassing van het Gemeenschapsrecht bestaat vaak grote onduidelijkheid. Voorts zij opgemerkt dat een steeds verdere verdieping van de interne markt in wetgeving en jurisprudentie plaatsvindt, waardoor de jurisprudentie van het HvJ EG op het terrein van de interne markt een dynamisch karakter heeft. Het een en ander heeft tot gevolg dat een uitspraak over de verenigbaarheid van een regeling met het Gemeenschapsrecht altijd moet worden gezien in het licht van de stand van de ontwikkelingen in het Gemeenschapsrecht op dat moment..." **4. Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 3 februari 1998 (DB 98/431):**

"...**1. Inleiding**De Hoge Raad heeft in 1997 kort na elkaar twee arresten gewezen over het 25%-tarief voor buitenlandse belastingplichtigen, opgenomen in artikel 20b van de Wet op de loonbelasting 1964 (hierna: de Wet LB 1964) en in artikel 53b van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 (hierna: de Wet IB 1964). In HR 28 mei 1997, nr. 28 946, BNB 1997/279 besliste de Hoge Raad dat toepassing van dit tarief ten aanzien van ondernemers in strijd komt met het EG-Verdrag. HR 2 juli 1997, nr. 29 360, BNB 289, bevat een vergelijkbare beslissing voor werknemers. **2. Gevolgen van de arresten**In antwoord op vragen van het Tweede-Kamerlid B.M. de Vries is aangegeven dat de arresten aanleiding geven het 25%-tarief voor het gehele bereik van de genoemde bepalingen te laten vervallen. De vragen en antwoorden zijn als bijlage bij dit Besluit gevoegd. Een wijziging van de genoemde bepalingen is in voorbereiding. Vooruitlopend daarop keur ik voor zoveel nodig goed dat de artikelen 20b van de Wet LB 1964 en artikel 53b van de Wet IB 1964 niet meer worden toegepast. **3. Ingangsdatum**Arresten van de Hoge Raad hebben gevolgen voor aanslagen of inhoudingen die op de datum van het arrest nog niet onherroepelijk vaststonden. Uit praktische overwegingen stem ik ermee in dat een tegemoetkoming wordt verleend in alle gevallen waarin de aanslag/inhouding op 28 mei 1997 nog niet onherroepelijk vaststond..."

5. Wet op de inkomstenbelasting 1964

(Wet van 16 december 1994, Stb. 519) Artikel 64 zoals dat geldt vanaf het belasting jaar 1997:

"1. Een aanslag wordt niet vastgesteld en verrekening van voorheffingen blijft achterwege, tenzij:

a. de verschuldigde belasting de gezamenlijke voorheffingen met meer dan f 405 te boven gaat; b. (...) c. de belastingplichtige binnen een bij ministeriële regeling te stellen termijn aangifte heeft gedaan.

2. In het geval, bedoeld in het eerste lid, onderdeel c., wordt indien de gezamenlijke voorheffingen de verschuldigde belasting met niet meer dan f 26 te boven gaan, de aanslag vastgesteld op nihil en blijft verrekening van voorheffingen achterwege..."

6. Algemene wet inzake rijksbelastingen

(Wet van 2 juli 1959, Stb. 301) Artikel 24:

"Hij die bezwaar heeft tegen het bedrag dat als belasting, hetzij door hem op aangifte is voldaan of afgedragen, hetzij door een inhoudingsplichtige van hem is ingehouden, kan een bezwaarschrift indienen bij de inspecteur." Tot en met het jaar 1993 was de

bezwaartermijn twee maanden. Per 1 januari 1994 is deze termijn in verband met de inwerkingtreding van de Algemene wet bestuursrecht (Wet van 4 juni 1992, Stb. 315) zes weken. Artikel 63:

"Onze Minister is bevoegd voor bepaalde gevallen of groepen van gevallen tegemoet te komen aan onbillijkheden van overwegende aard, welke zich bij de toepassing van de belastingwet mochten voordoen." Artikel 65:

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

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

7. Indiening en verwerking van T-biljetten (Resolutie van de Staatssecretaris van 25 maart 1991, DB91/72) "...1. Met ingang van 1 januari 1991 is de termijn voor het inleveren van T-biljetten gesteld op drie jaren na afloop van het betreffende kalenderjaar. (...) Hardheidsclausule

6. Met betrekking tot te laat ingediende aangiftebiljetten keur ik, met toepassing van artikel 63 AWR (de zgn. hardheidsclausule), goed dat inspecteurs van de Belastingdienst onder de hierna volgende voorwaarden eveneens een aanslag opleggen:

- het aangiftebiljet is ingeleverd na het verstrijken van de termijn van drie jaar maar binnen vijf jaar na afloop van het desbetreffende kalenderjaar; en - het terug te geven bedrag van de gezamenlijke voorheffingen bedraagt per jaar f 1000 of meer. Voldoet het aangiftebiljet niet aan de hiervoor genoemde voorwaarden dan besluit de inspecteur geen aanslag op te leggen. Artikel 63 AWR geeft mij de bevoegdheid om tegemoet te komen aan onbillijkheden van overwegende aard, welke zich bij de toepassing van de belastingwetten mochten voordoen. Zoals uit het voorgaande blijkt is de grens voor gevallen waarin een dergelijke onbillijkheid aanwezig wordt geacht bepaald op f 1000 en een termijn van vijf jaar. Verzoeken om toepassing van de hardheidsclausule omdat men niet voldoet aan voormelde voorwaarden, geven mij dan ook geen aanleiding een verdergaande tegemoetkoming te verlenen. (...)

10. Is echter, als gevolg van een (al dan niet bewuste) onjuiste invulling van de loonbelastingverklaring meer loonbelasting(/premie volksverzekeringen) ingehouden dan op grond van de wettelijke bepalingen mogelijk was geweest, dan is sprake van te veel ingehouden loonbelasting. In dat geval behoeft de belastingplichtige geen T-biljet in te dienen, maar kan bezwaar gemaakt worden tegen de te veel ingehouden loonbelasting/premie volksverzekeringen (art. 24 AWR). Wanneer in dit geval de termijn voor indiening van bezwaar tegen de inhouding wordt overschreden, dan is de (Resolutie van de Staatssecretaris van Financiën van 25 maart 1991, nr. DB89/735 (zie onder **8.**); N.o.) uiteraard wel van toepassing..."

8. Voorschriften inzake het ambtshalve verlenen van verminderingen of teruggaven (Resolutie van de Staatssecretaris van Financiën van 25 maart 1991, nr. DB89/735) "**§ 1. Inleiding**

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

1.2. In de hieronder opgenomen nieuwe voorschriften is de termijn waarbinnen de belasting- of inhoudingsplichtige aanspraak kan maken op het ambtshalve verlenen van vermindering of teruggaaf van belasting afgestemd op de termijn waarbinnen op de voet van de artikelen 16, derde en vierde lid, en 20, derde lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen te weinig geheven belasting kan worden nagevorderd, onderscheidenlijk nageheven (...) Daarbij is mede overwogen dat rechtsvorderingen ter zake van geldschulden ten laste van het Rijk na vijf jaren verjaren. De termijn waarbinnen ambtshalve vermindering of teruggaaf wordt verleend is voor gevallen, waarin er sprake is van een redelijkerwijs kenbare vergissing, verlengd met vijf jaren (§ 7)

1.4. In deze aanschrijving is een in beginsel uitputtende regeling gegeven van de gevallen, waarin ambtshalve vermindering of teruggaaf van belasting wordt verleend. (...)

1.5. Er kunnen zich situaties voordoen waarin de inspecteur moet afwijken van de in deze aanschrijving opgenomen regeling. Het gaat daarbij om de volgende gevallen:

(...) b. Met betrekking tot bepaalde verzoeken om vermindering of teruggaaf van belasting daaronder voor zoveel nodig begrepen aangiften waaruit een vermindering of teruggaaf van belasting voortvloeit zijn bijzondere regelingen getroffen. Bijzondere regelingen in de zожuist bedoelde zin zijn *onder meer*:

- de regeling inzake te laat ingediende T-biljetten (aanschrijving van 25 maart 1991, nr. DB 91/72); (...) In gevallen waarin een bijzondere regeling geldt blijft toepassing van de in deze aanschrijving opgenomen regeling achterwege. **§ 2. Reikwijdte en definities** (...)

2.2. Voor de toepassing van deze aanschrijving wordt verstaan onder:

(...) b. *de vijf-jaarstermijn*: de termijn waarbinnen op de voet van de artikelen 16, derde lid en vierde lid en 20, derde lid van de Algemene wet inzake rijksbelastingen de te weinig nageheven belasting kan worden nagevorderd, onderscheidenlijk nageheven; (...) **§ 3.**

Gevallen waarin ambtshalve vermindering of teruggaaf wordt verleend 3.1. Indien wegens het te laat indienen van een bezwaarschrift of een in de wet voorzien verzoekschrift dan wel om andere reden van formele aard de reclamant of de verzoeker niet ontvankelijk is in zijn bezwaar of verzoek, verleent de inspecteur bij de uitspraak waarin de niet-ontvankelijkheid wordt uitgesproken, ambtshalve de vermindering of teruggaaf waarvoor de reclamant of de verzoeker redelijkerwijs in aanmerking komt. Het vorenstaande vindt niet alleen toepassing in situaties waarin een te hoge aanslag is opgelegd, maar ook in gevallen waarin de belasting op het wettelijk juiste bedrag is vastgesteld, maar waarin een verzoek zo dat verzoek zou zijn gedaan op het in de wet voorgeschreven moment of binnen de in de wet voorgeschreven termijn tot vermindering of teruggaaf van belasting zou hebben geleid. (...)

3.2. In andere gevallen dan die, welke zijn genoemd in § 3.1, verleent de inspecteur ambtshalve de vermindering of teruggaaf waarvoor de belanghebbende redelijkerwijs in

aanmerking komt indien:

a. de belanghebbende een verzoekschrift strekkende tot vermindering of teruggaaf van belasting indient, of b. enig feit de conclusie rechtvaardigt dat een belastingaanslag tot een te hoog bedrag is vastgesteld. (...) **§ 4. Uitzonderingen** 4.1. Het bepaalde in § 3 vindt geen toepassing indien:

(...) b. ten tijde van het ontvangen van het bezwaarschrift of het verzoekschrift dan wel op het tijdstip, waarop het in § 3.2, onderdeel b bedoelde feit ter kennis van de inspecteur komt, de vijfjaarstermijn is verstreken (...) **§ 7. Termijnverlenging** 7.1. Indien ten tijde van het ontvangen van het bezwaarschrift of het verzoekschrift dan wel op het tijdstip waarop het in § 3.2, onderdeel b bedoelde feit ter kennis van de inspecteur komt, de vijfjaarstermijn is verstreken *en* de belanghebbende aantoont dat ten gevolge van een door hem gemaakte vergissing, die de inspecteur ten tijde van de vaststelling van de belastingaanslag of, - indien de belanghebbende tegen de aanslag tijdig in bezwaar is gekomen, ten tijde van het doen van uitspraak op het bezwaarschrift, dan wel - ten tijde van de voldoening of afdracht op aangifte of, - indien de belanghebbende tegen het bedrag dat door hem op aangifte is voldaan of dat van hem is ingehouden tijdig in bezwaar is gekomen, ten tijde van het doen van uitspraak op het bezwaarschrift, bekend was of redelijkerwijs bekend had moeten zijn, te veel belasting is geheven, wordt voor de toepassing van § 4.1., aanhef en onderdeel b, de vijf-jaarstermijn verlengd met vijf jaren. (...)

7.3. Indien de belasting is geheven bij wege van afdracht op aangifte wordt de vijf-jaarstermijn eveneens met vijf jaren verlengd *mits* de belastingplichtige aantoont dat ten gevolge van een door hem gemaakte vergissing, die de inhoudingsplichtige ten tijde van de inhouding bekend was of redelijkerwijs bekend had moeten zijn, een te hoog belastingbedrag is ingehouden *en* afgedragen.

7.4. Indien de belanghebbende aantoont dat te veel belasting is geheven ten gevolge van een aan de inspecteur toe te rekenen vergissing, die de belanghebbende redelijkerwijs niet heeft kunnen opmerken vóór het einde van de in § 4.1, onderdeel b bedoelde periode, wordt de vijf-jaarstermijn eveneens met vijf jaren verlengd. **§ 9. Jurisprudentie en resoluties:**

9.1. Een arrest van de Hoge Raad dan wel een aanschrijving of een andere schriftelijke mededeling mijnerzijds, waarin een toepassing van de belastingwet besloten ligt die voor de belanghebbende gunstiger is dan de bij de heffing van de belasting gevolgde toepassing, leidt *niet* tot het ambtshalve verlenen van vermindering of teruggaaf van belasting indien de belastingaanslag, de voldoening op aangifte of de afdracht op aangifte onherroepelijk is komen vast te staan vóór de dag, waarop het arrest door de Hoge Raad is gewezen, onderscheidenlijk vóór de dagtekening van de aanschrijving of andere schriftelijke mededeling, tenzij ik op dit punt een afwijkende regeling heb getroffen.

9.2. Een uitspraak van een Gerechtshof is doorgaans geen aanleiding voor het ambtshalve verlenen van vermindering of teruggaaf van belasting. Dit lijdt evenwel uitzondering indien ik kenbaar heb gemaakt dat de uitspraak van een Gerechtshof bij de heffing van de

belasting tot richtsnoer moet worden genomen. In een dergelijk geval is hetgeen in § 9.1 is bepaald met betrekking tot een arrest van de Hoge Raad van overeenkomstige toepassing op de uitspraak van het Gerechtshof.

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

9. Van Wijk/Konijnenbelt/Van Male, Hoofdstukken van Administratief Recht, tiende druk, Den Haag 1997, blz, 684 en 685:

"...Burgerlijke rechter en niet-gevolgde administratieve rechtsgang: formele rechtskracht Was bezwaar of beroep mogelijk geweest maar is deze mogelijkheid onbenut gebleven, dan gaat de burgerlijke rechter uit van de rechtmatigheid van de niet aangevochten beslissing. Zij geldt in dat geval als procedureel en materieel rechtmatig; het desbetreffende besluit is in rechte onaantastbaar geworden, dat wil in de woorden van de Hoge Raad zeggen; het heeft 'formele rechtskracht' gekregen. Dit geldt ook dan wanneer moet worden aangenomen dat de administratieve rechter het besluit vernietigd zou hebben als er wel tijdig beroep tegen zou zijn ingesteld. De omvang van het gelaedeerde belang (de grootte van de schade) brengt daarin geen verandering. Slechts bij hoge uitzondering wordt van deze regel afgeweken; ten eerste wanneer de eindvoorziening een procedure van bezwaar of administratief beroep is en men daartegen niet in beroep kan bij een administratieve rechter, ten tweede in zeer bijzondere omstandigheden wanneer het niet gevolgd hebben van de administratieve rechtsgang aan degene die zich op de onrechtmatigheid van het desbetreffende besluit beroept niet kan worden toegerekend; tenslotte wanneer de verwerende overheid de onrechtmatigheid van het onberoepen gebleven besluit erkent. Aan de regel dat de (burgerlijke) rechter in beginsel uitgaat van de rechtmatigheid van besluiten waartegen geen bezwaar en/of beroep werd ingesteld, liggen verschillende overwegingen ten grondslag. - In de eerste plaats deze dat met het handhaven van de voor het bestuursrecht kenmerkende korte bezwaar- en beroepstermijnen de rechtszekerheid is gediend. Dit is met name daar van belang waar een besluit de rechtspositie van velen kan aangaan, zoals in de ruimtelijke ordening en het milieurecht het geval kan zijn. Daar waar besluiten objectief recht constitueren, dient omtrent de rechtmatigheid ervan zo kort mogelijk onzekerheid te bestaan. Dat is niet alleen in het belang van de burgers maar ook in dat van het tot toepassing en uitvoering geroepen bestuur. - In de tweede plaats het belang van de handhaving van de wettelijke rechtsmachtverdeling tussen de administratieve rechter en de burgerlijke rechter. Vermeden moet worden dat de burger gaat 'forum shoppen', dat wil zeggen met voorbijgaan van het wettelijk systeem die rechter gaat adiëren waarvan hij verwacht dat deze hem het meest gunstig gezind zal zijn. Hij zou die mogelijkheid wel hebben wanneer hij na ommekomst van de bezwaar- en beroepstermijn alsnog een oordeel van de burgerlijke rechter zou kunnen krijgen. - In de derde plaats en verband houdende met het vorige belang het belang van de rechtseenheid. Het zou ongelukkig zijn als de oordelen

van de twee rechterlijke kolommen met betrekking tot de rechtmatigheid van bepaalde besluiten zou gaan uiteenlopen. Zonder formele rechtskrachtregel zou de kans daarop groter zijn. - In de vierde plaats het belang van een efficiënte rechtsbedeling. Het is ongewenst dat verschillende rechterlijke colleges zich moeten gaan bezighouden met de (verdere) rechtsontwikkeling, op gebieden voor de ontwikkeling waarvan een enkel college door de wetgever is aangewezen. *Jurisprudentie met betrekking tot de hoofdregel Semper Crescendo*, eiser had verzuimd in beroep te gaan tegen de weigering een deugdelijkheidscertificaat voor zijn schip af te geven en werd daarom in zijn schadevergoeding niet ontvankelijk verklaard. De gegrondheid van deze actie was namelijk afhankelijk van de voorvraag of de oorzaak van de geleden schade de weigering onrechtmatig was, welke vraag bij de burgerlijke rechter nu de weigering in rechte onaantastbaar was geworden niet meer aan de orde kon komen. Hei- en Boeicop/Bogerd: een arob-procedure was mogelijk geweest, maar niet gevolgd, daarom werd in rechte uitgegaan van de rechtmatigheid van de litigieuze beschikking. In Hot Air/Staat werd eveneens de hoofdregel toegepast: de omstandigheid dat Hot Air de administratieve rechtsgang niet had gevolgd omdat zij inmiddels buitengerechtelijk had gekregen wat zij wilde, nam niet weg dat de beschikking houdende weigering van goedkeuring van luchtvaarttarieven formele rechtskracht had verkregen, zodat de vordering tot schadevergoeding moest worden ontzegd. Idem in de Vulhop-zaak. De regeling bleek onrechtmatig, maar schade die het gevolg was van het niet aangevochten hebben van de fiscale uitvoeringsbeschikkingen, kon niet meer op de overheid verhaald worden. Deze beschikkingen hadden formele rechtskracht gekregen. Daarmee wordt duidelijk in welke valkuilen de rechtsbescherming zoekende burger kan lopen wanneer hij onvoldoende alert is op mogelijkheden van bezwaar en beroep. In beginsel zal hij elk besluit waarmee hij problemen heeft moeten aanvechten op straffe van verwerking van rechten."

ONDERZOEK In het kader van het onderzoek werd de Staatssecretaris van Financiën verzocht op de klacht te reageren en een afschrift toe te sturen van de stukken die op de klacht betrekking hebben. Het resultaat van het onderzoek werd als verslag van bevindingen gestuurd aan betrokkenen. De reacties van betrokkenen gaven aanleiding het verslag aan te vullen.

Bevindingen

De bevindingen van het onderzoek luiden als volgt:

A. FEITEN

1. Verzoeker die de Nederlandse nationaliteit heeft - is op 26 september 1990 geëmigreerd naar Spanje, en sindsdien woonachtig in Barcelona. Hij geniet sinds 1 april 1989 een uitkering op grond van het Rijkswachtgeldbesluit 1959. Hij is niet verzekerd voor de Nederlandse volksverzekeringen en verdient minder dan 90% van zijn inkomen in Nederland.

2. Verzoekers inhoudingsplichtige heeft in de jaren 1991 tot en met 1997 op verzoekers uitkering loonbelasting ingehouden tegen het tarief van 25% (eerste tariefschijf). Deze inhouding was conform het bepaalde in artikel 20b van de Wet op de loonbelasting 1964 zoals dat voor die jaren gold. Deze bepaling bevatte een speciaal tarief (buitenlandertarief: 25% in de eerste tariefschijf) voor buitenlandse werknemers die niet verzekerd zijn voor de Nederlandse volksverzekeringen en minder dan 90% van hun inkomen in Nederland verdienen (zie achtergrond, onder 1.). Verzoeker heeft geen bezwaarschriften ingediend tegen de inhoudingen, zodat deze na verloop van de bezwaartermijn onherroepelijk zijn geworden.

3. Naar aanleiding van de arresten van de Hoge Raad van 28 mei 1997 (BNB 1997/279) en 2 juli 1997 (BNB 1997/289), waarin de Hoge Raad oordeelde dat toepassing van het buitenlandertarief van 25% in strijd is met het EG-Verdrag, diende verzoeker met een T-biljet aangiften inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen (ib/pvv) in voor de jaren 1993 tot en met 1997 (verzoek om aanslagen tot teruggaaf van voorheffingen krachtens artikel 64, lid 1, onderdeel c. van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 (zie achtergrond, onder 1. en 5.)). Deze aangiften leidden tot een teruggaaf van teveel ingehouden loonbelasting.

4. Voor de jaren 1991 en 1992 diende verzoeker geen T-biljetten in omdat dat op grond van de Resolutie van de Staatssecretaris van Financiën van 25 maart 1991, DB 91/72 niet meer mogelijk was (zie achtergrond, onder 7.). Voor deze jaren werden dan ook geen aanslagen ib/pvv opgelegd. Op 19 oktober 1998 diende verzoeker bij de Staatssecretaris van Financiën een verzoek in om teruggaaf van (teveel) ingehouden loonbelasting over de jaren 1991 en 1992. De inhoud van dit verzoek luidt als volgt:

"...Hiermede verzoek ik u (...) om teruggaaf van te veel ingehouden loonheffing over de jaren 1991 en 1992. (Verzoeker; N.o.) is op 26 september 1990 geëmigreerd naar Barcelona en sedert die datum daar woonachtig. Hij geniet vanaf 1 april 1989 een uitkering op grond van het Rijkswachtgeldbesluit 1959. Voor deze uitkering is hij in Nederland buitenlands belastingplichtig voor de Loon-/Inkomstenbelasting. Hij is **niet** verzekerd voor de volksverzekeringen. Vanaf 26 september 1990 is op de uitkering het hoge tarief (25%) voor buitenlands belastingplichtigen toegepast. De Hoge Raad heeft in 1997 twee arresten gewezen waaruit blijkt dat het 25% tarief in strijd is met het EG-Verdrag. De plv. directeur generaal der Belastingen heeft in februari 1998 namens de staatssecretaris besloten om een tegemoetkoming te verlenen in alle gevallen waarin de aanslag/inhouding op 28 mei 1997 nog niet onherroepelijk vaststond. Voor de jaren 1993 t/m 1997 is inmiddels, door het indienen van T-formulieren bij de Inspectie te Heerlen, teruggaaf gevraagd van de te veel ingehouden loonheffing. Voor de jaren 1991 en 1992 is teruggaaf via T-formulieren niet mogelijk, omdat de hiervoor geldende termijn van 5 jaar inmiddels is verstreken. Ik verzoek u om voor deze jaren de Hardheidsclausule toe te passen en alsnog teruggaaf van de te veel ingehouden loonheffing te verlenen. Een van de belangrijkste redenen voor dit beroep op de Hardheidsclausule is dat het verstrijken van de termijn van 5 jaar voor het indienen van T-formulieren een gevolg is van de lange tijd die de diverse procedures en het bekend maken van het genomen besluit hebben gekost. Op 27 juni 1996 heeft het Hof van Justitie

EG reeds arrest gewezen m.b.t. het strijdig zijn van het 25% tarief met het EG-Verdrag. Eerst in februari 1998 heeft de plv. directeur generaal der Belastingen namens de staatssecretaris besloten om het 25% tarief te laten vervallen. Tot en met 31 december 1996 was het mogelijk om voor 1991 en 1992 teruggaaf te vragen door het indienen van een T-formulier. In 1998 is dit niet meer mogelijk en is 1993 het oudste jaar waarvoor een T-formulier ingediend kan worden. Bovendien gaat het om relatief forse bedragen. Het niet verlenen van teruggaaf voor 1991 en 1992 leidt naar mijn mening tot een grote onbillijkheid, hetgeen niet door de wet kan zijn bedoeld. Volgens (...) berekening is het te veel ingehouden bedrag aan loonheffing voor 1991 f3.186,-- en voor 1992 f 3.191,--..."

5. De Staatssecretaris besliste op 30 december 1998 afwijzend op het verzoek van 19oktober 1998:

"...U verzoekt mij voor de jaren 1991 en 1992 met toepassing van de hardheidsclausule (...) teruggaaf van teveel ingehouden loonbelasting/premie volksverzekeringen te verlenen. Op grond van de wettelijke bepalingen heeft de inspecteur de bevoegdheid om op verzoek van de belastingplichtige gedurende een periode van drie jaren na het tijdstip waarop de belastingsschuld is ontstaan op basis van een ingediend T-biljet een aanslag inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen op te leggen. Voor de gevallen dat een T-biljet is ingediend na het verstrijken van de driejaarstermijn, is in het Besluit van 25 maart 1991, nr. DB91/72, goedgekeurd dat met toepassing van de hardheidsclausule deze driejaarstermijn onder bepaalde voorwaarden wordt verlengd tot vijf jaar. Daarbij is de voorwaarde gesteld dat de teruggaaf ten minste f1.000 moet bedragen. Voldoet de belastingplichtige niet aan deze voorwaarden dan legt de inspecteur geen aanslag op. Op grond van het bovenstaande had bij overschrijding van de driejaarstermijn het T-biljet over het jaar 1991 uiterlijk 31 december 1996 en over het jaar 1992 uiterlijk 31 december 1997 ingediend moeten zijn. Het verzoek is pas gedaan in de loop van 1998. Daarom heeft de Inspecteur ambtshalve geen teruggaaf kunnen verlenen. Dit standpunt van de Inspecteur is juist. Aan uw verzoek om over de jaren 1991 en 1992 ambtshalve teruggaaf van belasting te verlenen kan eveneens niet worden tegemoetgekomen. In de "Voorschriften inzake het ambtshalve verlenen van verminderingen of teruggaven", neergelegd in het Besluit van 3 juni 1996, nr. AFZ96/1125, is een in beginsel uitputtende regeling gegeven van de gevallen, waarin ambtshalve vermindering of teruggaaf van belasting wordt verleend. Hierbij is uitdrukkelijk bepaald dat indien bijzondere regelingen van toepassing zijn, zoals de regeling inzake te laat ingediende T-biljetten, de "Voorschriften inzake het ambtshalve verlenen van verminderingen of teruggaven" geen toepassing kunnen vinden. Dit leidt slechts uitzondering indien teveel loonbelasting/premie volksverzekeringen is ingehouden door een, al dan niet bewuste, onjuiste invulling van de loonbelastingverklaring. In dat geval dient geen T-biljet te worden ingediend, maar dient bezwaar te worden gemaakt tegen de teveel ingehouden loonbelasting. In de voorgelegde situatie is hiervan echter geen sprake nu het verschil tussen de ingehouden loonbelasting en de verschuldigde inkomstenbelasting is veroorzaakt doordat (verzoeker; N.o.) aan de loonbelasting onderhevige inkomsten heeft genoten waarop het buitenlandtarief van 25% van toepassing was. Met betrekking tot de afschaffing van het buitenlandtarief van 25%, is

in het Besluit van 3 februari 1998, nr. DB98/431M bepaald dat het door de Hoge Raad gewezen arrest over de toepassing van het 25%-tarief voor buitenlandse belastingplichtigen slechts gevolgen kan hebben voor op 28 mei 1997 nog niet onherroepelijk vaststaande aanslagen of inhoudingen. Aangezien de inhoudingen over de jaren 1991 en 1992 op 28 mei 1997 reeds onherroepelijk vaststonden kan ook op grond van dit besluit ambtshalve geen teruggaaf van belasting worden verleend. In artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen is mij de bevoegdheid gegeven tegemoet te komen aan onbillijkheden van overwegende aard (de hardheidsclausule). Een onbillijkheid van overwegende aard doet zich slechts voor indien onverkorte toepassing van de wettelijke bepalingen leidt tot door de wetgever niet bedoelde gevolgen. Dit is in de situatie van (verzoeker; N.o.) niet het geval. Gelet op het vorenstaande heb ik geen aanleiding gevonden voor een verdergaande regeling dan de regelingen die zijn neergelegd in vorenvermelde besluiten..."

. STANDPUNT VERZOEKER Voor het standpunt van verzoeker wordt verwezen naar de klachtschrijving onder klacht en het verzoek om teruggaaf van ingehouden loonbelasting van 19 oktober 1998. Voorts merkte verzoeker nog het volgende op: "...Vanaf 26 september 1990 is op de uitkering het hoge tarief (25%) voor buitenlands belastingplichtigen toegepast. Dit tarief is tot stand gekomen in 1990 bij invoering van het Oortstelsel in het belastingsysteem voor de Loon-/Inkomstenbelasting. Reeds voordat het hoge tarief (25%) voor buitenlands belastingplichtigen werd ingevoerd, werden door diverse kanten (o.a. door de Tweede Kamer) twijfels geuit over de rechtmatigheid van dit hoge tarief. Het ging met name over het mogelijk strijdig zijn met het EG-Verdrag. Om duidelijkheid te verkrijgen over de onrechtmatigheid van dit tarief zijn vanaf begin jaren 90 door enkele belastingplichtigen procedures gevoerd. Dit heeft er toe geleid dat op 27 juni 1996 het Hof van Justitie EG arrest heeft gewezen waarbij inderdaad werd vastgesteld dat het 25% tarief strijdig werd geacht met het EG-Verdrag. De Hoge Raad heeft deze opvatting overgenomen en dit door twee arresten (d.d. 28 mei 1997 en 2 juli 1997) tot uitdrukking gebracht. Door deze arresten is komen vast te staan dat de betreffende belastingplichtigen jarenlang te veel belasting hadden betaald. Op 3 februari 1998 heeft de plv. directeur generaal der Belastingen namens de staatssecretaris medegedeeld dat besloten is het 25% tarief te laten vervallen. Ook werd toen medegedeeld dat er een mogelijkheid was om in bepaalde gevallen een tegemoetkoming te verlenen voor in reeds verstreken jaren te veel betaalde belasting. Door middel van het indienen van T-formulieren kon in voorkomende gevallen teruggaaf van de te veel betaalde belasting worden verkregen voor de jaren 1993 t/m 1997. Voor (verzoeker; N.o.) is dit aldus geschied en heeft terugbetaling inmiddels plaatsgevonden. Voor de jaren 1991 en 1992 kunnen geen T-formulieren worden ingediend. Voor deze jaren is een verzoek ingediend bij het Ministerie van Financiën. Hierbij werd een beroep gedaan op toepassing van de Hardheidsclausule (...). Het Ministerie van Financiën heeft dit verzoek echter afgewezen. Ik vind de beslissing van het ministerie zeer onbevredigend en ingaan tegen mijn rechtvaardigheidsgevoel. Hiervoor voer ik de volgende argumenten aan:

- Er is belasting geheven op basis van een wet die in strijd is met een hogere wet, hetgeen

al voor het invoeren van die wet van verschillende kanten naar voren werd gebracht. Het ministerie heeft deze signalen kennelijk niet serieus genoeg genomen. · De te veel geïnde belasting kan worden aangemerkt als een ongerechtvaardigde verrijking door de staat ten koste van de betreffende belastingplichtigen en dient derhalve terugbetaald te worden aan de benadeelden. · Het hoge (25%) buitenlandtarief heeft duidelijke kenmerken van ongelijke en onbillijke behandeling van een bepaalde groep belastingplichtigen in zich. Immers, belastingplichtigen die niet in aanmerking komen voor verzekering voor de volksverzekeringen moeten een dusdanig hoog belastingbedrag betalen dat, indien men zich vrijwillig zou verzekeren voor de risico's die door de volksverzekeringen (AOW, AWBZ, AWW, AAW etc.) zijn gedekt, dit hen opzadelt met veel hogere totale lasten dan belastingplichtigen die wel verzekerd zijn voor de volksverzekeringen. · Het argument van het ministerie dat door het pas in 1998 terugvragen van de te veel ingehouden loonheffing over 1991 en 1992 de termijn voor teruggaaf verstreken was en dat dus het verzoek voor teruggaaf eerder had moeten worden ingediend om gehonoreerd te worden, is gewoon onzinnig. Immers, pas in februari 1998 heeft het ministerie besloten en bekend gemaakt dat het hoge tarief (25%) buitenwerking werd gesteld. Eerder dan in 1998 vragen om teruggaaf was dus niet mogelijk. Een in 1997 of 1996 ingediend verzoek zou door de inspecteur zonder meer worden afgewezen op basis van de toen geldende regels. Zelfs in de belastingaangiften en toelichtingen voor 1997 die in 1998 zijn uitgereikt stond nog de oude achterhaalde regeling. · Het ministerie heeft veel tijd laten verstrijken vanaf het moment waarop het Hof van Justitie EG arrest heeft gewezen (27 juni 1996), de arresten van de Hoge Raad (28mei 1997 en 2 juli 1997) en de datum waarop de beslissing is bekend gemaakt om het hoge tarief te laten vervallen. · Het ministerie voert bij de afwijzing van het verzoek aan dat de bestaande regelingen voor teruggaaf in beginsel juist zijn toegepast. Ik betwijfel echter of deze regelingen gemaakt zijn voor belastingwetten die strijdig blijken te zijn met hogere wetten. Ik kan mij niet voorstellen dat men hiermee al bij voorbaat rekening houdt. Dan zou er toch sprake zijn van het accepteren van onbehoorlijke wetgeving. (...) Tenslotte (...) over de wijze waarop het ministerie de wijziging van de regeling bekend heeft gemaakt. Men heeft slechts een persbericht doen uitgaan. Dit zal het merendeel van de, in het buitenland verblijvende, belastingplichtigen waarschijnlijk niet bereiken. Ze zijn geheel afhankelijk van kennissen of familieleden die een zekere mate van kennis van of interesse hebben in belastingzaken en daarbij nog fiscale tijdschriften, bijvoorbeeld Fiscaal Advies van Elsevier, lezen. In de twee dagbladen waarop ik ben geabonneerd heb ik nimmer iets over het persbericht gelezen. Het zou voor de belastingdienst toch heel eenvoudig zijn geweest om de betreffende belastingplichtigen een brief te sturen waarin de wijziging van het buitenlandtarief en de mogelijkheden voor teruggaaf over verstreken jaren onder de aandacht wordt gebracht. De belastingdienst voor buitenlandsbelastingplichtigen in Heerlen heeft hiervoor alle benodigde gegevens paraat in computerbestanden..."

. STANDPUNT STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN In reactie op de klacht deelde de Staatssecretaris van Financiën het volgende mee:

"...(Verzoeker; N.o.) heeft verzocht om teruggaaf van in 1991 en 1992 met toepassing van

het 25%-tarief voor buitenlandse belastingplichtigen teveel ingehouden loonbelasting. Deze tarieftoepassing is in 1996 door het Europese Hof van Justitie en in 1997 door de Hoge Raad in strijd verklaard met het EG-Verdrag. *Inleiding* (Verzoekers broer; N.o) verzoekt namens (verzoeker; N.o.) om teruggave van een deel van de loonbelasting die in 1991 en 1992 is ingehouden op diens wachtgelduitkering. De loonbelasting is ingehouden met toepassing van het toenmalige artikel 20b van de Wet op de loonbelasting 1964 (hierna: Wet LB 1964). Deze bepaling bevatte een speciaal tarief voor buitenlandse belastingplichtigen die niet verzekerd zijn voor de Nederlandse volksverzekeringen en van wie het wereldinkomen niet geheel of nagenoeg geheel bestaat uit belastbaar binnenlands inkomen. Voor hen gold in de eerste tariefschijf het zogenoemde 'buitenlandertarief' van 25%. Het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen (hierna: het Hof van Justitie) verklaarde in zijn arrest HvJ EG 26 juni 1996, nr. C-107/94 (Asscher), BNB 1996/350, dat het buitenlandertarief in strijd is met de vestigingsvrijheid voor zelfstandigen, neergelegd in artikel 52 van het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap (hierna: het EG-Verdrag). Bijna een jaar later (HR 28 mei 1997, nr. 28 946, BNB 1997/279), wees de Hoge Raad arrest in deze zaak met de beslissing dat toepassing van artikel 20b Wet LB 1964 bij belanghebbende, een zelfstandige in de zin van het EG-Verdrag maar naar Nederlands recht een werknemer, achterwege moest blijven. Kort daarna besliste de Hoge Raad zonder voorafgaande prejudiciële vragen aan het Hof van Justitie dat ook het in het artikel 48 van het EG-Verdrag neergelegde verbod op discriminatie van werknemers zich verzet tegen de toepassing van het buitenlandertarief (HR 2 juli 1997, nr. 29 360, BNB 1997/289). In het besluit van 3 februari 1998, nr. DB98/431, V-N 1998/8.17, heb ik als reactie op de beide arresten van de Hoge Raad artikel 20b Wet LB 1964 en het vrijwel gelijklopende artikel 53b van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 buiten toepassing gesteld. Met ingang van 1 januari 1999 zijn beide artikelen vervallen. *Verhouding Europese recht en nationaal recht* Terecht stelt (verzoeker; N.o.) dat het Europese recht van hogere orde is dan het nationale recht. Dit blijkt ook uit de beslissingen van het Hof van Justitie en de Hoge Raad. De bepalingen inzake het buitenlandertarief zijn daardoor in feite onverbindend geworden voor degenen die aanspraak maken op de in het EG-Verdrag neergelegde vrijheden. Voor zover daardoor meer belasting is geheven dan op grond van het reguliere tarief verschuldigd zou zijn, kunnen de betrokkenen recht hebben op teruggaaf. Dit betekent echter niet dat alle belasting die achteraf gezien te veel is geheven met toepassing van de bewuste bepaling, kan worden teruggegeven. Voor alle gevallen waarin aanslagen of inhoudingen om welke reden dan ook te hoog zijn, gelden immers in verband met een doelmatige uitvoering termijnen en voorwaarden. Hiervoor is aansluiting gezocht bij de termijn die in het Burgerlijk Wetboek geldt voor verjaring van schuldvorderingen wegens onverschuldigde betaling. Overigens geldt hetzelfde voor de navorderingstermijn ingeval er te weinig belasting is geheven is. *Teruggaven naar aanleiding van jurisprudentie* Een arrest van de Hoge Raad of van het Hof van Justitie heeft in het algemeen gevolgen voor de belastingheffing in de toekomst. Ook kan men zich met succes op een arrest beroepen in een bezwaarschrift tegen een aanslag of inhouding die nog niet onherroepelijk vast staat. Ten slotte is het mogelijk dat een arrest aanleiding geeft

om alsnog aangifte te doen voor jaren waarvoor dit niet is gedaan, uiteraard binnen de daarvoor geldende termijn. Dit laatste is het geval in het verzoek van (verzoeker; N.o.). In mei 1997, het moment waarop de Hoge Raad arrest wees in de zaak *Asscher*, was het gelet op de wettelijke driejaarstermijn voor het indienen van een aangiftebiljet nog mogelijk aangifte te doen voor de jaren 1994 en later. Met toepassing van het besluit van 25 maart 1991, nr. DB91/72, BNB 1941/143, was het op dat moment bovendien mogelijk aangifte te doen voor 1992 en 1993, mits het bedrag van de teruggaaf per jaar f 1.000 of meer zou bedragen. (Verzoeker; N.o.) heeft aangiftebiljetten ingediend in 1998. Op dat moment was de termijn voor het indienen van een aangiftebiljet 1992 verstreken. Het hiervoor geschetste systeem heeft er wel toe geleid dat hij over de jaren 1993 t/m 1997 teruggaven heeft ontvangen. Over 1991 en 1992 is geen teruggaaf mogelijk omdat niet binnen vijf jaar na het verstrijken van deze jaren aangifte is gedaan. *Het besluit van 3 februari 1998, nr. DB98/431M* Na het bestuderen van de arresten van de Hoge Raad inzake het buitenlandertarief is in het besluit van 3 februari 1998, nr. 431M, aangegeven welke gevolgen deze beslissingen zouden hebben. Daarbij is als relevante datum genoemd 28 mei 1997, de datum van het *Asscher*-arrest van de Hoge Raad. In dat arrest is immers de 'eindbeslissing' genomen over de toepassing van het buitenlandertarief. Aansluiting bij de datum van het arrest van het Hof van Justitie in deze zaak, 27 juni 1996, lag hier niet voor de hand omdat de zaak *Asscher* na het prejudiciële arrest nog niet tot een einde was gekomen. Na beantwoording van de prejudiciële vragen heeft de Hoge Raad immers de behandeling van de zaak voortgezet. Hoewel een beslissing van het Hof van Justitie directe werking heeft, is de interpretatie van die beslissing in dit geval aan de nationale rechter. Overigens heeft dit geen gevolgen voor de zaak van (verzoeker; N.o.). Deze heeft pas in 1998 aangifte gedaan voor de verstreken jaren. Op dat moment waren zowel de termijnen voor het jaar 1991 als 1992 verstreken. *Informatieverstrekking* In de toelichting bij de aangiftebiljetten 1996 en 1997 voor buitenlandse belastingplichtigen is aangegeven dat er een procedure liep over het buitenlandertarief. Hierdoor zijn belastingplichtigen, die een of meerdere aangiften hebben ingediend, op de hoogte gesteld. Het besluit DB98/431M is bekendgemaakt bij persbericht. Dit zal niet de gehele doelgroep rechtstreeks hebben bereikt, maar de ervaring leert dat deze wijze van bekendmaken wel effect heeft omdat belangenorganisaties en inhoudingsplichtigen daaruit de informatie putten die zij aan belanghebbenden doorgeven. Mensen die niet jaarlijks aangifte doen en die geen informatie van hun inhoudingsplichtigen ontvangen zijn overigens in zekere mate afhankelijk van de informatie die zij op informele wijze verkrijgen. Het nieuws van verschijnen van het Besluit DB98/431M heeft (verzoeker; N.o.) overigens tijdig, voordat de termijn voor het indienen van een aangiftebiljet over 1993 is verstreken, bereikt. Al zou het besluit hem direct bij verschijnen hebben bereikt zou dit niet hebben betekend dat hij nog over 1991 of 1992 tijdig aangifte had kunnen doen. *Conclusie* Naar mijn oordeel is het verzoek om teruggaaf van loonheffing over 1991 en 1992 terecht afgewezen. Wettelijk is teruggave in dit geval mogelijk als binnen drie jaar aangifte is gedaan. Met toepassing van de hardheidsclausule is in het besluit DB91/72 goedgekeurd dat deze termijn onder bepaalde voorwaarden kan worden verlengd met twee jaar. Met deze goedkeuring wordt

tegemoetgekomen aan gevallen waarin het niet-teruggeven van voorheffingen als een onbillijkheid van overwegende aard in de zin van artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen kan worden beschouwd. De onderhavige tegemoetkoming is dus juist bedoeld voor onder meer situaties als die van (verzoeker; N.o.), waarin door onwetendheid een aanzienlijke teruggave wordt misgelopen. Voor een verdergaande tegemoetkoming zie ik in het geval van (verzoeker; N.o.) dan ook geen aanleiding..."

D. REACTIE VERZOEKER OP HET VERSLAG VAN BEVINDINGEN

In zijn reactie op het verslag van bevindingen deelde verzoeker onder meer het volgende mee:

"...Informatieverstrekking (...)In de toelichting bij de aangiftebiljetten 1996 en 1997 voor buitenlandse belastingplichtigen is weliswaar aangegeven dat er een procedure liep over het buitenlandtarief, maar deze informatie heeft ingeval (verzoeker; N.o.) juist een verkeerd beeld geschapen. In de toelichting bij het aangiftebiljet 1997, dat uitgereikt is vanaf februari 1998 (...) staat als een van de voorwaarden voor toepassen van het lage tarief vermeld, dat het inkomen uit tegenwoordige dienstbetrekking moet betreffen. Dit zou betekenen dat het lage tarief van 5,05% niet voor (verzoeker; N.o.) zou gelden. Hij geniet immers een wachtgelduitkering. (...). De informatieverstrekking is voor bepaalde groepen belastingplichtigen verwarrend en zelfs onjuist geweest..."

E AANVULLENDE INFORMATIE VAN DE STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN NAAR AANLEIDING VAN DE REACTIE VAN VERZOEKER OP HET VERSLAG VAN BEVINDINGEN

De Staatssecretaris van Financiën liet naar aanleiding van de reactie van verzoeker op het verslag van bevindingen het volgende weten:

"...Informatieverstrekking(Verzoeker; N.o.) stelt dat de informatieverstrekking voor verzoeker een onjuist beeld heeft geschapen doordat in de toelichting bij het aangiftebiljet inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen 1997 slechts wordt gesproken over de uitspraak van de Hoge Raad inzake inkomsten uit tegenwoordige arbeid; een situatie die op verzoeker niet van toepassing was. Ik merk hierover het volgende op. De Hoge Raad heeft het tarief voor buitenlandse belastingplichtigen van 25% onverbindend verklaard voor een geval waarbij sprake was van winst uit onderneming (arrest van 28 mei 1997) en voor een geval waarbij sprake was van loon uit dienstbetrekking (arrest van 2 juli 1997). Dit is in de toelichting verwoord door deze als voorwaarden te vermelden voor het niet van toepassing zijn van dit tarief. Deze toelichting is opgemaakt in november 1997. Per besluit van 3 februari 1998 (DB98/431M) is besloten het tarief van 25% af te schaffen voor alle buitenlandse belastingplichtigen, waaronder de uitkeringsgerechtigden. Dit beleid geldt vanaf februari 1998. Aan deze uitbreiding is terugwerkende kracht verleend voor aanslagen of inhoudingen die op 28 mei 1997 nog niet vaststonden. Aangezien de inhoudingen over de jaren 1991 en 1992 reeds onherroepelijk vaststonden kan op grond van dit besluit geen ambtshalve teruggaaf van belasting worden verleend. Verzoeker is dan ook juist geïnformeerd naar de stand van zaken..."

Beoordeling

1. Verzoeker heeft de Nederlandse nationaliteit, is inwoner van Spanje en geniet een uitkering op grond van het Rijkswachtgeldbesluit 1959. Zijn inhoudingsplichtige heeft, conform het bepaalde in artikel 20b van de Wet op de loonbelasting 1964 zoals dat destijds gold, in de jaren 1991 en 1992 op zijn uitkering loonbelasting ingehouden tegen een tarief van 25% (het buitenlanderstarief). Aan verzoeker zijn geen aanslagen inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen (ib/pvv) 1991 en 1992 opgelegd. Tegen de inhoudingen loonbelasting heeft verzoeker geen bezwaarschrift ingediend, zodat deze na verloop van de bezwaartermijn (drie maanden) onherroepelijk zijn geworden.
2. Verzoeker stelt zich op het standpunt dat ten onrechte op zijn uitkering loonbelasting is ingehouden tegen het zogenaamde buitenlanderstarief van 25%. Hij beroept zich daarbij op de uitspraken van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen van 26 juni 1996 en de Hoge Raad van 28 mei 1997 en 2 juli 1997 waaruit volgt dat toepassing van het buitenlanderstarief in strijd is met het EG-Verdrag (zie achtergrond, onder 1., 3. en 4.). Verzoeker vindt het daarom niet juist dat de Staatssecretaris van Financiën op 30 december 1998 afwijzend heeft beslist op zijn verzoek van 19 oktober 1998 om teruggaaf van in 1991 en 1992 teveel ingehouden loonbelasting.
3. In het geval geen aanslag ib/pvv is opgelegd en belastingplichtige meent dat teveel loonbelasting is ingehouden, kan deze middels het indienen van een T-biljet een verzoek doen om een aanslag tot teruggaaf van voorheffingen krachtens artikel 64, lid 1, onderdeel c, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964. In de resolutie van de Staatssecretaris van Financiën van 25 maart 1991, nr. DB91/72, is de termijn voor het indienen van een T-biljet gesteld op drie jaren na afloop van het betreffende kalenderjaar. In deze resolutie is met toepassing van artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (Awr; de hardheidsclausule) voorzien in de mogelijkheid dat in uitzondering op de termijn van drie jaar die gebruikelijk is, een aangifte en aanslag via een T-biljet mogelijk is als dat plaats vindt binnen vijf jaar na afloop van het desbetreffende kalenderjaar en het terug te geven bedrag van de gezamenlijke voorheffingen per jaar f 1.000 of meer bedraagt (zie achtergrond, onder 5., 6. en 7.) .
4. Verzoeker heeft pas op 17 oktober 1998 bij de Staatssecretaris van Financiën een verzoek gedaan om teruggaaf van teveel ingehouden loonbelasting over de jaren 1991 en 1992. Gelet op hetgeen onder 3. is overwogen, kan worden geconcludeerd dat het opleggen van aanslagen over deze jaren teneinde een teruggaaf van teveel ingehouden loonbelasting te verlenen niet mogelijk is. Immers, op 17 oktober 1998 was de termijn van vijf jaar waarbinnen een T-biljet kan worden ingediend verstreken. Voor zover verzoeker in dit verband een beroep doet op de hardheidsclausule ex artikel 63 van de Awr kan dit hem niet baten. Reden hiervoor is dat in de resolutie van de Staatssecretaris van Financiën al het verband met de hardheidsclausule is gelegd.
5. Voor zover verzoeker met zijn bij de Staatssecretaris van Financiën ingediende verzoek bedoeld heeft om nu het indienen van een T-biljet op dat moment niet meer mogelijk was laatstgenoemde te verzoeken om met toepassing van het bepaalde in artikel 65 van de Awr, zoals uitgewerkt in de Voorschriften inzake het ambtshalve verlenen van

verminderingen of teruggaven (resolutie van de Staatssecretaris van Financiën van 25 maart 1991 nr. DB89/735, hierna: het Voorschrift; zie achtergrond, onder 6. en 8.), ambtshalve vermindering van de teveel ingehouden belastingbedragen te verlenen, wordt opgemerkt dat dit verzoek niet kan slagen. In het Voorschrift is namelijk opgenomen dat ambtshalve vermindering op grond van artikel 65 van de Awr achterwege blijft indien een bijzondere regeling geldt. De regeling inzake te laat ingediende T-biljetten, zoals vastgelegd in de resolutie van de Staatssecretaris van 25 maart 1991, nr. OB91/72, is een dergelijke regeling. Dat sprake is van de in paragraaf 10 van laatstgenoemde resolutie vermelde uitzonderingssituatie waarin wel een beroep kan worden gedaan op artikel 65 van de Awr, is door verzoeker niet gesteld, noch is daarvan tijdens het onderhoud van de Nationale ombudsman gebleken. Ten overvloede wordt nog opgemerkt dat ook indien een beroep op artikel 65 van de Awr wel mogelijk zou zijn geweest dit verzoeker niet zou baten. Nog afgezien van het feit dat de toepassing van artikel 65 van de Awr in beginsel is gebonden aan een termijn van vijf jaren ingaande op het tijdstip waarop de belastingsschuld is ontstaan, staat het bepaalde in paragraaf 9 van het Voorschrift hieraan in de weg. In deze bepaling is vastgelegd dat een arrest van de Hoge Raad en/of een prejudiciële beslissing van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen waarin een toepassing van de belastingwet besloten ligt die voor de belanghebbende gunstiger is dan de bij de heffing van belasting gevolgde toepassing, niet leidt tot ambtshalve vermindering of teruggaaf van belasting indien de belastingaanslag, de voldoening op aangifte of de afdracht op aangifte onherroepelijk is komen vast te staan vóór de dag waarop het betreffende arrest is gewezen. Bedoelde situatie doet zich hier voor, nu de inhoudingen over 1991 en 1992 op het moment van de uitspraken van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen respectievelijk de Hoge Raad al onherroepelijk vaststonden.

6. Waar verzoeker in relatie tot de toepassing van de hierboven genoemde resoluties van de Staatssecretaris opmerkt dat deze niet zouden gelden voor toegepaste regelgeving (artikel 20b van de Wet op de loonbelasting 1964) die strijdig zou zijn met hogere regelgeving (EG-Verdrag), wordt opgemerkt dat ook dit beroep niet kan slagen. Aan een dergelijk beroep staat het beginsel van de formele rechtskracht in de weg. Dit beginsel houdt in dat indien geen gebruik is gemaakt van de mogelijkheid van bezwaar of beroep tegen een besluit de vraag naar de eventuele onrechtmatigheid van het besluit niet meer aan de burgerlijke rechter kan worden voorgelegd. Inzoverre geldt het bewuste besluit dan als procedureel en materieel rechtmatig. Dit geldt ook in het geval waarin moet worden aangenomen dat de bestuursrechter (i.c. de belastingrechter) het besluit zou hebben vernietigd als er wel tijdig beroep tegen dat besluit zou zijn ingesteld. Later onverbindend worden van regelgeving doet in beginsel niet af aan de formele rechtskracht van de op die regelgeving gebaseerde en intussen onherroepelijk geworden aanslagen (zie achtergrond, onder 9.).

7. Ten slotte wijst verzoeker er op dat hij niet eerder dan 3 februari 1998, de datum waarop de Staatssecretaris van Financiën met het besluit DB 98/431 heeft bekend gemaakt dat hij had besloten het buitenlanderstarief van 25% buiten toepassing te stellen, er van op de hoogte kwam dat hij om een teruggaaf van teveel ingehouden loonbelasting kon vragen. In

dit verband stelt verzoeker zich op het standpunt dat de Staatssecretaris van Financiën na het wijzen van de arresten van het Hof van Justitie en de Hoge Raad te veel tijd heeft laten verlopen alvorens het eerdergenoemde besluit te nemen en kenbaar te maken. Kennelijk doelt verzoeker er op dat als gevolg hiervan de termijn voor het indienen van T-biljetten voor de jaren 1991 en 1992 is verlopen. Gelet op de aard van de onderhavige problematiek (zie achtergrond, onder 1., 3. en 4.) kan echter niet worden gezegd dat de termijn van circa zeven maanden die de Staatssecretaris van Financiën nodig had om zijn besluit te nemen nadat de Hoge Raad na beantwoording van de prejudiciële vragen door het Hof van Justitie zijn uitspraken inzake de toepassing van het buitenlanderstarief had gewezen, als te lang kan worden beschouwd. Dit klemt te meer nu de Staatssecretaris van Financiën heeft aangegeven dat het buiten werking stellen van het buitenlanderstarief terugwerkende kracht heeft, en geldt voor alle aanslagen/inhoudingen die op de datum van het arrest van de Hoge Raad van 28 mei 1997 nog niet onherroepelijk vaststonden. Dat dit laatste verzoeker geen soelaas biedt omdat de inhoudingen over 1991 en 1992 op 28 mei 1997 al onherroepelijk vaststonden, maakt een en ander niet anders. Voorts wordt opgemerkt dat in de toelichting bij de aangiftebiljetten 1996 en 1997 voor buitenlandse belastingplichtigen informatie is verstrekt over de procedures met betrekking tot het buitenlanderstarief. Niet valt in te zien dat de Staatssecretaris van Financiën of de Belastingdienst in dit stadium gehouden was om verdergaande informatie te verstrekken. Voor zover buitenlandse belastingplichtigen geen aangifte hebben ingediend en daardoor verstoken zijn gebleven van de in de toelichting opgenomen informatie, wordt opgemerkt dat dit niet aan de Staatssecretaris van Financiën en de Belastingdienst kan worden tegengeworpen. In dit verband wordt opgemerkt dat de Staatssecretaris van Financiën en de Belastingdienst ervan mogen uitgaan dat betrokken niet-ingezetenen van Nederland, wanneer zij er prijs op stellen om op de hoogte te blijven van ontwikkelingen in Nederland die voor hen van belang zouden kunnen zijn, daartoe ook zelf enige inspanning verrichten. Dit laatste geldt evenzeer op het punt van verzoekers kritiek over de wijze waarop de Staatssecretaris van Financiën zijn besluit van 3 februari 1998 heeft bekend gemaakt. Tegen deze achtergrond kan niet worden gezegd dat de Staatssecretaris is tekortgeschoten in zijn informatieplicht door met betrekking tot de bekendmaking van zijn besluit van 3 februari 1998 te volstaan met een persbericht. Wat betreft verzoekers stelling dat de informatieverstrekking in de toelichting bij het aangiftebiljet 1997 voor buitenlandse belastingplichtigen voor hem een verkeerd beeld heeft geschapen, wordt ten slotte nog het volgende opgemerkt. In de bedoelde toelichting, die is opgemaakt in november 1997, is informatie verstrekt over de consequenties van de gevoerde procedures inzake het buitenlanderstarief zoals die op dat moment (conform die procedures) golden, te weten dat het 25% tarief alleen buiten toepassing werd gelaten voor werknemers en ondernemers in de Europese Unie. Verzoeker valt niet in die categorieën. Eerst met het besluit van 3 februari 1998 werd besloten het tarief van 25% af te schaffen voor alle buitenlandse belastingplichtigen, waaronder uitkeringsgerechtigden zoals verzoeker. Zo bezien kan, mede gelet op hetgeen hierboven reeds is overwogen over de totstandkoming en bekendmaking van dit besluit van 3 februari 1998, verzoeker niet worden gevolgd in zijn

standpunt dat de informatie in de toelichting op het aangiftebiljet 1997 voor hem een onjuist beeld heeft geschapen.

8. Het voorgaande brengt mee dat de Staatssecretaris van Financiën in redelijkheid heeft kunnen komen tot zijn afwijzende beslissing van 30 december 1998. De onderzochte gedraging is dan ook behoorlijk.

Conclusie

De klacht over de onderzochte gedraging van de Staatssecretaris van Financiën is niet gegrond.