



Rapport

Datum: 15 januari 2001

Rapportnummer: 2001/012

Klacht

Op 28 september 1999 ontving de Nationale ombudsman een verzoekschrift van D. BV te Den Haag, ingediend door de heer E.W. Kupers (Pekelder administratie- en adviesbureau BV) te Nieuwe Pekela, met een klacht over een gedraging van de Belastingdienst/Centrale betalingsadministratie Apeldoorn.

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/Centrale betalingsadministratie Apeldoorn (Cba) geen rente vergoedt over het saldo van haar bij de Cba aangehouden Wet Ketenaansprakelijkheid (WKA)-rekening.

Achtergrond

1. Invorderingswet 1990 (wet van 30 mei 1990, Stb. 221)

Artikel 28 (invorderingsrente):

"1. Bij overschrijding van de voor de belastingaanslag geldende enige of laatste betalingstermijn wordt aan de belastingschuldige rente - invorderingsrente - in rekening gebracht over het op de belastingaanslag openstaande bedrag, met dien verstande dat voor het gehele tijdvak waarover de rente wordt berekend dit bedrag wordt verlaagd ingeval de belastingaanslag wordt verminderd.

2. Invorderingsrente wordt, voorzover daarvan niet wordt afgeweken ingevolge hieromtrent bij algemene maatregel van bestuur te stellen regels, niet in rekening gebracht over de tijd voor welke de belastingschuldige krachtens artikel 25, derde, zesde, zevende of negende lid, dan wel krachtens artikel 26, tiende lid, uitstel van betaling is verleend.

3. Invorderingsrente is niet verschuldigd over de tijd voor welke de belastingschuldige uitstel van betaling is verleend als bedoeld in artikel 224 van het Communautair douanewetboek.

4. Ingeval bij vermindering van de belastingaanslag het bedrag van de vermindering meer beloopt dan het op de belastingaanslag nog openstaande bedrag, wordt aan de belastingschuldige invorderingsrente vergoed over het verschil, doch ten hoogste over het bedrag dat op de belastingaanslag is betaald.

5. De invorderingsrente wordt enkelvoudig berekend over het tijdvak dat aanvangt op de dag na de vervaldag van de voor de belastingaanslag geldende enige of laatste betalingstermijn. Voor de toepassing van het eerste lid eindigt het tijdvak op de dag voorafgaand aan die van de betaling en voor de toepassing van het vierde lid op de dag van de dagtekening van het afschrift van de uitspraak of de dagtekening van de kennisgeving waarmee de vermindering wordt bekendgemaakt. Voor de toepassing van de eerste volzin blijft artikel 10 buiten toepassing.

6. De vorige leden vinden geen toepassing bij een vermindering van de belastingaanslag voor zover die het gevolg is van

- a. de verrekening van een verlies van een volgend jaar;
- b. een wijziging van het boekjaar of de rechtsvorm van de belastingschuldige;
- c. de overdracht of overgang van de onderneming van de belastingschuldige of een zelfstandig onderdeel daarvan aan onderscheidenlijk naar een andere belastingschuldige welke is opgericht ten einde de bedrijfsvoering voort te zetten; dan wel
- d. de vorming of verbreking van een fiscale eenheid als bedoeld in de artikelen 15 en 15a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969."

Artikel 35:

"1. De aannemer is hoofdelijk aansprakelijk voor de loonbelasting:

- a. die de onderaannemer en, indien een werk geheel of gedeeltelijk door een of meer volgende onderaannemers wordt uitgevoerd, iedere volgende onderaannemer verschuldigd is in verband met het verrichten van werkzaamheden door zijn werknemers ter zake van dat werk;
- b. voor de betaling waarvan de onderaannemer en, indien een werk geheel of gedeeltelijk door een of meer volgende onderaannemers wordt uitgevoerd, iedere volgende onderaannemer ingevolge artikel 34 hoofdelijk aansprakelijk is ter zake van dat werk.

In afwijking in zoverre van artikel 32, tweede lid, is de aannemer niet aansprakelijk voor de in verband met de heffing van loonbelasting opgelegde bestuurlijke boete.

2. In dit artikel wordt verstaan onder:

- a. aannemer: degene die zich jegens een ander, de opdrachtgever, verbindt om buiten dienstbetrekking een werk van stoffelijke aard uit te voeren tegen een te betalen prijs;
- b. onderaannemer: degene die zich jegens een aannemer verbindt om buiten dienstbetrekking het in onderdeel a bedoelde werk geheel of gedeeltelijk uit te voeren

tegen een te betalen prijs.

3. Voor de toepassing van dit artikel wordt:

- a. de onderaannemer ten opzichte van zijn onderaannemer als aannemer beschouwd;
- b. met een aannemer gelijkgesteld degene die zonder daartoe van een opdrachtgever opdracht te hebben gekregen buiten dienstbetrekking in de normale uitoefening van zijn bedrijf een werk van stoffelijke aard uitvoert;
- c. ten opzichte van de aannemer als onderaannemer beschouwd de verkoper van een toekomstige zaak, voor zover de koop en verkoop voortvloeit uit of verband houdt met het in het tweede lid, onderdeel a, bedoelde werk.

4. De voorgaande leden zijn niet van toepassing:

- a. indien een werk tot de uitvoering waarvan een onderaannemer zich jegens een aannemer heeft verbonden, geheel of grotendeels wordt verricht op de plaats waar de onderneming van de onderaannemer is gevestigd met uitzondering van de vervaardiging en elke daarop gerichte handeling van kleding, andere dan schoeisel, of
- b. indien de uitvoering van een werk waartoe een onderaannemer zich jegens een aannemer heeft verbonden, ondergeschikt is aan een tussen hen gesloten overeenkomst van koop en verkoop van een bestaande zaak.

5. Voor zover een aannemer ingevolge een schriftelijke overeenkomst met een onderaannemer het bedrag waarvoor hij op grond van het eerste lid hoofdelijk aansprakelijk is heeft overgemaakt op een rekening die door die onderaannemer bij een ingevolge artikel 52, tweede lid, onder a, b of c, van de Wet toezicht kredietwezen 1992 geregistreerde kredietinstelling ter zake van dat werk wordt gehouden voor betaling van loonbelasting, wordt elke betaling die de onderaannemer voor dat doel voor het tijdvak waarin het werk is uitgevoerd ten laste van die rekening heeft gedaan, vermoed betrekking te hebben op dat werk. Onder betaling van loonbelasting bedoeld in de vorige volzin, wordt mede begrepen een betaling door een onderaannemer aan zijn onderaannemer, welke betaling ingevolge een tussen hen gesloten schriftelijke overeenkomst wordt gedaan op een rekening als bedoeld in de vorige volzin. Bij ministeriële regeling kunnen nadere regels worden gesteld met betrekking tot de toepassing van dit lid.

6. De aansprakelijkheid op grond van het eerste lid geldt niet met betrekking tot de loonbelasting verschuldigd door een onderaannemer, indien aannemelijk is dat het niet betalen door de onderaannemer noch aan hem noch aan een aannemer is te wijten."

2. **Leidraad Invordering 1990** (besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 25 juni 1990, nr. AFZ90/1990)

"Art. 35, § 11) Rechtstreekse storting door aannemer bij de CBA

6. Als de aannemer ten behoeve van zijn onderaannemer de terzake van het werk verschuldigde loonbelasting rechtstreeks heeft gestort bij de CBA, strekt deze betaling tot vermindering van de primaire aansprakelijkheid (zoals aanvankelijk, namelijk ten tijde van de loonbelasting, belopen uit de wet) mits de betaling voldoende gespecificeerd is.

De betaling is in elk geval voldoende gespecificeerd als daarbij naast de gegevens van de onderaannemer, diens loonbelastingnummer, de benaming van het werk en de periode waarin het werk is verricht zijn vermeld. De rechtstreekse stortingen worden betrokken in de vergelijking als bedoeld aan het slot van het eerste lid van deze paragraaf.

3. Teneinde een g-rekening te openen wordt een (vier partijen) overeenkomst gesloten tussen bank, onderaannemer, uitvoeringsinstelling en de fiscus, te weten een g-rekeningovereenkomst. Deze overeenkomst houdt in dat aan de ontvanger en de uitvoeringsinstelling een eerste pandrecht wordt gegeven op de saldi van de g-rekening, teneinde te bereiken dat op de g-rekening gestorte gelden ook daadwerkelijk zullen dienen tot betaling van de sociale verzekeringspremies en de loonbelasting.

4. **Algemene wet inzake rijksbelastingen** (wet van 2 juli 1959, Stb. 301)

Artikel 30f, eerste en tweede lid (heffingsrente):

"1. Met betrekking tot de inkomstenbelasting, de vermogensbelasting en de vennootschapsbelasting wordt rente - heffingsrente - berekend ingeval een voorlopige aanslag, een aanslag of een navorderingsaanslag wordt vastgesteld.

2. Met betrekking tot de loonbelasting, de omzetbelasting, de overdrachtsbelasting, de belasting van personenauto's en motorrijwielen, de accijns, de verbruiksbelastingen van alcoholvrije dranken en van pruimtabak en snuiftabak en de in artikel 1 van de Wet belastingen op milieugrondslag genoemde belastingen wordt heffingsrente berekend ingeval:

a. een naheffingsaanslag wordt vastgesteld vanwege de omstandigheid dat de verschuldigde belasting meer beloopt dan die welke is aangegeven, tenzij die naheffingsaanslag het gevolg is van een vrijwillige verbetering van de aangifte, welke wordt gedaan binnen drie maanden na het einde van het kalenderjaar of het boekjaar waarop de nageheven belasting betrekking heeft;

b. een teruggaaf van belasting plaatsvindt vanwege de omstandigheid dat de verschuldigde belasting minder beloopt dan die welke is aangegeven.

Heffingsrente wordt eveneens berekend indien en voor zover de in onderdeel a bedoelde belasting te laat, doch voordat een naheffingsaanslag is vastgesteld, wordt betaald,

behoudens ingeval de betaling plaatsvindt binnen drie maanden na het einde van het kalenderjaar of het boekjaar waarop de te laat betaalde belasting betrekking heeft."

Artikel 30g (heffingsrente):

"1. Heffingsrente wordt vergoed over het negatieve bedrag van de voorlopige aanslag, over het negatieve bedrag van de aanslag, alsmede over het bedrag van de teruggaaf.

2. Heffingsrente wordt mede vergoed bij vermindering van:

a. het negatieve bedrag van de aanslag: over die vermindering;

b. de aanslag die geen negatief bedrag belooft tot een aanslag die wel een negatief bedrag belooft: over dat negatieve bedrag.

3. Bij vermindering van de aanslag eindigt in afwijking in zoverre van artikel 30f, derde lid, het tijdvak waarover de heffingsrente wordt berekend op de dag van de dagtekening van het afschrift van de uitspraak of van de kennisgeving waaruit van de vermindering blijkt.

4. Het tweede lid vindt geen toepassing bij een vermindering van de aanslag die voortvloeit uit de verrekening van een verlies van een volgend jaar."

Artikel 30i (revisierente):

"1. Met betrekking tot de inkomstenbelasting wordt rente - revisierente - verschuldigd indien ingevolge artikel 45c, tweede of derde lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964, premies voor een aanspraak op periodieke uitkeringen als negatieve persoonlijke verplichtingen in aanmerking worden genomen.

2. De revisierente bedraagt 20 percent van de waarde in het economische verkeer van de aanspraak op periodieke uitkeringen.

3. Ingeval de aanspraak op periodieke uitkeringen is bedongen minder dan 10 jaren vóór het jaar waarin de negatieve persoonlijke verplichtingen worden genoten, wordt, indien de belastingplichtige dit verzoekt, in afwijking van het tweede lid, de revisierente gesteld op het door de belastingplichtige aannemelijk te maken bedrag dat ingevolge de artikelen 30f en 30h aan heffingsrente in rekening zou worden gebracht indien de mogelijkheid zou bestaan de aftrek van de premies voor de aanspraak ongedaan te maken door navorderingsaanslagen over de jaren van die aftrek. Hierbij worden de bedragen van die navorderingsaanslagen gesteld op 50 percent van de premies en wordt het einde van het in artikel 30f, derde lid, onderdeel a, bedoelde tijdvak gesteld op 31 december van het jaar waarin de negatieve persoonlijke verplichtingen worden genoten."

5. **Arrest van de Hoge Raad van 18 december 1992** (NJ 1993/734)

De Hoge Raad overwoog onder meer:

"Ingevolge art. 16b lid 5 aanhef en onder a (Coördinatiewet Sociale Verzekering; N.o.) is de aannemer - hier Harko - hoofdelijk aansprakelijk voor de premie die de onderaannemer - hier Koning - verschuldigd is. De verschuldigdheid van de premie door de onderaannemer en dus ook de hoofdelijke aansprakelijkheid van de aannemer (is; red.) ontstaan bij de uitbetaling van het loon aan de bij de werkzaamheden ingeschakelde werknemers (CRvB 14 nov. 1990, RSV 1991, 154). Dit brengt mee dat er plaats is voor verrekening met een verhaalsvordering als de onderhavige op de voet van art. 53 Fw, aangezien deze vordering voortvloeit uit een vóór de faillietverklaring met de gefaillieerde verrichte handeling, te weten de overeenkomst van onderaanneming, die uit haar aard een overeenkomst van aanneming veronderstelt en waarin derhalve besloten ligt dat, naar gelang van betaling van loon door de onderaannemer, een hoofdelijke aansprakelijkheid van aannemer en onderaannemer zal ontstaan, die tot een dergelijke verhaalsvordering kan leiden.

Hieraan doet - anders dan het hof op het voetspoor van de president heeft geoordeeld - niet af, dat Harko eerst na de faillietverklaring, toen van Koning geen betaling meer viel te verwachten, door (de Stichting Sociaal Fonds Schildersbedrijf; N.o.) aansprakelijk is gesteld."

6. Uitspraak van de Centrale Raad van Beroep van 14 november 1990 (RSV 1991/154)

De Raad overwoog onder meer:

"Het destijds vigerende stelsel van premieheffing houdt in dat een werkgever op basis van geschatte loonsommen bij wijze van voorschot premie betaalt, waarbij na afloop van het premiebetalingstijdvak definitieve premievaststelling plaatsvindt aan de hand van de feitelijk uitbetaalde lonen. Daarbij speelt in beginsel geen rol met welke werkzaamheden de desbetreffende werknemers zich daadwerkelijk hebben bezig gehouden. De verschuldigdheid van de premie ontstaat in het systeem van de (Coördinatiewet Sociale Verzekering; N.o.) met de uitbetaling van de lonen aan de werknemers. De exacte omvang van de premie die in zijn totaliteit verschuldigd is, wordt evenwel pas na afloop van het premiebetalingstijdvak vastgesteld, waarna verrekening met de reeds bij voorschot betaalde premies plaatsvindt.

7. Arrest van de Hoge Raad van 16 december 1988 (NJ 1989/433)

Volgens de Hoge Raad in dit arrest is het beding dat een verhuurder geen rente vergoedt over een door de huurder te storten waarborgsom niet een "niet redelijk" voordeel voor de verhuurder in de zin van artikel 6, eerste lid van de Huurprijzenwet woonruimte.

Wel kunnen eisen van redelijkheid en billijkheid - afhankelijk van de omstandigheden van het geval - verschuldigdheid van rente meebrengen.

De Hoge Raad overwoog onder meer:

"3.2 De drie onderdelen van middel I kunnen te zamen worden behandeld; zij stellen te zamen de vraag aan de orde of een beding in een huurovereenkomst, inhoudende dat de verhuurder geen rente vergoedt over een door de huurder te storten waarborgsom, als zodanig een niet redelijk voordeel voor de verhuurder oplevert in de zin van art. 6 lid 1 HPW en uit dien hoofde nietig is.

Vooropgesteld moet worden dat de Rb. terecht heeft geoordeeld dat zulk een niet-rentebeding aan art. 6 lid 1 moet worden getoetst, nu het gaat om een niet de huurprijs betreffend beding dat voor de verhuurder een economisch voordeel meebrengt doordat deze gedurende enige tijd kan beschikken over een geldsbedrag zonder daarvoor enige vergoeding te hoeven betalen. In zoverre is onderdeel 1 ongegrond.

Waar het dan om gaat is of dit voordeel "niet redelijk" is in de zin van art.6 lid 1, welke bepaling niet ieder (niet de huurprijs betreffend) beding dat een der (partijen; N.o.) enig voordeel oplevert nietig doet zijn, doch slechts die bedingen die een "niet redelijk" voordeel opleveren.

3.3 Bij de beoordeling van dit laatste moet ervan worden uitgegaan dat in het algemeen geen rente over ter beschikking staande bedragen verschuldigd is, tenzij dit is bedongen of voortvloeit uit de wet. De eisen van redelijkheid en billijkheid kunnen weliswaar, afhankelijk van de omstandigheden van het geval, verschuldigdheid van rente meebrengen, doch het enkele feit dat het gaat om een waarborgsom die is gestort uit hoofde van een huurovereenkomst betreffende woonruimte waarop art. 6 van toepassing is, is daartoe niet voldoende. Daaruit vloeit voort dat het feit dat ter zake van een zodanige waarborgsom door de verhuurder geen rente zal worden vergoed, - afgezien van bijzondere omstandigheden, die hier niet zijn aangevoerd - niet kan worden aangemerkt als een beding waarbij ten behoeve van de verhuurder een niet redelijk voordeel als bedoeld in dat artikel overeengekomen is en dat ook een beding dat zodanige rente uitdrukkelijk uitsluit, niet als zodanig kan worden beschouwd.

Bij het voorgaande dient voorts nog in aanmerking te worden genomen dat een andere opvatting tot gevolg zou hebben dat de rechter bij gebreke van een uitdrukkelijk rentebeding telkens de overeenkomst met een renteverplichting zou hebben aan te vullen zonder dat hij daarbij aan de wet enige richtlijn omtrent hoogte en wijze van berekening van deze - niet op verzuim van de schuldenaar berustende - rente kan onttelen. Zo wel een zekere rente is bedongen, zou hij voor een vergelijkbare moeilijkheid komen te staan, wanneer hij dit beding, voor wat de hoogte en de wijze van berekening van de rente betreft, aan de redelijkheidsmaatstaf van art. 6 zou moeten toetsen. Niet kan worden aangenomen dat dit artikel een dergelijke taak op de rechter legt, zonder dat de wetgever in een nadere regeling te dier zake heeft voorzien."

In zijn noot onder dit arrest schreef prof. mr. M.M. Mendel onder meer:

"1. Art. 6 lid 1 HPW luidt: "Elk in verband met het tot stand komen van huur en verhuur van woonruimte gemaakt beding, niet de huurprijs betreffende, waarbij ten behoeve van een der (partijen; N.o.) enig niet redelijk voordeel wordt overeengekomen, is nietig".

De HR formuleert als uitgangspunt "dat in het algemeen geen rente over ter beschikking staande bedragen verschuldigd is, tenzij dit is bedongen of voortvloeit uit de wet". Het zijn voorts de omstandigheden van het geval die bepalend zijn voor het oordeel dat op grond van de redelijkheid en billijkheid rente is verschuldigd. Verder heeft de HR twee rechtsvragen beantwoord: 1. komt het bedingen van een waarborgsom door de verhuurder waarbij geen rente wordt afgesproken of waarbij uitdrukkelijk wordt overeengekomen dat geen rente wordt vergoed, in aanmerking voor toetsing aan art. 6 lid 1 HPW? 2. zo ja, is zo'n niet-rentebeding dan aan te merken als een beding waarbij een "niet redelijk voordeel" wordt overeengekomen? De eerste vraag wordt door de HR bevestigend beantwoord en de tweede - betrekking hebbend op een geval waarin aan wet noch overeenkomst een plicht tot rentebetaling kon worden ontleend - in het algemeen ontkennend. Er kunnen volgens de HR echter omstandigheden zijn - i.c. geen rol spelend, zie het arrest - die naar eisen van redelijkheid en billijkheid verschuldigdheid van rente meebrengen.

Ik geef wat dit laatste betreft een voorbeeld. Een professionele aspirant-verhuurder weet dat zijn aspirant-huurder - een man met weinig opleiding, weinig kennis van huurzaken en niet erg bemiddeld - aan het enkele feit dat van hem (aspirant-huurder) een relatief hoge waarborgsom wordt gevraagd de stellige verwachting ontleent dat daar dan wel een door de verhuurder te betalen rente van minstens een paar procent tegenover zal staan. De aspirant-verhuurder laat hem in de waan en sluit met hem een overeenkomst waarin van enige rente over de waarborgsom niet wordt gerept. (...)"

Onderzoek

In het kader van het onderzoek werd de Belastingdienst/Centrale betalingsadministratie Apeldoorn (Cba) verzocht op de klacht te reageren en een afschrift toe te sturen van de stukken die op de klacht betrekking hebben.

Daarnaast werd de Staatssecretaris van Financiën de gelegenheid geboden om commentaar op de klacht te geven.

Tijdens het onderzoek kregen de Cba, de Staatssecretaris en verzoekster de gelegenheid op de door ieder van hen verstrekte inlichtingen te reageren.

Het resultaat van het onderzoek werd als verslag van bevindingen gestuurd aan betrokkenen. Verzoekster deelde mee zich met de inhoud van het verslag te kunnen verenigen.

De Staatssecretaris van Financiën berichtte dat het verslag hem geen aanleiding gaf tot het maken van opmerkingen.

De Cba gaf binnen de gestelde termijn geen reactie.

Bevindingen

De bevindingen van het onderzoek luiden als volgt:

A. feiten

1. Door verzoeksters gemachtigde werd op 30 juli 1999 bij de Belastingdienst/Ondernemingen 's-Gravenhage bezwaar gemaakt tegen een naheffingsaanslag loonbelasting/

premie volksverzekeringen:

"Namens mijn cliënt (...) deel ik u mede bezwaar te maken tegen de heffingsrente ad. f. 2.331 als vermeld op genoemde aanslag.

De reden van dit bezwaar is, dat er bij het opleggen van heffingsrente wordt uitgegaan van het feit, dat het geld aan belastingplichtige ter beschikking staat en dat hij het geld, dat aan de fiscus toekomt rentedragend zou kunnen beleggen.

In het onderhavige geval echter is dit niet het geval, daar gedurende geheel 1999 genoemd bedrag op de WKA rekening welke door u wordt geadministreerd aanwezig is geweest en u derhalve dit geld rentedragend hebt kunnen beleggen, hetgeen voor u zeer voordelig is immers op de WKA rekening wordt geen rente vergoed.

Door het opleggen van heffingsrente wordt client nu dubbel gedupeerd, enerzijds heeft hij geen rente ontvangen over de gelden waarover u de beschikking hebt gehad en anderzijds moet hij hierover nu ook nog rente betalen.

Op grond van bovenstaande verzoek ik u om van uw competentie gebruik te maken en de heffingsrente te laten vervallen, waardoor de hiervoor geschetste onredelijkheid teniet wordt gedaan."

2. Bij beslissing van 25 augustus 1999 wees (de inspecteur van) de Belastingdienst/

Ondernemingen 's-Gravenhage verzoeksters bezwaar af:

"...Op 3 augustus 1999 ontving ik uw brief waarin u namens (verzoekster; N.o.) bezwaar maakt tegen de naheffingsaanslag loonbelasting/premie volksverzekeringen over het jaar 1998 (...) dagtekening van het aanslagbiljet 29 juli 1999.

Samenvatting van uw bezwaar

U bent van mening dat heffingsrente ad. f 2.331 ten onrechte in rekening is gebracht omdat op de WKA-rekening geen rente wordt vergoed en de Belastingdienst bovendien kon beschikken over het tegoed op de WKA-rekening.

Beoordeling van uw bezwaar

Ingevolge artikel 30f, lid 2, letter a van de Algemene Wet inzake rijksbelastingen wordt heffingsrente berekend ingeval de verschuldigde belasting meer beloopt dan die welke is aangegeven, tenzij die naheffingsaanslag het gevolg is van een vrijwillige verbetering van de aangifte, die wordt gedaan binnen drie maanden na het einde van het kalenderjaar waarop de naheffing betrekking heeft. In casu is sprake van een vrijwillige verbetering van de aangifte. Op 14 juni 1999 heeft u verzocht om het opleggen van een naheffingsaanslag omdat over het jaar 1998 te weinig loonheffing werd aangegeven en afgedragen. Omdat deze vrijwillige verbetering niet werd gedaan binnen drie maanden na afloop van het kalenderjaar (1998) werd heffingsrente berekend.

Indien de opdrachtgever het risico van aansprakelijkstelling wil beperken dan bestaat de mogelijkheid om rechtstreeks op de zgn. WKA-rekening van de Centrale Betalingsadministratie te Apeldoorn te storten. Indien voor deze wijze van betaling wordt gekozen dan is dat een zaak tussen de opdrachtgever en de opdrachtnemer. De Belastingdienst staat hier buiten. De consequentie van deze betalingswijze is dat, evenals bij het gebruik van een G-rekening en overigens in merendeel op lopende rekeningen van privaatrechtelijke financiële instellingen, geen rente wordt vergoed.

De WKA-rekening is een geblokkeerde rekening. Indien het WKA-tegoed moet worden aangewend voor de betaling van loonbelasting en premies dan moet schriftelijk opdracht tot overboeking worden gegeven. In die zin beschikt de Belastingdienst niet over het tegoed.

Er is mij niet gebleken dat heffingsrente ten onrechte of tot een te hoog bedrag werd berekend.

(...)

Beslissing op uw bezwaar

Ik wijs uw bezwaar af..."

B. Standpunt verzoekster

Voor het standpunt van verzoekster wordt verwezen naar de klachtomschrijving onder klacht. Verzoeksters gemachtigde lichtte de klacht in het verzoekschrift als volgt toe:

"...A. Gang van zaken

Door mijn client worden in onderaanneming werkzaamheden uitgevoerd voor diverse opdrachtgevers. Van de declaraties welke mijn client op gezette tijden voor zijn werkzaamheden aan zijn opdrachtgevers zendt, wordt door deze opdrachtgevers slechts een bepaald gedeelte aan client betaald (grotweg ongeveer 50%). De overige 50% wordt ter voorkoming van mogelijke claims op grond van de Wet Ketenaansprakelijkheid, deels rechtstreeks aan de fiscus voldaan op de zgn. WKA rekening van client bij de fiscus en deels rechtstreeks aan het GAK op de zgn. WKA rekening van client bij het GAK.

De hierna geformuleerde klacht betreft met name de fiscus. De op de WKA rekening gestorte bedragen zijn ten tijde van de storting nog niet verschuldigd, immers de af te dragen loonbelasting en premies dienen op aangifte te worden voldaan en deze bedragen kunnen danook als een soort borgsom worden gezien vergelijkbaar met een borgsom voor huur of voor energie gebruik.

De WKA gelden bij de fiscus kunnen uitsluitend worden aangewend voor betaling van loonbelasting en premies, waartoe client de fiscus schriftelijk opdracht moet verstrekken. De overheid fungeert dus eigenlijk als bank, met dien verstande, dat er geen kasopnames mogelijk zijn en dat er slechts betaalopdrachten kunnen worden verstrekt voor een bepaald doel. De handeling die dan geschiedt is zuiver administratief er vindt een afboeking plaats van de WKA rekening ten gunste van de overheid.

Op de WKA rekening van client bij de fiscus heeft thans gedurende een aantal jaren gemiddeld een bedrag gestaan van meer dan f. 100.000, geld waarover client niet de vrije beschikking heeft gehad, doch waarover door de fiscus zeker rente zal zijn ontvangen.

Nu kan client telkenmale wanneer het saldo hoger is dan de naar verwachting af te dragen loonbelasting en premies om deblokkade van het saldo vragen, hetgeen niet wegneemt, dat ook dan de overheid gedurende een bepaalde periode geld in handen heeft waar zij geen recht op heeft, en waarover zij rente kan ontvangen.

B. Klacht

Client beklagt zich over het feit, dat er over het saldo van zijn WKA rekening bij de fiscus geen rente wordt vergoed, terwijl het geld dat op de WKA rekening staat hem niet ter vrije beschikking staat, waarbij hij de vergelijking maakt met bijv. de borgsommen voor huur waarbij wettelijk is bepaald, dat hierover door de verhuurder rente verschuldigd is welke rente jaarlijks moet worden afgerekend, danwel met gelden welke hij op een normale bankrekening heeft gestald.

Mede gezien de hoogte van het saldo op de WKA rekening, vindt client het niet meer dan een daad van behoorlijk bestuur wanneer er rente door de overheid over dit saldo zou worden vergoed, gelijk aan de wettelijke rente.

Op zijn verzoek aan de fiscus om rente te vergoeden over het WKA saldo werd hem meegedeeld, dat in het merendeel van gelden op lopende rekeningen van privaatrechtelijke financiële instellingen geen rente wordt vergoed.

Client beklagt zich over deze handelswijze zeker omdat er door de fiscus in voorkomende gevallen overeenkomstig de Wet wel heffingsrente en invorderingsrente in rekening wordt gebracht..."

C. Standpunt staatssecretaris van financiën

De Cba deelde naar aanleiding van de klacht mee dat de Cba in deze zaak het beleid had uitgevoerd zoals dat door het Ministerie van Financiën is bepaald en dat de Cba beantwoording van de brief van de Nationale ombudsman daarom had overgedragen aan genoemd ministerie.

Naar aanleiding van de klacht en de door de Nationale ombudsman in het kader van het onderzoek gestelde vragen liet de Staatssecretaris van Financiën het volgende weten:

"...In uw bovenvermelde (kopie)brief stelt u mij in de gelegenheid mijn zienswijze te geven op de te onderzoeken gedraging naar aanleiding van een klacht ingediend door de heer (...) namens (verzoekster; N.o.). Het origineel van voormelde brief heeft u ter behandeling gezonden aan de Belastingdienst/Centrale Betalingsadministratie te Apeldoorn (hierna: CBA). In verband met het feit dat de namens verzoekster ingediende klacht betrekking heeft op het ten aanzien van de 'WKA-rekening' gevoerde beleid, zal de Belastingdienst/CBA niet zelfstandig aan u berichten, maar vindt onderstaande reactie mede namens de CBA plaats. Volledigheidshalve deel ik u mede dat in verband met de beantwoording overleg heeft plaatsgevonden met het bureau Wka van de CBA.

Alvorens in te gaan op de klacht zelf, volgt hierna eerst de beantwoording van de door u gestelde aanvullende vragen. Teneinde een mogelijk misverstand te voorkomen bij de beantwoording van de door u gestelde vragen en de behandeling van de klacht van verzoekster, merk ik het navolgende op. De in uw vraagstelling gebruikte term 'Wka-rekening' interpreteer ik als de rekening die bij de CBA wordt aangehouden ten behoeve van een onderaannemer, waarop aannemers zogenoemde 'rechtstreekse stortingen' kunnen verrichten. Uit de tekst van de eerste alinea onder 'A. Gang van zaken' in de brief van verzoekster concludeer ik dat ook zij een dergelijke rekening op het oog heeft. Anders dan - en wel te onderscheiden van de geblokkeerde (g-)rekening die de onderaannemer kan aanhouden bij een bankinstelling en waarop de Belastingdienst en uitvoeringsinstelling een pandrecht hebben gevestigd - is de zogenoemde Wka-rekening

geen bancair product. De in artikel 35 van de Invorderingswet 1990 bedoelde rekening ziet op de g-rekening en niet op de Wka-rekening die bij de CBA wordt aangehouden ten behoeve van de onderaannemer.

Vraag 1. Kunt u een toelichting geven op het doel en gebruik van de zogenaamde WKA-rekening?

Een aannemer kan op grond van art. 35 van de Invorderingswet 1990 aansprakelijk worden gesteld voor de niet betaalde loonbelasting van zijn onderaannemer. De aannemer kan zijn aansprakelijkheid beperken door het in de factuur begrepen loonbelastingbestanddeel te storten op een zogenoemde geblokkeerde rekening (g-rekening). Als de aannemer een bedrag op de g-rekening van zijn onderaannemer stort en daarbij aan alle administratieve voorwaarden voldoet, wordt bij het vaststellen van de omvang van de aansprakelijkheid rekening gehouden met het op de g-rekening gestorte bedrag ook als dat bedrag de Belastingdienst uiteindelijk niet heeft bereikt. Tot het moment waarop het beleidsbesluit van de Staatssecretaris van Financiën van 25 februari 1997, nr. AFZ 96/4390M werd gepubliceerd, (...) leidde een storting op de g-rekening niet in alle gevallen tot vermindering van het bedrag waarvoor aansprakelijk werd gesteld. Met een storting op de g-rekening werd alleen rekening gehouden als aan alle administratieve voorwaarden was voldoen én de gestorte bedragen de Belastingdienst uiteindelijk ook bereikten. Aangezien de mogelijkheid bestaat om gelden vanaf een g-rekening door te storten naar een andere g-rekening en sommige g-rekeninghouders de op hun g-rekening gestorte gelden niet (altijd) gebruikten om hun belastingschuld te voldoen (en de storting de Belastingdienst dus uiteindelijk niet bereikte), kozen aannemers voor de hierna beschreven alternatieve oplossing. De aannemer die op grond van artikel 35 Invorderingswet 1990 aansprakelijk is voor de ter zake van het werk verschuldigde loonbelasting van de onderaannemer, betaalt de loonbelasting - namens de onderaannemer - rechtstreeks aan de Belastingdienst. Deze betaling, die zijn rechtsgrond vindt in artikel 6:30 BW, draagt een specificatie die duidt op het werk ter zake waarvan de loonbelasting verschuldigd is geworden. Omdat bij ontvangst van de betaling niet bekend is op welke aangifte of naheffingsaanslag zij moet worden afgeboekt, wordt een daartoe strekkend verzoek aan de inhoudingsplichtige (onderaannemer) gericht. Zolang aan de storting nog niet een definitieve bestemming is gegeven door de inhoudingsplichtige, wordt de betaling *boekhoudkundig* als depot geboekt. Dit depot wordt ook wel aangeduid als de 'Wka-rekening'. Het nummer van deze rekening is gekoppeld aan het loonbelastingnummer van de onderaannemer voor wie de storting plaatsvindt. De mogelijkheid van het 'rechtstreeks storten' geeft de stortende aannemer de zekerheid dat het gestorte bedrag onmiddellijk in 'de macht' van de ontvanger word gebracht (zodat zekerheid bestaat dat het gestorte bedrag de Belastingdienst inderdaad heeft bereikt) en dat daarmee ook rekening zal worden gehouden bij een aansprakelijkstelling (mits aan alle voorwaarden die zijn verbonden aan het rechtstreeks storten, zie hierna, wordt voldaan). Overigens merk ik hierbij op dat de mogelijkheid van een rechtstreekse storting bij de CBA

- welke mogelijkheid al sinds 1982 bestaat - niet is ingesteld door de Belastingdienst of uitvoeringsinstellingen (voormalige bedrijfsverenigingen). Het feit dat betalingen die de aannemer namens de onderaannemer rechtstreeks aan de CBA verricht aldaar in depot worden gehouden moet veeleer worden gezien als een vorm van service aan de aannemer/-onderaannemer.

Doorstorting naar een andere depotrekening is niet mogelijk. Aan het tegoed kan slechts één bestemming worden gegeven: de betaling van loonheffing op aangifte of naheffingsaanslag. Wel kan een eventueel overschot op de depotrekening na een 'deblokkeringsonderzoek' ter vrije beschikking aan de onderaannemer worden gesteld. In het beleidsbesluit van 25 februari 1997 is met betrekking tot de rechtstreekse storting het navolgende beleid vastgelegd:

'Indien de aannemer ten behoeve van zijn onderaannemer de terzake van het werk verschuldigde loonbelasting rechtstreeks heeft gestort bij de C.B.A. strekt deze betaling tot vermindering van de primaire aansprakelijkheid mits zij voldoende is gespecificeerd. De betaling is in elk geval voldoende gespecificeerd indien daarbij naast de gegevens van de onderaannemer, diens loonbelastingnummer, de benaming van het werk en de periode waarin het werk is verricht, is vermeld'.

De tekst uit het beleidsbesluit is thans opgenomen in artikel 35, § 11, zesde lid, van de Leidraad Invordering 1990 (...). Ik merk overigens op dat sedert het beleidsbesluit van 25 februari 1997 de eis dat de storting op de g-rekening de Belastingdienst uiteindelijk moet hebben bereikt, is komen te vervallen (...). Tengevolge van het vervallen van deze eis is een belangrijke reden van de aannemers om een rechtstreekse storting bij de CBA te verrichten in plaats van een storting op de g-rekening, komen te vervallen.

Vraag 2. Ontvangt de Belastingdienst rente over de gelden op een WKA-rekening?

Bij ontvangst van een rechtstreekse storting - een niet gespecificeerde loonbelastingbetaling - op de bankrekening van de CBA, vloeit deze betaling in een depot waarover de Staat in beginsel geen vrije beschikking heeft en gehouden is deze gelden - na formalisatie - aan te wenden voor het voldoen van de belastingschuld. Uiteraard ontvangt de Belastingdienst daarover geen rentevergoeding.

Vraag 3. Kan de Belastingdienst over de WKA-tegoeden beschikken?

Zoals in de beantwoording van vraag 1 al is vermeld moet de inhoudingsplichtige zelf aangeven op welke aangifte c.q. naheffingsaanvraag hij de betaling van zijn aannemer afgeboekt wil zien. Wanneer hij verzuimt aan de CBA een bestemming op te geven om de gestorte bedragen op af te boeken, zal de ontvanger de betaling zelf kunnen afboeken op de voet van artikel 7, §1, van de Invorderingswet 1990 dat beleidsmatig is vertaald in artikel 7, § 1, van de Leidraad Invordering 1990 (...), waarbij de afboeking allereerst zal

plaatsvinden op de openstaande aanslagen loonbelasting.

(...)

Vraag 5. Welke wet- en regelgeving en welk beleid van de Belastingdienst liggen ten grondslag aan het standpunt dat geen rente wordt vergoed over gelden op een Wka-rekening.

Er bestaat geen wet- of regelgeving en evenmin beleid van de Belastingdienst op basis waarvan over de bedragen op de depotrekeningen *geen* rente wordt vergoed. Overigens wordt met betrekking tot de betaling van materieel verschuldigde belasting (er is dan nog geen aanslag opgelegd en de belasting wordt dus 'te vroeg' betaald) nooit rente vergoed. Belangrijker in dit verband is echter dat noch het civiele recht noch het invorderingsrecht aanknopingspunten bieden om wel rente in enigerlei vorm te vergoeden. In de artikelen 28 tot en met 31a van de Invorderingswet 1990 en de artikelen 30f tot en met 30k van de Algemene wet inzake rijksbelastingen is neergelegd in welke gevallen wèl respectievelijk invorderingsrente, heffingsrente of revisierente wordt berekend. Onder het begrip 'renteberekening' moet in dit verband zowel het in rekening brengen als het vergoeden van rente worden begrepen.

De klacht van verzoekster.

Uit hetgeen verzoekster opmerkt in de eerste alinea onder 'A. Gang van zaken' leid ik af dat het een situatie betreft waarin de aannemer(s) ten behoeve van verzoekster bij betaling van de factuur het loonbelastingbestanddeel rechtstreeks overmaakt aan de CBA. Ik merk hierbij op dat verzoekster geenszins verplicht is van deze wijze van betaling gebruik te maken. De rechtstreekse storting bij de CBA kan slechts plaatsvinden met wederzijdse instemming van beide partijen, te weten de aannemer die de storting verricht en de onderaannemer die deze bedragen op zijn depotrekening ontvangt. Zij zullen daartoe, evenals het geval is bij storting op de g-rekening, een overmakingsovereenkomst hebben moeten afsluiten waarin is geregeld dat betaling van het loonbelastingbestanddeel van de aanneemsom plaatsvindt door rechtstreekse storting bij de CBA. Het is niet uitgesloten dat de aannemer voor deze oplossing heeft gekozen teneinde de garantie te verkrijgen dat de door hem betaalde bedragen de Belastingdienst ook inderdaad bereiken. Zoals ik in de beantwoording van vraag 1 al heb aangegeven, heeft het argument waarom voor deze oplossing wordt gekozen na het beleidsbesluit van 25 februari 1997 aan betekenis ingeboet. Indien verzoekster zich benadeeld acht omdat over het saldo op de Wka-rekening geen rente wordt vergoed, kan zij er ook voor kiezen met de aannemer(s) een overmakingsovereenkomst af te sluiten op grond waarvan betaling van het loonbelastingbestanddeel op de g-rekening plaatsvindt. Ik merk daarbij overigens op dat ook de banken slechts een geringe rente-vergoeding geven over het saldo op de g-rekening. In de tweede alinea merkt verzoekster op dat de op de Wka-rekening gestorte bedragen ten tijde van de storting nog niet verschuldigd zijn. Zolang de desbetreffende

aangifte niet is gedaan moet het gestorte bedrag worden gezien als een soort borgsom. Ik deel deze zienswijze van verzoekster niet. Op 18 december 1992 heeft de Hoge Raad een arrest gewezen (HR 18 december 1992, nr. 14 848, NJ 1993/734, (...)) waarin in r.o 3.3. wordt betoogd dat de verschuldigdheid van de premie door de onderaannemer (en dat geldt naar mijn oordeel ook voor de loonbelasting)...is ontstaan bij de uitbetaling van het loon aan de bij de werkzaamheden ingeschakelde werknemer. De Hoge Raad volgt hierin een eerder door de Centrale Raad van Beroep ingenomen standpunt (CRvB 14 november 1990, RSV 1991/154). Het vorenstaande houdt in dat de storting die de aannemer verricht bij de CBA geen onverschuldigde betaling is waarover de Belastingdienst rente zou moeten vergoeden tot aan het moment waarop het gestorte bedrag wel verschuldigd wordt. Door rechtstreeks bij de CBA te storten voldoet de aannemer namens de onderaannemer de (materieel) verschuldigde loonbelasting welke op de depotrekening blijft staan tot het moment dat de verschuldigde loonbelasting wordt geformaliseerd.

In de eerste alinea op blz. 2 van de brief veronderstelt verzoekster dat de Belastingdienst zeker rente zal hebben ontvangen over het saldo op de depotrekening van verzoekster. Zoals vermeld in het antwoord op vraag 2, ontvangt de Belastingdienst geen rente over de bedragen die op de CBA-rekening worden gestort.

In de tweede alinea op blz. 2 stelt verzoekster dat de Belastingdienst over een bepaalde periode geld in handen heeft waar zij geen recht op heeft en waarover zij rente kan ontvangen. Ten aanzien van de rente verwijs ik u korthedshalve naar hetgeen hiervoor is opgemerkt. Dat de Belastingdienst geld in handen heeft waar zij geen recht op heeft is een naar mijn oordeel onjuiste vooronderstelling gezien het hiervoor aangehaalde arrest van de Hoge Raad en de uitspraak van de CRvB. Voor zover op de depotrekening een overtollig saldo ontstaat, kan dat niet aan de Belastingdienst worden verweten. Immers, de onderaannemer is niet verplicht gebruik te maken van het systeem van rechtstreeks storten, hij kan met zijn aannemers afspreken dat het loonbelastingbestanddeel van de aanneemsom zal worden gestort op de g-rekening. Van belang hierbij is nog dat de rechtstreekse storting zoals hiervoor beschreven, slechts zal plaatsvinden nadat de aannemer daaromtrent met de onderaannemer een overeenkomst heeft gesloten. Zou deze overeenkomst er niet zijn, dan is de aannemer ten gevolge van de rechtstreekse storting in zoverre jegens de onderaannemer niet gekwet. Daarnaast kan hij afspraken maken met zijn aannemers omtrent de hoogte van de te storten bedragen teneinde te voorkomen dat een overschot ontstaat in het saldo op de depotrekening of de g-rekening."

D. Reactie verzoekster

Verzoeksters gemachtigde deelde in reactie op het standpunt van de Staatssecretaris van Financiën het volgende mee:

"...Alvorens mijn reactie te geven op de antwoorden zoals gegeven in het schrijven van het Ministerie van Financiën, wil ik eerst nog een enkele algemene opmerking maken.

Door het Ministerie wordt opgemerkt, dat de overheid niet degene is die betalingen op een G-rekening, danwel rechtstreeks betalingen verplicht stelt en dat het client vrij staat om de betaling van de verschuldigde belasting op een andere wijze te doen. Dat mag wel zo zijn, maar de praktijk is, dat ondanks het feit, dat er iedere 3 maanden een bewijs inzake het eigen betaalgedrag, ondertekend door de belastingdienst aan de opdrachtgevers wordt gezonden, dezelfde opdrachtgevers echter geen opdracht willen verstrekken, indien client niet akkoord gaat met rechtstreekse betaling van een gedeelte van de faktuur aan de fiscus en aan het GAK. Dus (verzoekster; N.o.) heeft niet zoveel keus.

In het antwoord op vraag 1 wordt door het Ministerie gesteld, dat een verzoek aan de desbetreffende belastingplichtige wordt gezonden om op te geven van welke aanslagen of aangiftes de ontvangen bedragen moeten worden afgeboekt. Ik neem aan, dat men hier bedoelt de zgn. betalingsopdracht, waarvan bijgaand een kopie. Echter zolang er geen aanslagen open staan en er bovendien nog geen aangifte is, omdat er nog geen aangifte behoeft te worden gedaan, danwel omdat er nog niets verschuldigd is beschikt de fiscus, in casu de Nederlandse Staat dus over geld van derden waarop zij geen rente vergoed.

(Overigens heeft het GAK weliswaar coulance halve wel rente aan client vergoed).

Bij de beantwoording van vraag 2, wordt vermeld, dat de betaling in depot wordt gehouden, een depot waarover de Staat in beginsel geen vrije beschikking heeft. Dat is m.i. juist, echter deze gelden staan op een bankrekening van de belastingdienst cq. de Staat en de Nederlandsche Bank of de desbetreffende handelsbank zal hierover zeker rente vergoeden, welke rente dan ten onrechte aan de Staat toekomt in plaats van aan degene voor wie dit geld in depot wordt gehouden.

Ik kan namelijk niet geloven, dat de belastingdienst of de Staat hierover geen rente ontvangt en dus deze rente als kado aan de bankinstellingen geeft.

Als antwoord op vraag 5 wordt ondermeer gegeven, dat er over materieel verschuldigde belasting nimmer rente wordt vergoed en dat hiertoe ook geen wettelijke aanknopingspunten voorhanden zijn. Welnu ik heb reeds verwezen naar het artikel inzake borgsommen in het huurrecht, waarbij zich een vergelijkbare situatie voordoet en ik ben danook van mening, dat een rentevergoeding alleszins redelijk is, zeker wanneer het gaat over de bedragen zoals door mij aangegeven. Hieraan doet m.i. niet af, dat de Hoge Raad heeft gesteld, dat de afdracht van de ingehouden loonbelasting verschuldigd is op het moment dat de lonen worden uitbetaald, immers op dat moment is de verschuldigde loonbelasting nog niet opeisbaar. Opeisbaar is deze eerst nadat er aangifte is gedaan, in het onderhavige geval op de laatste dag van de maand volgend op de maand waarin de uitbetaling van de lonen heeft plaats gevonden. Bovendien wordt hier voorbij gegaan aan het feit, dat ook, nadat de loonbelasting opeisbaar en betaald was, er nog aanzienlijke betalingen in depot over bleven.

Tenslotte wil ik nog opmerken, dat er inderdaad de mogelijkheid is, om op verzoek een gedeelte van het saldo te laten deblokken, maar de daarmee gemoeide tijd bedraagt al gauw 4 tot 6 weken en dan dient de volgende afdracht alweer plaats te vinden. In de praktijk blijkt dit derhalve nogal een tijdrovende oplossing te zijn.

Kortom, het is voor mijn client zeer ongeloofwaardig, dat de fiscus in casu de Staat op de wijze zoals in zijn klacht omschreven van alle bedrijven waarbij opdrachtgevers rechtstreekse betalingen aan de fiscus verrichten, wellicht miljoenen onder zich heeft (weliswaar in depot, waarover zij niet kan beschikken), welke bedragen niet rentedragend zijn. Indien er door de Staat of de fiscus wel rente over deze bedragen wordt ontvangen hetgeen meer voor de hand ligt, is het niet meer dan redelijk en een vorm van behoorlijk bestuur om deze rente door te geven aan die bedrijven, waarvan de bedragen in depot zijn..."

E. Reactie staatssecretaris van financiën

De reactie van verzoekster gaf de Staatssecretaris van Financiën aanleiding tot het geven van de volgende reactie:

"...Onderstaande reactie vindt mede namens de CBA plaats, aan wie u eveneens een afschrift van de reactie van belanghebbende heeft toegezonden.

De kern van het betoog van adressant betreft het feit dat de Belastingdienst geen rente vergoedt met betrekking tot tegoeden op depotrekeningen ('Wka-rekeningen') die worden aangehouden bij de CBA te Apeldoorn. In mijn brief van 7 maart 2000 heb ik uiteengezet om welke reden geen rente op deze depotrekeningen wordt vergoed. Hetgeen adressant aanvoert in zijn reactie op mijn brief van 7 maart 2000 geeft mij

- behoudens hetgeen hierna wordt opgemerkt - geen aanleiding tot een nadere reactie op de verschillende onderdelen van de onderhavige brief van adressant noch tot een aanvulling van de verstrekte informatie.

Met betrekking tot hetgeen adressant vermeldt op blz. 2 van zijn brief: 'Ik kan namelijk niet geloven, dat de belastingdienst of de Staat hierover geen rente ontvangt en dus deze rente als kado aan de bankinstellingen geeft', merk ik het volgende op. In mijn antwoord op uw vraag 2 ('Ontvangt de Belastingdienst rente over gelden op een WKA-rekening?') heb ik u medegedeeld dat de Belastingdienst daarover geen rentevergoeding ontvangt. Naar aanleiding van de reactie van adressant heeft de CBA mij nogmaals bevestigd dat de Belastingdienst geen rente over deze tegoeden ontvangt. De tegoeden op rekeningen van de Belastingdienst worden periodiek overgemaakt op de rekening van 's-Rijks schatkist en vloeien dus in de algemene middelen van de Staat. In casu is de veronderstelling dat de Belastingdienst van de tegoeden op de depotrekeningen rente ontvangt zonder daar degene voor wie de storting op de WKA-rekening heeft plaatsgevonden in te laten

(mee)delen, niet juist..."

Beoordeling

I. Algemeen

1. Sinds 1 juli 1982 is de ketenaansprakelijkheidsregeling van kracht, die is opgenomen in artikel 16b van de Coördinatiewet Sociale Verzekering en in artikel 35 van de Invorderingswet 1990. Op grond van laatstgenoemd artikel is de aannemer hoofdelijk aansprakelijk voor de loonbelasting die de onderaannemer en, indien een werk geheel of gedeeltelijk door een of meer volgende onderaannemers wordt uitgevoerd, iedere volgende onderaannemer verschuldigd is in verband met het verrichten van werkzaamheden door zijn werknemers ter zake van dat werk (zie achtergrond, onder 1). Doel van deze ketenaansprakelijkheid is het tegengaan van het niet betalen van loonbelasting (en premies sociale verzekeringen) bij onderaanneming.

2. Een aannemer kan zijn aansprakelijkheid beperken door het in de factuur begrepen loonbelastingbestanddeel te storten op een zogenoemde geblokkeerde rekening (g-rekening; zie achtergrond, onder 3). Als de aannemer een bedrag op de g-rekening van zijn onderaannemer stort en daarbij aan alle administratieve voorwaarden voldoet, wordt bij het vaststellen van de omvang van de aansprakelijkheid rekening gehouden met het op de g-rekening gestorte bedrag, ook als dat bedrag de Belastingdienst uiteindelijk niet heeft bereikt.

3. Een andere mogelijkheid voor een aannemer om zijn aansprakelijkheid op grond van artikel 35 van de Invorderingswet 1990 te beperken is de volgende.

Een aannemer kan de loonbelasting rechtstreeks aan de Belastingdienst betalen door storting van deze gelden op een rekening bij de Belastingdienst/Centrale betalingsadministratie Apeldoorn (Cba). Deze betaling draagt een specificatie die duidt op het werk ter zake waarvan de loonbelasting verschuldigd is. Omdat bij ontvangst van de betaling niet bekend is op welke aangifte of naheffingsaanslag zij moet worden afgeboekt, wordt door de Cba een daartoe strekkend verzoek aan de inhoudsplichtige (onderaannemer) gericht. Zolang aan de storting nog niet een definitieve bestemming is gegeven door de inhoudsplichtige, wordt de betaling boekhoudkundig als depot geboekt. Dit depot wordt aangeduid als de Wet Ketenaansprakelijkheid (WKA)-rekening. Het nummer van deze rekening is gekoppeld aan het loonbelastingnummer van de onderaannemer voor wie de storting plaatsvindt.

Door rechtstreeks te storten wordt het bedrag onmiddellijk in de macht van de Belastingdienst gebracht. De aannemer heeft op deze wijze de zekerheid dat het gestorte bedrag de Belastingdienst inderdaad heeft bereikt en dat daarmee rekening zal worden gehouden bij een eventuele aansprakelijkstelling op grond van artikel 35 van de

Invorderingswet 1990.

II. Ten aanzien van het niet vergoeden van rente over het saldo van verzoeksters WKA-rekening

1. Verzoekster voert in onderaanneming werkzaamheden uit voor diverse opdrachtgevers. Van de declaraties die zij op gezette tijden voor haar werkzaamheden aan haar opdrachtgevers stuurt, wordt door deze opdrachtgevers ongeveer 50% aan verzoekster betaald. De overige 50% wordt door haar opdrachtgevers, ter voorkoming van mogelijke claims op grond van ketenaansprakelijkheid, deels rechtstreeks aan de Belastingdienst voldaan op de WKA-rekening van verzoekster bij de Cba, en deels rechtstreeks aan het Gak op de WKA-rekening van verzoekster bij het Gak.

2. Verzoekster klaagt erover dat de Cba geen rente vergoedt over het saldo van haar bij de Cba aangehouden WKA-rekening. Verzoekster beroept zich er daarbij op dat de Belastingdienst volgens verzoekster over deze in depot gestorte gelden hoogstwaarschijnlijk zelf wel een rentevergoeding ontvangt.

Verder vergelijkt zij deze gelden met borgsommen ingeval van huur. Volgens verzoekster volgt uit artikel 6, eerste lid, van de Huurprijzenwet woonruimte dat over door de huurder betaalde borgsommen rente is verschuldigd door de verhuurder, die jaarlijks moet worden afgerekend.

3. Volgens de Staatssecretaris van Financiën, die mede namens de Cba op de klacht reageerde, ontvangt de Belastingdienst geen rente over op een WKA-rekening gestorte gelden. De tegoeden op rekeningen van de Belastingdienst worden periodiek overgemaakt op de rekening van 's Rijks schatkist en vloeien daarmee in de algemene middelen van de Staat, aldus de Staatssecretaris van Financiën.

Verder wijst de Staatssecretaris er op dat de mogelijkheid van het rechtstreeks storten bij de Cba niet is ingesteld door de Belastingdienst. Het feit dat betalingen die de aannemer namens de onderaannemer rechtstreeks aan de Cba verricht door de Cba in depot

worden gehouden, moet volgens de Staatssecretaris veeleer gezien worden als een vorm van service aan de aannemer en de onderaannemer. De WKA-rekening is geen bancair product. Verzoekster kan volgens de Staatssecretaris met zijn opdrachtgevers afspraken maken omtrent de hoogte van de te storten bedragen teneinde te voorkomen dat een overschot ontstaat in het saldo op de WKA-rekening.

De Staatssecretaris stelt zich voorts op het standpunt dat verzoekster geenszins verplicht is om met haar opdrachtgevers overeen te komen dat de loonbelasting (deels) rechtstreeks bij de Cba wordt gestort. Zij kan er ook voor kiezen om met haar opdrachtgevers een overmakingsovereenkomst af te sluiten op grond waarvan betaling van het loonbelastingbestanddeel op een g-rekening plaats heeft. Banken vergoeden over

g-rekeningen een (geringe) rente.

Bovendien bestaat volgens de Staatssecretaris op basis van de belastingwetgeving geen grond om rente te vergoeden over een saldo van een WKA-rekening. In de Invorderingswet 1990 noch in de Algemene wet inzake rijksbelastingen - waar is neergelegd in welke gevallen invorderingsrente, heffingsrente of revisierente wordt berekend (te betalen door of aan de belastingplichtige) - is een aanknopingspunt te vinden voor het vergoeden van rente over een WKA-rekening (zie achtergrond, onder 1 en 4).

Ten aanzien van verzoeksters stelling dat het op een WKA-rekening gestorte bedrag moet worden gezien als een soort borgsom, zolang de desbetreffende aangifte niet is gedaan, verwijst de Staatssecretaris naar jurisprudentie van de Hoge Raad en de Centrale Raad van Beroep (zie achtergrond, onder 5 en 6). Uit deze jurisprudentie blijkt volgens de Staatssecretaris dat de verschuldigdheid van sociale premies door de onderaannemer (en dit geldt volgens de Staatssecretaris ook voor de loonbelasting) ontstaat bij de uitbetaling van het loon aan de bij de werkzaamheden ingeschakelde werknemers. Door rechtstreeks bij de Cba te storten voldoet de aannemer namens de onderaannemer de (materieel) verschuldigde loonbelasting, die op de WKA-rekening blijft staan tot het moment waarop de verschuldigde loonbelasting (door middel van aangifte) wordt geformaliseerd.

4. Volgens verzoekster willen aannemers haar geen opdrachten verstrekken, indien verzoekster niet akkoord gaat met rechtstreekse storting van (een deel van de) loonbelasting aan de Cba. Verder wijst verzoekster er op dat de loonbelasting weliswaar is verschuldigd op het moment dat de lonen worden uitbetaald, doch dat deze pas opeisbaar is, nadat er aangifte is gedaan.

5. Het ter beperking van zijn aansprakelijkheid op grond van artikel 35 van de Invorderingswet 1990 rechtstreeks storten door een aannemer - op grond van een overeenkomst met zijn onderaannemer - van een deel van de door de onderaannemer verschuldigde loonbelasting naar de Cba is niet wettelijk geregeld. Het systeem van rechtstreeks storten is in de praktijk gegroeid. In de belastingwetgeving, waar is vastgelegd in welke gevallen door of aan de Belastingdienst rente dient te worden vergoed, is niet neergelegd dat rente wordt vergoed over het saldo op een WKA-rekening. In de Leidraad Invordering 1990 is over het rechtstreeks storten wel een en ander opgenomen (zie achtergrond, onder 2).

Verzoeksters stelling dat de Belastingdienst over een dergelijk saldo rente dient te vergoeden, omdat het op een WKA-rekening gestorte bedrag (zolang de desbetreffende aangifte niet is gedaan) kan worden vergeleken met een door een huurder van woonruimte aan de verhuurder betaalde borgsom, waarover de verhuurder aan de huurder rente verschuldigd is, is niet juist.

Op grond van jurisprudentie van de Hoge Raad (zie achtergrond, onder 7) blijkt dat een verhuurder van woonruimte geen rente is verschuldigd over door de huurder gestorte (door de verhuurder bedongen) borgsommen, tenzij huurder en verhuurder anders zijn overeengekomen.

Bovendien ligt aan het rechtstreeks storten door een aannemer (opdrachtgever van verzoekster) van loonbelasting naar de Belastingdienst niet een overeenkomst tussen de onderaannemer (verzoekster) en de Belastingdienst ten grondslag, maar een overeenkomst tussen de aannemer en de onderaannemer. Verzoekster wordt niet door de Belastingdienst verplicht om haar opdrachtgevers een deel van de materieel verschuldigde loonbelasting rechtstreeks te laten storten naar de Belastingdienst, voordat de loonbelasting wordt geformaliseerd door middel van het doen van aangifte.

Verzoekster en haar opdrachtgevers kunnen ook overeenkomen dat loonbelasting ter beperking van de aansprakelijkheid op grond van artikel 35 van de Invorderingswet 1990 wordt gestort op een g-rekening. Een g-rekening is - in tegenstelling tot een WKA-rekening, die moet worden gezien als een vorm van service van de Belastingdienst aan de aannemer en de onderaannemer - een bancaire product: één van de partijen bij een g-rekeningovereenkomst is een handelsbank. Dat verzoeksters opdrachtgevers aan het rechtstreeks storten aan de Belastingdienst de voorkeur geven boven het storten op een g-rekening ligt in de verhouding tussen verzoekster en haar opdrachtgevers, waar de Belastingdienst verder buiten staat.

Indien wordt gekozen voor rechtstreekse storting naar de Belastingdienst kan verzoekster afspraken maken met haar opdrachtgevers om te voorkomen dat een overschot ontstaat in het saldo op de WKA-rekening.

Gelet op het voorgaande, ziet de Nationale ombudsman geen redenen op grond waarvan de Cba verplicht zou zijn rente te vergoeden over verzoeksters saldo op haar WKA-rekening.

De onderzochte gedraging is behoorlijk.

Conclusie

De klacht over de onderzochte gedraging van de Belastingdienst/Centrale betalingsadministratie Apeldoorn, die wordt aangemerkt als een gedraging van de Minister van Financiën, is niet gegrond.