



# Rapport

## Afwijzing verzoek terugbetaling loonbelasting

Een onderzoek naar de afwijzing door de Belastingdienst van het verzoek tot terugbetaling van loonbelasting aan een vennootschap.

### **Oordeel**

Op basis van het onderzoek vindt de Nationale ombudsman de klacht over de Belastingdienst gegrond.

**Datum: 25 maart 2015**

**Rapportnummer: 2015/069**

## **SAMENVATTING**

In een onderzoek naar de afwijzing door de Belastingdienst van het verzoek tot terugbetaling van loonbelasting aan een vennootschap komt de Nationale ombudsman tot de conclusie dat de Belastingdienst en het Ministerie van Financiën terecht het standpunt innemen dat restitutie aan de vennootschap niet meer mogelijk is omdat de afgedragen bedragen reeds zijn verrekend met de belastingschuld van de betrokken werknemer. Zij spreken hierbij van rechtsverwerking. De Belastingdienst en het Ministerie van Financiën gaan echter voorbij aan de omstandigheid dat de Belastingdienst deze situatie zelf in het leven heeft geroepen door de bovenbedoelde verrekening toe te passen alvorens te beslissen op het verzoek tot restitutie van de vennootschap. De Belastingdienst en het ministerie gaan tevens voorbij aan het feit dat vennootschap door deze beslissing is benadeeld. Vóór de gewraakte verrekening zou het immers wel mogelijk zijn geweest de ten onrechte afgedragen loonbelasting te restitueren. De onderzochte gedraging is in zoverre niet behoorlijk. Dit oordeel vormt aanleiding tot het doen van een aanbeveling.

## **AANLEIDING EN KLACHT**

1. BV X is een internationaal opererende rechtspersoon. In Nederland is een gemeenschappelijk servicecentre gevestigd ten behoeve van de Europese vennootschappen die deel uitmaken van het concern. In het voorjaar van 2010 ontstond het vermoeden dat een van de werknemers van het servicecentre in Nederland zichzelf salarisverhogingen en bonussen had toegekend zonder toestemming en zonder medeweten van BV X. BV X liet een onderzoek instellen door forensisch accountants van een groot accountantskantoor. Dit onderzoek wees uit dat de betrokken werknemer op onrechtmatige wijze, zonder toestemming van BV X een bedrag van naar schatting € 939.802 had ontvreemd. De positie van de betrokken werknemer bracht met zich mee dat hij invloed had op de boekhouding en de belastingaangiften van het servicecentre. De werknemer liet de salarisverhogingen en bonussen op normale wijze verwerken in de aangiften voor de loonheffing. Ook werd de bijbehorende loonheffing op reguliere wijze aan de Belastingdienst afgedragen. Dit was een bedrag van € 488.697.

BV X klaagt erover dat de Belastingdienst weigert gevolg te geven aan het (in eerste instantie op 12 juli 2011 mondeling gedane) verzoek om teruggaaf van te haren laste en ten titel van loonbelasting in 2009 en/of 2010 aan de Belastingdienst betaalde bedragen tot een totaal van € 488.697.

## **WAT GING ER AAN DE KLACHT VOORAF?**

2. Op 12 juli 2011 wendde BV X zich mondeling tot de Belastingdienst met een verzoek om teruggave van loonheffing die over de salarisverhogingen en bonussen was afgedragen. In een brief van 29 juli 2011 lichtte BV X haar verzoek toe. Zij wees daarbij

op jurisprudentie van de Hoge Raad waarin was geoordeeld dat inkomsten als die welke de werknemer zich wederrechtelijk had toegeëigend, niet kunnen worden aangemerkt als voordelen uit dienstbetrekking. Dergelijke inkomsten moeten volgens de Hoge Raad worden aangemerkt als voordelen uit niet in dienstbetrekking verrichte arbeid. Dit betekent dat daarover geen loonheffing behoefde te worden afgedragen. De bedoelde voordelen vormden voor de werknemer wel inkomen voor de heffing van de inkomstenbelasting.

3. Op 22 september 2011 sloten BV X en de betrokken werknemer een overeenkomst. In de overwegingen bij deze overeenkomst was opgenomen dat de werknemer zichzelf eenzijdig en zonder instemming of medeweten van BV X bonussen had toegekend waartoe hij niet gerechtigd was. Ook werd vastgesteld dat de werknemer zich sinds 2001 eenzijdig salarisverhogingen had toegekend zonder medeweten of toestemming van BV X. BV X en de werknemer kwamen onder meer overeen dat het arbeidscontract vanaf 14 april 2011 als ontbonden gold. De werknemer verklaarde dat hij niets meer te vorderen had van BV X. Partijen kwamen verder overeen dat de werknemer een bedrag van € 112.846 aan BV X zou terugbetalen. In de vaststellingsovereenkomst is expliciet opgenomen dat BV X op basis van verklaringen van derden heeft moeten vaststellen dat de werknemer geen (verdere) bezittingen meer heeft.

4. Met dagtekening 14 december 2011 stelde de Belastingdienst de definitieve aanslag inkomstenbelasting over 2009 van de betrokken werknemer vast. De Belastingdienst verrekende bij deze aanslag de afgedragen loonheffing van € 488.697 met de verschuldigde inkomstenbelasting.

5. Op 23 december 2011 liet de Belastingdienst schriftelijk weten dat aan het verzoek om ambtshalve teruggaaf van de afgedragen loonheffing niet werd tegemoetgekomen. De Belastingdienst voerde daartoe aan dat naar zijn mening niet vaststond dat de voordelen wederrechtelijk waren verkregen. Nu de procedures waren beëindigd met een overeenkomst, ontbrak een rechterlijke uitspraak waarin de wederrechtelijkheid werd vastgesteld. Voorts wees de Belastingdienst op de positie van de betrokken werknemer als volledig gevolmachtigde. De Belastingdienst stelde vast dat de statutair directeur en de algemene vergadering van aandeelhouders onvoldoende toezicht hadden uitgeoefend. Ten slotte wees de Belastingdienst erop dat de werknemer ingevolge de overeenkomst slechts een bedrag van € 112.846 behoefde terug te betalen, een bedrag dat ook nog eens negatief loon vormde. Over de kwalificatie negatief loon is nog geprocedeerd; zie bij 12.

6. De gemachtigde van BV X reageerde op 25 januari 2012. Hij stelde dat de wederrechtelijkheid voldoende vaststond. Dit bleek uit het forensisch onderzoek, een vonnis tot ontbinding van de arbeidsovereenkomst zonder enige beëindigingsvergoeding, de door de rechtbank verleende toestemming tot het leggen van conservatoir beslag en uit de ook door de werknemer ondertekende overeenkomst van 22 september 2011. Hij merkte op dat het bedrag dat met de werknemer als terug te betalen was overeengekomen, het maximaal haalbare was gebleken. Op dit bedrag had BV X beslag weten te leggen en

meer verhaal was niet mogelijk gebleken. Bij een gerechtelijke procedure zou het resultaat het zelfde zijn geweest, tegen hogere kosten en meer inspanningen.

De gemachtigde ontkende dat de fraude bij intensiever toezicht eerder zou zijn ontdekt. Daarvoor was de fraude te gecompliceerd en te geraffineerd uitgevoerd. Bovendien behoorde bij de positie van de betrokken werknemer een zekere vrijheid van handelen. Het verwijt dat BV X op de hoogte was van de betalingen of daarvan eerder op de hoogte had kunnen zijn, was dan ook niet terecht.

7. In een brief van 2 februari 2012 herhaalde de Belastingdienst zijn standpunt dat de wederrechtelijkheid van de beloningen niet was komen vast te staan. Ook stelde de Belastingdienst dat de werknemer met het ondertekenen van de overeenkomst niet expliciet schuld had bekend aan wederrechtelijk handelen.

8. In reactie op het standpunt van de Belastingdienst kondigde BV X aan de kwestie te willen voorleggen aan de Nationale ombudsman. De Belastingdienst en BV X kwamen echter overeen de kwestie eerst in het kader van een review te zullen voorleggen aan een deskundige binnen de Belastingdienst.

De deskundige stelde BV X een aantal vragen over de gang van zaken welke vragen door de gemachtigde werden beantwoord.

9. Op 21 februari 2013 bracht de deskundige verslag uit van de review. Hij schreef het volgende:

"...Naar de mening van (de deskundige) is de bron van het voordeel van (de werknemer; N.o.) (met name de niet geaccordeerde salarisverhogingen en bonussen) niet zozeer gelegen in de dienstbetrekking dat het als daaruit genoten moet worden beschouwd. Er is sprake van resultaat uit overige werkzaamheden. Als (de werknemer; N.o.) zich deze voordelen (onrechtmatig) bruto, dus niet onder de noemer loon en zonder inhouding van loonbelasting, had toegeëigend, dan had dit waarschijnlijk te veel in de gaten gelopen bij de controle door de accountant. Dit zou het motief van (de werknemer) geweest kunnen zijn, waarom hij het toch als loon in de administratie van (BV X) heeft verantwoord en loonbelasting is ingehouden en afgedragen, ondanks dat van loon geen sprake is. (De werknemer) was immers degene die bij (BV X) 'aan de touwtjes trok' en opdracht kon geven dit op deze manier administratief te verwerken c.q. dit zelf zo te verwerken in de aangiften loonheffing. (De werknemer) heeft zich de bruto bedragen op onrechtmatige wijze toegeëigend, dus ook de van hem ingehouden en afgedragen loonbelasting.

(De gemachtigde) stelt dat de bedragen aan ingehouden en afgedragen loonbelasting ten onrechte bij de Belastingdienst terecht zijn gekomen. Deze bedragen behoren aan (BV X). Kan de loonbelasting überhaupt wel door (de werknemer) worden verrekend bij de aanslag inkomstenbelasting? (De deskundige) geeft het voorbeeld van de voorlopige aanslag inkomstenbelasting, dus zonder inhouding en afdracht van loonheffingen, als (de werknemer) een voorlopige aanslag had gevraagd/gekregen in verband met het door hem als resultaat uit overige werkzaamheden genoten voordeel. Ook in dat geval had (BV X) het geld niet bij de Belastingdienst kunnen terugvragen.

Naar de mening van (de deskundige) heeft rechtsverwerking plaatsgevonden door de ingehouden loonbelasting in de inkomstenbelasting als voorheffing te verrekenen. Daarmee is het belastbaar inkomen en de belastingschuld van (de werknemer) in zoverre op juiste wijze vastgesteld. Als (BV X) nog iets te vorderen heeft, kan dat alleen maar van (de werknemer) zijn. Die vorderingen heeft (BV X) in de vaststellingsovereenkomst prijsgegeven. Overigens waarschijnlijk voor haar op bedrijfseconomisch goede gronden, maar daarmee ontstaat niet het recht om van de Belastingdienst nog (ambtshalve) geld terug te ontvangen.

### **Conclusie**

De beslissing van de Belastingdienst om de ingehouden en afgedragen loonbelasting niet aan (BV X) terug te betalen, is juist."

10. Op 17 juli 2013 wendde BV X zich via haar gemachtigde tot de Nationale ombudsman met een klacht. BV X klaagde over de beslissing van de Belastingdienst om de afgedragen loonbelasting over de inkomsten die de werknemer zich wederrechtelijk heeft toegeëigend, niet terug te geven. Op 23 december 2013 wees de gemachtigde in een brief aan de Nationale ombudsman nog op de mogelijkheid van een tussenoplossing waarbij BV X de door de werknemer verschuldigde inkomstenbelasting over het bedrag dat hij zich netto had toegeëigend voor haar rekening zou nemen.

### **WAT HEEFT DE NATIONALE OMBUDSMAN ONDERZOCHT?**

11. De Nationale ombudsman heeft de klacht van BV X op 12 augustus 2014, na een eerdere andersluidende beslissing, alsnog in onderzoek genomen. In het kader van het onderzoek heeft de Nationale ombudsman het Ministerie van Financiën verzocht op de klacht te reageren. De staatssecretaris van Financiën reageerde op de klacht op 27 oktober 2014. De staatssecretaris schreef het volgende:

"...Het is juist (...) dat het voordeel dat een werknemer geniet doordat hij een greep uit de kas doet van zijn werkgever fiscaalrechtelijk geduid dient te worden als resultaat uit een werkzaamheid. Dat is hier in eerste instantie niet gebeurd omdat (de werknemer) ten tijde van die gebeurtenissen een en ander als loonbetaling heeft verantwoord. In de review van 21 februari 2013 heeft de Belastingdienst geoordeeld dat (de werknemer) zich op onrechtmatige wijze (bruto) bedragen heeft toegeëigend, die niet als loon maar als resultaat uit een werkzaamheid zijn te kwalificeren. Hiervan uit gaande heeft (de werknemer) een deel van die brutobedragen betaald aan de Belastingdienst. De betaling heeft hij verricht onder de noemer loonbelasting, door de onrechtmatig verkregen bruto bedragen – weliswaar ten onrechte – als loon aan te merken en hierover loonbelasting in te laten houden via BV X. BV X heeft de ingehouden bedragen ten titel van loonbelasting afgedragen aan de Belastingdienst. (De werknemer; N.o.) had binnen het bedrijf van BV X een beleidsbepalende positie, die hem in staat stelde deze handelwijze te volgen en uit te voeren. Het bruto bedrag verminderd met de ingehouden en afgedragen loonbelasting

is vervolgens aan (de werknemer; N.o.) betaald. In deze kwestie is niet rechtens komen vast te staan dat ten onrechte loon is uitbetaald. BV X en de werknemer in kwestie hebben uiteindelijk in 2011 in een schikking vastgelegd wat de werknemer aan BV X ten finale oplossing van hun geschil heeft moeten betalen. In die overeenkomst is de Belastingdienst geen partij geweest.

(...)

Zo al sprake zou zijn van ten onrechte of te veel ingehouden en afgedragen loonheffing kan de Belastingdienst een teruggave alleen verrichten aan degene van wie de belasting geheven is. Dat is hier de werknemer. Feitelijk heeft deze – hoewel dat niet in rechte is vastgesteld – een bedrag van BV X onttreemd dat bestaat uit het als netto loon verantwoorde bedrag en een bedrag van de daarbij behorende loonheffing. Met de verrekening van het laatste bedrag bij de aanslag inkomstenbelasting is de materiële belastingsschuld van (de werknemer; N.o.) geformaliseerd.

(...)

Immers, het staat buiten twijfel dat dat het resultaat uit een werkzaamheid in de belastingheffing in box 1 moet worden begrepen.

12. Na het uitbrengen van het verslag van bevindingen, waarop het Ministerie van Financiën alsmede de gemachtigde van BV X hebben gereageerd, heeft de Nationale ombudsman kennisgenomen van de uitspraak van het Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden van 24 februari 2015, ECLI: NL: RBGEL:2014:2412. In deze uitspraak is in geschil of een bedrag van € 112.846 als negatief loon bij de ex-werknemer van BV X in aanmerking genomen moet worden. Van belang daarbij is het antwoord op de vraag of de ex-werknemer de inkomsten al dan niet te kwader trouw heeft verkregen. Het Hof oordeelt, anders dan de rechtbank in eerste instantie, dat er sprake is van negatief loon, omdat niet vaststaat dat de ex-werknemer de inkomsten te kwader trouw heeft verkregen.

### **WAT IS HET OORDEEL VAN DE NATIONALE OMBUDSMAN?**

13. Het vereiste van fair play houdt in dat de overheid de burger de mogelijkheid geeft om zijn procedurele kansen te benutten en daarbij zorgt voor een eerlijke gang van zaken.

14. De Nationale ombudsman sluit voor de beoordeling van de klacht aan bij het standpunt dat de Belastingdienst in het kader van de review van 21 februari 2013 door de deskundige heeft ingenomen. De deskundige schrijft in zijn verslag immers: "Er is sprake van resultaat uit overige werkzaamheden". De namens BV X aangedragen feiten en omstandigheden kunnen dit standpunt van de deskundige goed rechtvaardigen. In de review heeft de Belastingdienst geoordeeld dat de werknemer zich op onrechtmatige wijze (bruto) bedragen heeft toegeëigend. BV X mocht er dan ook van uitgaan dat dit standpunt tijdens de behandeling van een klacht bij de Nationale ombudsman in stand zou blijven. De Nationale ombudsman acht het in strijd met het doel en de aard van de klachtenprocedure om op dit standpunt tijdens die procedure ten nadele van BV X weer terug te komen.

Dit standpunt impliceert dat de betrokken beloningen geen loon vormden en dat daarover ten onrechte loonbelasting is afgedragen.

15. Het optreden van de werknemer heeft ertoe geleid dat over de bedragen die hij zich (onrechtmatig) had toegeëigend, op normale wijze loonbelasting is ingehouden en afgedragen. Voor de Belastingdienst was er dan ook in eerste instantie geen aanleiding te twijfelen aan de juistheid van de aangiften en afdrachten van de loonbelasting door BV X.

16. Op 12 en 29 juli 2011 heeft BV X de Belastingdienst er over geïnformeerd dat geen sprake was van reguliere inhouding en afdracht maar dat sprake was van gelden die ten onrechte waren afgedragen over bedragen die de werknemer zich onrechtmatig had toegeëigend. Vanaf dit moment was de Belastingdienst ervan op de hoogte dat er twijfel was over de juistheid van de plaatsgevonden hebbende afdracht en dat BV X teruggaaf daarvan claimde.

17. Alvorens te beslissen op het verzoek om teruggaaf heeft de Belastingdienst echter, op 14 december 2011, de definitieve aanslag inkomstenbelasting 2009 van de betrokken werknemer vastgesteld en de afgedragen gelden met deze aanslag verrekend. De Belastingdienst heeft pas daarna, op 23 december 2011, een beslissing genomen op het verzoek om restitutie en dit verzoek afgewezen.

18. Door de als loonbelasting afgedragen bedragen te verrekenen met de aanslag inkomstenbelasting van de werknemer vóórdat op het verzoek tot restitutie van BV X was beslist, heeft de Belastingdienst gehandeld in strijd met het vereiste van fair play. De Belastingdienst heeft door zijn handelwijze, bewust of onbewust, een situatie gecreëerd waarin het niet meer mogelijk was de door BV X gevraagde restitutie te verlenen. De bedragen waren immers reeds verrekend met de schuld van een derde, de betrokken werknemer.

19. Indien de Belastingdienst eerst op het verzoek tot restitutie had beslist alvorens de verrekening met de aanslag van de werknemer toe te passen, was niet de situatie ontstaan dat restitutie niet meer mogelijk was. Gelet op de vaststelling bij de review door de deskundige van de Belastingdienst dat sprake was van resultaat uit overige werkzaamheden, en niet van loon, had de Belastingdienst in dat geval kunnen besluiten tot restitutie van de ten titel van loonbelasting ten onrechte afgedragen bedragen.

20. De Belastingdienst en het Ministerie van Financiën nemen terecht het standpunt in dat restitutie aan BV X niet meer mogelijk is omdat de afgedragen bedragen reeds zijn verrekend met de belastingschuld van de betrokken werknemer. Zij spreken hierbij van rechtsverwerking. De Belastingdienst en het Ministerie van Financiën gaan echter voorbij aan de omstandigheid dat de Belastingdienst deze situatie zelf in het leven heeft geroepen door de bovenbedoelde verrekening toe te passen alvorens te beslissen op het verzoek tot restitutie van BV X. De Belastingdienst en het ministerie gaan tevens voorbij aan het feit dat BV X door deze beslissing is benadeeld. Vóór de gewraakte verrekening

zou het immers wel mogelijk zijn geweest de ten onrechte afgedragen loonbelasting te restitueren. De uitspraak van Hof Arnhem-Leeuwarden van 24 februari 2015 maakt het voorgaande niet anders.

De onderzochte gedraging is in zoverre niet behoorlijk. Dit oordeel vormt aanleiding tot het doen van een aanbeveling.

21. De klacht over de onderzochte gedraging van de Belastingdienst in Arnhem, is gegrond wegens strijd met het vereiste van fair play.

## Aanbeveling

22. De Nationale ombudsman geeft de minister van Financiën in overweging te bevorderen dat BV X wordt gecompenseerd voor de nadelige gevolgen die de handelwijze van de Belastingdienst voor haar heeft gehad. De Nationale ombudsman wijst daarbij uitdrukkelijk op de door BV X voorgestelde regeling waarbij de door de werknemer over de netto beloning verschuldigde belasting voor haar rekening komt.

De Nationale ombudsman,

mr. F.J.W.M. van Dooren,  
waarnemend ombudsman