



Rapport

Datum: 14 september 2000
Rapportnummer: 2000/313

Klacht

Op 4 mei 2000 ontving de Nationale ombudsman een verzoekschrift van mevrouw S. te Heiloo, ingediend door de heer S. te Egmond aan den Hoef, met een klacht over een gedraging van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen Alkmaar.

Naar deze gedraging, die wordt aangemerkt als een gedraging van de Minister van Financiën, werd een onderzoek ingesteld.

Op grond van de namens verzoekster verstrekte gegevens werd de klacht als volgt geformuleerd:

Verzoekster klaagt erover dat de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen Alkmaar haar verzoek van 17 maart 2000 om ambtshalve vermindering van de aanslag inkomstenbelasting 1995 heeft afgewezen. Verzoekster stelt in dit verzoek dat zij recht heeft op toepassing van de zelfstandigenaftrek over 1995. Zij wijst er op dat de zelfstandigenaftrek haar over het jaar 1996, bij vergelijkbare omstandigheden, wel is toegekend.

Achtergrond

Wet op de inkomstenbelasting 1964 (Wet van 16 december 1964, Stb. 519)

Artikel 44m, eerste lid (zoals dit luidde in 1995)

"Ten aanzien van de belastingplichtige die winst uit onderneming geniet en bij de aanvang van het kalenderjaar de leeftijd van 18 jaar, doch nog niet die van 65 heeft bereikt, wordt een zelfstandigenaftrek toegepast indien gedurende het kalenderjaar de voor werkzaamheden beschikbare tijd voor tenminste 1225 uren in beslag wordt genomen door het voor eigen rekening feitelijk drijven van een onderneming."

Onderzoek

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

Tevens werd de Belastingdienst een aantal specifieke vragen gesteld.

Het resultaat van het onderzoek werd als verslag van bevindingen gestuurd aan betrokkenen.

De reactie van de Belastingdienst gaf aanleiding het verslag op een enkel punt te wijzigen.

De reactie van verzoeksters gemachtigde gaf geen aanleiding het verslag te wijzigen.

Bevindingen

De bevindingen van het onderzoek luiden als volgt:

A. feiten

1. Verzoekster was in het jaar 1995 vennote van een vennootschap onder firma. Deze vennootschap onder firma bestond uit twee firmanten en dreef een advies- en administratiekantoor. Verzoeksters beloning bestond ingevolge het opgemaakte contract van vennootschap onder firma uit een aandeel in de winst van 25%. Blijkens de bijlage bij de aangifte inkomstenbelasting over 1995 van verzoekster bedroeg de winst van dit kantoor over 1995 f 47.016,52. Van deze winst werd een gedeelte van 25% ofwel f 11.754,13 toebedeeld aan verzoekster.

2. In haar aangifte inkomstenbelasting over 1995 nam verzoekster het genoten winstaandeel van het advies- en administratiekantoor op als winst uit onderneming. Zij bracht de zelfstandigenaftrek als bedoeld in artikel 44m van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 in mindering op haar belastbaar inkomen. Het aangegeven belastbaar inkomen bedroeg f 933.

3. In een brief met dagtekening 10 november 1998 schreef de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen Alkmaar (hierna: de Belastingdienst) verzoekster het volgende:

"...Ik heb uw aangifte inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen 1995 beoordeeld. Ik ben van uw aangifte afgeweken.

(...)

Zelfstandigenaftrek

U komt niet in aanmerking voor de zelfstandigenaftrek, omdat het, gezien uw aandeel in de winst (25%) niet aannemelijk is dat u 1225 uur in de onderneming heeft gewerkt. Daarom tel ik bij f 10.821..."

4. Met dagtekening 31 december 1998 ontving verzoekster haar aanslag inkomstenbelasting over 1995. In het belastbaar inkomen was de aangekondigde correctie verwerkt.

5. Tegen de opgelegde aanslag inkomstenbelasting 1995 tekende verzoeksters gemachtigde in een brief van 25 februari 1999 bezwaar aan. Hij schreef het volgende:

"...Hierbij maak ik bezwaar tegen bovengenoemde aanslag.

De reden daarvan is dat (verzoekster; N.o.) wel degelijk in aanmerking komt voor de zelfstandigenaftrek. Zij werkt 4 dagen per week bij (het advies- en administratiekantoor; N.o.); dat komt neer op 1.600 uren per jaar..."

6. Gedagtekend 30 maart 1999 deed de Belastingdienst uitspraak op verzoeksters bezwaar. De uitspraak luidt als volgt:

"...Ontvankelijkheid

Een bezwaarschrift is tijdig ingediend als het binnen zes weken na de dagtekening van de aanslag bij mij is bezorgd. Omdat hieraan niet is voldaan, is uw bezwaarschrift niet tijdig ingediend. Daarom verklaar ik u niet-ontvankelijk in uw bezwaar.

Ik zal uw bezwaar toch beoordelen. Ik merk het echter aan als een verzoek om ambtshalve herziening. U kunt tegen mijn beslissing op het verzoek om ambtshalve herziening niet in beroep gaan bij het gerechtshof. U kunt alleen in beroep gaan tegen de niet-ontvankelijkverklaring van het bezwaarschrift.

Samenvatting van uw verzoek

Naar uw mening komt belastingplichtige in aanmerking voor de zelfstandigenaftrek omdat zij 1600 uren in de onderneming heeft gewerkt.

Beoordeling van uw verzoek

Belastingplichtige is werkzaam als vennoot in (het advies- en administratiekantoor; N.o.). Gelet op het inkomen dat belastingplichtige uit deze onderneming ontvangt, is het niet aannemelijk dat er wordt voldaan aan de eisen om voor de zelfstandigenaftrek in aanmerking te komen.

Beslissing op het verzoek

Ik wijs uw verzoek af..."

7. In een beroepschrift van 7 mei 1999 tekende verzoeksters gemachtigde beroep aan bij het gerechtshof Amsterdam tegen de uitspraak van de Belastingdienst op het bezwaarschrift.

8. Het gerechtshof Amsterdam deed op 6 maart 2000 uitspraak op verzoeksters beroep. Het gerechtshof overwoog dat de Belastingdienst verzoeksters bezwaar tegen de aanslag terecht niet-ontvankelijk had verklaard en besliste dat het beroep tegen die uitspraak ongegrond was.

9. In een brief van 17 maart 2000 wendde verzoekster gemachtigde zich opnieuw tot de Belastingdienst. Hij schreef het volgende:

"...Naar aanleiding van de door het Hof genomen beslissing blijft ondergetekende van mening dat (verzoekster; N.o.) ten onrechte wordt aangeslagen voor de inkomstenbelasting 1995. In 1996 wordt wel rekening gehouden met de zelfstandigenaftrek. Zij heeft in 1995 bij een normaal verloop van de aangifte ook recht op de zelfstandigenaftrek. De reden om het in 1995 niet toe te kennen ligt opgesloten in het feit, dat het bezwaarschrift - door een verkeerde agendering van de brief onzerzijds - 14 dagen later is binnengekomen bij de Belastingdienst.

Gaarne verzoek ik u alsnog, namens (verzoekster; N.o.), akkoord te gaan met een ambtshalve vermindering van bovengenoemde aanslag. Ik ben bereid deze zaak mondeling toe te lichten..."

10. De Belastingdienst reageerde in een brief van 21 maart 2000 met het volgende:

"...Op 20 maart 2000 heb ik uw brief ontvangen waarin u een klacht indient over de afwikkeling van een bezwaarschrift en beroepschrift betreffende aanslag IB 1995 t.n.v. (verzoekster; N.o.). Ik zal uw klacht niet in behandeling nemen, omdat deze betrekking heeft op een gedraging:

(...)

die aan het oordeel van een andere rechterlijke instantie (Het Gerechtshof te Amsterdam) onderworpen is of is geweest..."

B. Standpunt verzoekster

Voor het standpunt van verzoekster wordt verwezen naar de klachtsamenvatting onder klacht. In het verzoekschrift merkt verzoekster gemachtigde nog het volgende op:

"...ambtenaren van de Belastingdienst weten steeds weer nieuwe feiten in verschillende gesprekken aan te dragen, dat zij vinden dat het niet aftrekbaar is. Deze feiten betreffen: 1. je hebt geen 1.600 uren (4 dagen per week) gewerkt in 1995; 2. je hebt weinig verdiend in 1995 en 3. de omzet over 1995 is te laag geweest.

De drie feiten zijn niet waar en dus verwerpelijk, daar en (verzoekster; N.o.) heeft 4 dagen per week gewerkt en het opgenomen bedrag in 1995 is gelijk aan 25% (volgens v.o.f.-kontraakt) van de winst en de omzet is in 1995 voor een startende ondernemer bijna f 89.000,00 (toch niet laag)..."

C. Standpunt Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen Alkmaar

Bij het verzoek om op de klacht te reageren, werd de Belastingdienst een aantal vragen voorgelegd. Deze luiden als volgt:

- "1. Is de correctie op de zelfstandigenaftrek vóór het opleggen van de aanslag aangekondigd? Zo niet, waarom niet?
2. Zo ja, heeft verzoekster op die aankondiging gereageerd? Zo ja, hoe?
3. Is verzoekster in de bezwaarfase of naar aanleiding van het verzoek om ambtshalve vermindering uitdrukkelijk de gelegenheid geboden bewijs te leveren voor haar recht op de zelfstandigenaftrek of dit aannemelijk te maken?
4. In de uitspraak op het bezwaarschrift wordt verzoeksters bezwaar afgewezen met het argument dat het, gelet op het inkomen, niet aannemelijk is dat zij recht heeft op zelfstandigenaftrek. Gaarne ontvang ik een toelichting op dit argument.
5. Zijn er nog andere argumenten gehanteerd bij de afwijzing van haar verzoek?

Zo ja, welke en op welke wijze zijn deze verzoekster bekend gemaakt?"

In reactie op de klacht en de vragen liet de Belastingdienst het volgende weten:

"...

De correctie op de zelfstandigenaftrek is vóór het opleggen van de aanslag aangekondigd. Zie onze brief van 10 november 1998 (opgenomen bij A. FEITEN, onder 3.; N.o.), de aanslag is opgelegd per 31 december 1998.

Verzoekster heeft op 25 februari 1999 een bezwaarschrift ingediend.

Aan verzoekster is uitdrukkelijk de gelegenheid geboden om te reageren: zie de laatste alinea in de brief van 10 november 1998.

Op 26 februari 1999 ontvingen wij het bezwaarschrift tegen de aanslag inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen 1995 (...). Dit bezwaarschrift was niet tijdig ingediend. Wij hebben het bezwaarschrift als een verzoek om ambtshalve herziening behandeld. Wij hebben het verzoek afgewezen. (...).

Uit de door (verzoeksters gemachtigde; N.o.) bijgevoegde Winst- en Verliesrekening 1995 blijkt een omzet van f 88.990,56. een gedeelte van deze omzet is kennelijk gegenereerd door 'werk derden'. Wij hebben het bedrag ad f 5.787,- dat aan werk derden is besteed zonder opslag afgetrokken van de bovengenoemde omzet. Resteert een omzet ad f 83.203,56. Deze omzet is dan behaald door de werkzaamheden van (de andere vennoot en verzoekster; N.o.) en een personeelslid (er is namelijk in de V&W een post personeelskosten ad f 5.868,27 opgenomen).

Als wij rekenen met een bescheiden uurloon van minimaal f 50,- per uur, dan zijn er door de drie genoemde personen maximaal 1664 declarabele uren gemaakt. Op basis hiervan concluderen wij dat het niet aannemelijk is dat (verzoekster; N.o.) voldoet aan de eis van het urencriterium om voor de zelfstandigenaftrek in aanmerking te komen (het is zelfs twijfelachtig of (de andere venoot; N.o.) zelf voldoet aan deze eis om voor de zelfstandigenaftrek in aanmerking te komen.

Na onze uitspraak op het verzoekschrift zijn er nog enkele telefoongesprekken geweest. (Verzoeksters gemachtigde; N.o.) heeft telefonisch contact gehad met de heer (H.; N.o.), zijnde de behandelaar van het verzoekschrift, met de heer (L.; N.o.), zijnde de teamleider van het behandelend team en met ondergetekende, zijnde het Hoofd van de Eenheid. Telkenmale is aan (de gemachtigde; N.o.) de gelegenheid geboden om zijn verhaal nader te onderbouwen. (De gemachtigde; N.o.) heeft tijdens deze gesprekken herhaald dat (verzoekster; N.o.) 4 dagen per week (= 1600 uur per jaar) voor hem heeft gewerkt. Hij heeft hieraan toegevoegd dat (verzoekster; N.o.) het vak bij hem leerde. Wij hebben uiteengezet dat slechts de productieve uren meetellen bij de beoordeling of wordt voldaan aan de eis van het urencriterium..."

Beoordeling

1. Verzoekster was in 1995 vennote van een vennootschap onder firma. Deze vennootschap onder firma bestond uit twee firmanten en dreef een advies- en administratiekantoor. Verzoeksters beloning bestond ingevolge het opgemaakte contract van vennootschap onder firma uit een aandeel in de winst van 25%. In haar aangifte inkomstenbelasting over 1995 heeft zij het genoten winstaandeel aangegeven als winst uit onderneming. Op haar belastbaar inkomen heeft zij de zelfstandigenaftrek als bedoeld in artikel 44m van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 (zie achtergrond) in mindering gebracht. De Belastingdienst heeft bij de vaststelling van haar belastbaar inkomen over dat jaar een correctie op haar aangifte aangebracht. Deze correctie hield in dat de gevraagde zelfstandigenaftrek niet werd verleend. Verzoekster heeft tegen deze correctie bezwaar aangetekend.

2. De Belastingdienst verklaarde verzoekster niet-ontvankelijk in haar bezwaar omdat het bezwaarschrift te laat was ingediend. In zijn uitspraak handhaafde de Belastingdienst voorts de aangebrachte correctie. Verzoeksters gemachtigde tekende tegen de uitspraak van de Belastingdienst beroep aan bij het gerechtshof Amsterdam.

Het gerechtshof oordeelde dat de Belastingdienst verzoekster wegens termijnoverschrijding terecht niet-ontvankelijk had verklaard in haar bezwaar. De vraag of de zelfstandigenaftrek terecht was geweigerd kwam in de uitspraak op het beroep dan ook niet aan de orde.

3. Na de uitspraak van het gerechtshof diende verzoekster in een brief van 17 maart 2000 een klacht in bij de Belastingdienst. In deze klacht stelde verzoekster opnieuw dat zij in 1995 recht had op de gevraagde zelfstandigenaftrek. Zij wees er op dat de zelfstandigenaftrek over het jaar 1996 wel was verstrekt.

In de brief waarin zij haar klacht uitte, verzocht zij tevens om de aanslag inkomstenbelasting 1995 alsnog ambtshalve te verminderen in verband met de zelfstandigenaftrek.

De Belastingdienst reageerde met de mededeling dat de klacht niet in behandeling werd genomen omdat de gedraging waarop de klacht betrekking had al aan het oordeel van het gerechtshof Amsterdam onderworpen was geweest. De Belastingdienst nam geen afzonderlijke beslissing op het in de brief opgenomen verzoek om ambtshalve vermindering.

4. Verzoekster klaagt erover dat de Belastingdienst het verzoek van 17 maart 2000 om ambtshalve vermindering van de aanslag inkomstenbelasting 1995 heeft afgewezen.

5. De Belastingdienst stelt dat de gevraagde zelfstandigenaftrek terecht is geweigerd. In de reactie op de klacht rekent de Belastingdienst voor dat in de onderneming waarvan verzoekster vennote was bij een uurloon van f 50 en bij de gerealiseerde omzet in totaal niet meer dan 1664 declarabele uren kan zijn gewerkt. Mede in aanmerking nemend dat er twee vennoten in de onderneming werkzaam waren en dat er ook nog f 5.868,27 is betaald aan personeelskosten, acht de Belastingdienst het niet aannemelijk dat verzoekster tenminste het wettelijk vereiste aantal uren van 1225 in de onderneming heeft gewerkt.

6. De bepaling van artikel 44m van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 stelt aan het recht op de zelfstandigenaftrek voor zover hier van belang geen andere eis dan dat degene die winst uit onderneming geniet in het kalenderjaar tenminste 1225 uur besteedt aan het voor eigen rekening feitelijk drijven van een onderneming.

De Belastingdienst heeft de weigering om de zelfstandigenaftrek te verlenen in de aankondiging van de correctie in de brief van 10 november 1998 gemotiveerd met de stelling dat het "gezien haar aandeel in de winst (25%) niet aannemelijk (was) dat (zij) meer dan 1225 uur in de onderneming (had) gewerkt". In de uitspraak op het bezwaarschrift overweegt de Belastingdienst vervolgens dat het "gelet op het inkomen dat belastingplichtige uit de onderneming ontvangt, (...) niet aannemelijk (is) dat er wordt voldaan aan de eisen om voor de zelfstandigenaftrek in aanmerking te komen".

De tekst van artikel 44m Wet op de inkomstenbelasting 1964 legt echter geen relatie tussen het recht op de zelfstandigenaftrek en de hoogte van het winstaandeel. Ook worden in de tekst van de wet geen eisen gesteld aan de hoogte van het met de ondernemersactiviteiten behaalde inkomen. De motivering van de correctie door de

Belastingdienst is dan ook zonder nadere toelichting niet begrijpelijk en kan zonder een dergelijke toelichting als zodanig de aangebrachte correctie niet dragen.

Weliswaar kan de berekening die de Belastingdienst heeft gegeven in zijn reactie aan de Nationale ombudsman worden gezien als de bedoelde toelichting, maar uit de tijdens het onderzoek overgelegde stukken is niet gebleken dat deze toelichting in een eerder stadium ook (schriftelijk) aan verzoekster is gegeven. Het is dan ook niet gebleken dat verzoekster eerder in de gelegenheid is gesteld daarop schriftelijk te reageren. Daarvan uitgaande wordt aangenomen dat verzoekster met name ook niet in de gelegenheid is geweest te reageren op de aannames die de Belastingdienst in zijn berekening hanteert, zoals een uurloon van f 50.

7. Hoewel verzoeksters gemachtigde in de brief van 17 maart 2000 aan de Belastingdienst melding maakt van de oorzaak van het laten verstrijken van de bezwaartermijn, moet de brief naar het oordeel van de Nationale ombudsman bovenal worden gelezen als een verzoek om de zelfstandigenaftrek alsnog toe te kennen.

De Belastingdienst reageerde op de brief slechts met de mededeling dat de klacht niet in behandeling werd genomen omdat deze reeds aan het oordeel van het gerechtshof zou zijn onderworpen geweest. Het gerechtshof Amsterdam heeft zich echter in zijn uitspraak van 6 maart 2000 (noodzakelijkerwijs) slechts uitgelaten over de ontvankelijkheid van het door verzoekster ingediende bezwaarschrift. Over het materiële geschilpunt, het recht op de zelfstandigenaftrek, heeft het gerechtshof niets gezegd.

In zoverre stelt de Belastingdienst dan ook ten onrechte dat het onderwerp van de klacht onderworpen is geweest aan het oordeel van de rechter. De Belastingdienst is in zijn reactie ten onrechte geheel voorbijgegaan aan het verzoek om ambtshalve vermindering. Deze vaststelling, gevoegd bij het hiervoor overwogene ten aanzien van de gebrekkige motivering van de correctie door de Belastingdienst in de voorafgaande stadia van de aanslagregeling, geeft aanleiding tot het doen van een aanbeveling.

De onderzochte gedraging is in zoverre niet behoorlijk.

8. Aan het hiervoor onder 6. en onder 7. overwogene doet niet af dat er, zoals de Belastingdienst in zijn reactie op de klacht aangeeft, nog diverse telefoongesprekken met verzoeksters gemachtigde hebben plaatsgevonden waarin hem de gelegenheid is geboden "zijn verhaal nader te onderbouwen". Zoals hierboven bleek had verzoeksters gemachtigde schriftelijk van de (volledige) motivering van de Belastingdienst op de hoogte moeten worden gesteld en had hij in de gelegenheid moeten worden gesteld daarop schriftelijk te reageren.

Voorts wordt nog het volgende opgemerkt. De Belastingdienst heeft blijkens de reactie op de klacht in één van deze telefoongesprekken tegenover verzoeksters gemachtigde het

standpunt ingenomen dat voor de bepaling of aan de urennorm van artikel 44m Wet op de inkomstenbelasting 1964 is voldaan alleen de productieve uren meetellen. Voorzover de Belastingdienst daarmee bedoelt te stellen dat voor de urennorm alleen de declarabele uren meetellen, is deze stelling in zijn algemeenheid niet juist omdat het genoemde wetsartikel een dergelijke algemene beperking niet kent.

Conclusie

De klacht over de onderzochte gedraging van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen Alkmaar, die wordt aangemerkt als een gedraging van de Minister van Financiën, is gegrond.

AANBEVELING

De Minister van Financiën wordt in overweging gegeven te bevorderen dat de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen Alkmaar alsnog een beslissing neemt op het verzoek om ambtshalve vermindering in de brief van 17 maart 2000, met inachtneming van hetgeen onder 6. en 8. is overwogen.