

Rapport

Datum: 30 juli 2004

Rapportnummer: 2004/295

Klacht

Verzoekster klaagt erover dat de staatssecretaris van Financiën afwijzend heeft beslist op haar verzoek om met toepassing van de hardheidsclausule ex artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (Awr) een door haar geleden rentenadeel te compenseren middels het toekennen van een rentevergoeding.

Beoordeling

1. Verzoekster is enig aandeelhouder van X BV. X BV heeft in maart 2002 ten laste van haar winstreserves 4603 (bonus)aandelen ter waarde van elk € 875 uitgereikt aan verzoekster (aandeelhouder). De totale nominale waarde van de uitgereikte aandelen bedraagt € 4.027.625. In overeenstemming met het bepaalde in artikel 3, lid 1, sub c, van de Wet op de dividendbelasting 1965 heeft X BV hierover dividendbelasting afgedragen ten bedrage van € 1.006.906. Deze dividendbelasting is op 8 mei 2002 aan de Belastingdienst betaald. Tussen de Belastingdienst en verzoekster staat vast dat de uitreiking van de (bonus)aandelen niet leidt tot het verschuldigd worden van inkomstenbelasting op grond van de Wet inkomstenbelasting 2001. De ingehouden dividendbelasting wordt bij de aanslagregeling inkomstenbelasting als voorheffing verrekend. Dit leidde in het geval van verzoekster bij de aanslagregeling inkomstenbelasting 2002 tot een teruggaaf van de ingehouden dividendbelasting.

2. Met ingang van 1 januari 2003 is het mogelijk om op voet van het bepaalde in artikel 9.3, lid 5, van de Wet inkomstenbelasting 2001 ingehouden dividendbelasting door middel van een voorlopige aanslag inkomstenbelasting te doen terugbetalen door de Belastingdienst. Voor 1 januari 2003 bestond die mogelijkheid niet. Tot dat moment bestond onder het regime van de Wet inkomstenbelasting 2001 slechts de mogelijkheid een voorlopige teruggaaf te verlenen in het geval aannemelijk is dat meer loonbelasting zal worden geheven dan het bedrag dat aan inkomstenbelasting verschuldigd zou zijn indien een aanslag inkomstenbelasting zou worden opgelegd (zie Achtergrond, onder 2.). Blijkens informatie van de staatssecretaris van Financiën zijn verzoeken daartoe uit de praktijk, gedaan na (en in verband met) de invoering van de Wet inkomstenbelasting 2001, aanleiding geweest voor de wetwijziging per 1 januari 2003 waarmee het mogelijk werd om ingehouden dividendbelasting door middel van een voorlopige teruggaaf inkomstenbelasting terug te vragen.

3. Verzoekster heeft de staatssecretaris van Financiën verzocht om met toepassing van de hardheidsclausule ex artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen een rentevergoeding te verlenen ter grootte van de wettelijke heffingsrente met terugwerkende kracht over de periode 8 mei 2002 tot 1 januari 2003. Verzoekster grondde dit verzoek op het feit dat in het jaar 2002 nog niet de mogelijkheid bestond om de geheven dividendbelasting middels een voorlopige teruggaaf inkomstenbelasting terug te vragen.

Deze mogelijkheid bestaat eerst per 1 januari 2003 waarmee - naar verzoekster stelt - een onvolkomenheid in het nieuwe belastingstelsel 2001 ongedaan is gemaakt. Verzoekster stelt zich op het standpunt dat zij feitelijk het bedrag aan "voorheffing" dividendbelasting aan de Belastingdienst heeft uitgeleend vanaf het moment van afdracht door X BV op 8 mei 2002 tot het moment van opleggen van de aanslag inkomstenbelasting 2002 c.q. maakt zij in dit verband een vergelijking met het civielrechtelijke begrip onverschuldigde betaling. Verzoekster merkt in dit verband op dat in het onderhavige geval geen sprake is van een in het jaar 2002 ontstane belastingschuld dan wel teruggaaf, maar van een belastingafdracht (van dividendbelasting) waarvan op het moment van afdracht al vaststond dat het bedrag onverschuldigd was en tot een teruggaaf zou leiden.

Omdat niet over de gehele periode van 8 mei 2002 tot het moment van opleggen van de aanslag inkomstenbelasting 2002 (heffings)rente wordt vergoed, doch slechts vanaf 1 januari 2003 (begin tijdvak dat aanvangt op de dag na het einde van het tijdvak waarover aangifte inkomstenbelasting wordt gedaan) stelt verzoekster zich op het standpunt dat zij tengevolge van een te late aanpassing van de Wet inkomstenbelasting 2001 een rentenadeel heeft geleden. Verzoekster berekende het rentenadeel op een bedrag van € 21.179,88.

De staatssecretaris van Financiën besliste afwijzend op het verzoek.

4. Voor toepassing van de hardheidsclausule als bedoeld in artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen is slechts plaats indien zich bij de toepassing van de belastingwet onbillijkheden van overwegende aard voordoen die door de wetgever niet zijn voorzien of bedoeld (zie Achtergrond, onder 1.). Naar het oordeel van de Nationale ombudsman is van een dergelijke situatie in het onderhavige geval geen sprake. Hiertoe wordt het volgende opgemerkt.

Vast staat dat de dividendbelasting is geheven in overeenstemming met het bepaalde in artikel 3, lid 1, sub c, van de Wet op de dividendbelasting 1965. Dit betekent dat niet kan worden gezegd dat aan de geheven dividendbelasting geen rechtsgrond ten grondslag ligt. Voor zover verzoekster in dit verband het standpunt inneemt dat feitelijk sprake was van een lening dan wel een vergelijking maakt met het civielrechtelijke begrip onverschuldigde betaling, kan zij daarin dan ook niet worden gevolgd. Immers, aan de bewuste belastingheffing ligt een geldige titel (rechtsgrond) ten grondslag.

Voorts staat vast dat voor verzoekster in het jaar 2002 niet de mogelijkheid bestond om ter zake van de ingehouden dividendbelasting een voorlopige teruggaaf inkomstenbelasting te vragen, en aldus de ingehouden dividendbelasting terug te krijgen. Pas per 1 januari 2003 is met een wijziging van artikel 9.3, lid 5 van de Wet inkomstenbelasting 2001 in deze mogelijkheid voorzien. Uit de Memorie van Toelichting bij het wetsvoorstel tot de bedoelde wetswijziging blijkt dat de wetgever de bedoeling heeft gehad een voorziening te treffen die mogelijk maakt dat vanaf 1 januari 2003 bij de vaststelling van de voorlopige teruggaaf

inkomstenbelasting rekening wordt gehouden met de dividendbelasting: “Het voorstel is bij de vaststelling van de voorlopige teruggaaf voortaan mede rekening te houden met de dividendbelasting” Er is geen voorziening getroffen naar het verleden toe (zie Achtergrond, onder 3).

In aanmerking genomen dat verzoeken uit de praktijk aanleiding hebben gegeven tot de onderhavige wetswijziging moet worden aangenomen dat gevallen als het onderhavige voor de wetgever voorzienbaar waren, ook op het punt van het gestelde rentenadeel. Zo bezien is het aannemelijk dat de wetgever bewust ervoor heeft gekozen aan de wetswijziging geen terugwerkende kracht te verlenen en geen voorziening te treffen in de sfeer van de vergoeding van rente die verder gaat dan het wettelijk stelsel van vergoeding van heffingsrente. Niet ter discussie staat dat op grond van deze wettelijke regeling geen aanspraak bestaat op vergoeding van heffingsrente over de periode vóór 1 januari 2003. Zoals de staatssecretaris aangeeft, betreft het wettelijk stelsel van vergoeding van heffingsrente een welbewuste keuze van de wetgever voor een praktische, uitvoerbare regeling, dat wil zeggen met een vast rentepercentage, volgens vaste regels per kwartaal vastgesteld, met vaste ingangsdata, door welke regeling zowel de belastingbetaler als de Staat per geval voor- en nadeel kunnen ondervinden (zie Achtergrond, onder 4.). Zo bezien acht de Nationale ombudsman het te billijken dat geen verdere rentevergoeding wordt verstrekt dan waarin de wettelijke regeling van de heffingsrente voorziet. Ook het feit dat verzoekster ter gelegenheid van de indiening van de aangifte voor de dividendbelasting heeft verzocht om uitstel van betaling voor de dividendbelasting maakt een en ander niet anders. Blijkens informatie van de staatssecretaris is dit verzoek in overeenstemming met het daarvoor geldende beleid afgewezen, terwijl voorts geldt dat in geval van toewijzing van een dergelijk verzoek invorderingsrente verschuldigd zou zijn geweest, waarvoor eenzelfde percentage zou hebben gegolden als voor de heffingsrente. Gezien hetgeen hierboven staat overwogen, geldt dat de staatssecretaris van Financiën in redelijkheid heeft kunnen besluiten om het verzoek om toepassing van de hardheidsclausule af te wijzen.

Conclusie

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

Onderzoek

Op 7 oktober 2003 ontving de Nationale ombudsman een verzoekschrift, gedateerd 6 oktober 2003, van mevrouw J. te Schin op Geul, ingediend door Buro voor accountancy en fiscale adviezen Bertrand Maas v.o.f te Hulsberg, met een klacht over een gedraging van de staatssecretaris van Financiën.

Nadat verzoekster bij brief van 20 oktober 2003 nadere informatie had verstrekt, werd naar deze gedraging een onderzoek ingesteld.

In het kader van het onderzoek werd de minister van Financiën verzocht op de klacht te reageren en een afschrift toe te sturen van de stukken die op de klacht betrekking hebben.

Vervolgens werd verzoekster in de gelegenheid gesteld op de verstrekte inlichtingen te reageren.

Tevens werd de minister een aantal specifieke vragen gesteld.

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

De reactie van de staatssecretaris van Financiën gaf aanleiding het verslag te wijzigen.

Verzoekster gaf binnen de gestelde termijn geen reactie.

Bevindingen

De bevindingen van het onderzoek luiden als volgt:

A. feiten

1. Verzoeksters gemachtigde diende op 19 mei 2003 bij de staatssecretaris van Financiën een verzoek in om verzoekster met toepassing van de hardheidsclausule een rentevergoeding toe te kennen:

“...(Verzoekster; N.o.) is aandeelhouder van X BV (...).

X BV heeft bij akte d.d. 15 maart 2002 ten laste van haar winstreserves 4603 aandelen ad € 875 uitgegeven aan haar aandeelhouder. De totale nominale waarde van de uitgereikte aandelen bedraagt € 4.027.625.

In overeenstemming met artikel 3 lid 1 sub c van de Wet op de dividendbelasting 1965 heeft X BV hierover dividendbelasting afgedragen ad € 1.006.906. Deze dividendbelasting is op 8 mei 2002 aan de Belastingdienst betaald.

Volgens art. 4.13 lid 2 van de Wet op de inkomstenbelasting 2001 is de uitgifte van bonusaandelen voor de aandeelhouder geen regulier voordeel en derhalve niet belast in de inkomstenbelasting. De ingehouden dividendbelasting wordt als voorheffing in de aangifte inkomstenbelasting 2002 verrekend en leidt tot een teruggaaf bij het opleggen van de aanslag inkomstenbelasting 2002. De mogelijkheid om deze dividendbelasting middels een voorlopige teruggaaf (art. 9.3 Wet op de inkomstenbelasting 2001) al in 2002 terug te

vragen biedt de tekst 2002 van de Wet op de inkomstenbelasting niet. Eerst met ingang van 1 januari 2003 is in artikel 9.3 lid 5 het woord “loonbelasting” vervangen door “het gezamenlijke bedrag van de voorheffingen”.

Dit betekent dat de aandeelhouder dit bedrag aan het Rijk leent vanaf afdracht van de dividendbelasting door de vennootschap tot aan het moment dat de aanslag inkomstenbelasting 2002 wordt opgelegd.

De heffingsrente die bij het opleggen wordt vergoed, wordt echter pas berekend vanaf 1 januari 2003 (begin tijdvak dat aanvangt op de dag na het einde van het tijdvak waarover aangifte inkomstenbelasting wordt gedaan), terwijl het bedrag ad € 1.006.906 is betaald (uitgeleend) op 8 mei 2002.

(Verzoekster; N.o.) heeft hierdoor aldus een rente-nadeel geleden van € 21.179.98 op basis van 3,25% heffingsrente.

Naar ons oordeel en het oordeel van onze cliënt doet zich bij de toepassing van de wettelijke bepalingen in haar geval een onbillijkheid van overwegende aard als is bedoeld in artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen voor, mede ten gevolge van de omvang van het bedrag waar het in deze casus om gaat. Tevens nemen wij in beschouwing dat bij de wetswijziging van art. 9.3 lid 5 Wet op de inkomstenbelasting 2001 geen voorziening is getroffen voor problemen uit het verleden.

In verband met het vorenstaande verzoeken wij u aan (verzoekster; N.o.) een rentevergoeding te verlenen ter grootte van de wettelijke heffingsrente met terugwerkende kracht over de periode 8 mei 2002 tot 1 januari 2003...”

Bij het verzoek was de volgende renteberekening gevoegd:

RENTEBEREKENING

Bedrag waarover rente wordt berekend 1.006.906

Datum aanvang berekening rente 08-05-2002

Datum van de aanslag 01-01-2003

08-05-2002 30-06-2002 53 3,25% 4.817,76

01-07-2002 30-09-2002 90 3,25% 8.181,11

01-10-2002 31-12-2002 90 3,25% 8.181,11

01-01-2003 _____ +

21.179,98

2. De staatssecretaris van Financiën besliste op 31 juli 2003 afwijzend op het verzoek:

"...Uw cliënte is aandeelhouder van X B.V. Deze besloten vennootschap heeft ten laste van haar winstreserves aandelen aan haar aandeelhouder uitgereikt. Krachtens artikel 3, eerste lid, onderdeel c, van de Wet op de dividendbelasting 1965 behoort de nominale waarde van aandelen uitgereikt aan aandeelhouders tot de met dividendbelasting belaste opbrengst, voor zover geen storting plaatsvindt. Op grond van artikel 4:13, tweede lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001 behoren de aan aandeelhouders uitgereikte aandelen - behoudens de toepassing van het eerste lid, onderdeel c - niet tot de reguliere voordelen.

Bij het opleggen van een aanslag in de inkomstenbelasting wordt de dividendbelasting verrekend. Met ingang van 1 januari 2003 heeft de wetgever de mogelijkheid gegeven alle voorheffingen, dus ook de dividendbelasting, reeds door middel van een voorlopige aanslag te doen terug betalen (Wet van 11 december 2002, Stb. 2002, 613). Voordien gaf artikel 9:3, onderdeel 5, van de Wet inkomstenbelasting 2001 slechts de mogelijkheid een voorlopige teruggaaf te verlenen in het geval aannemelijk is dat meer loonbelasting zal worden geheven dan het bedrag dat aan inkomstenbelasting verschuldigd zou zijn indien een aanslag inkomstenbelasting zou worden opgelegd.

De wetgever heeft geen aanleiding gevonden deze wetswijziging met terugwerkende kracht in te voeren. Doordat pas vanaf 1 januari 2003 over de terug te ontvangen dividendbelasting heffingsrente wordt berekend, stelt u dat uw cliënte een rentenadeel heeft geleden. Met toepassing van de hardheidsclausule verzoekt u mij dit rentenadeel weg te nemen en ook heffingsrente te vergoeden over de periode van 8 mei 2002 tot 1 januari 2003.

De berekening van heffingsrente, zowel het vergoeden als het in rekening brengen, is bedoeld ter compensatie van niet genoten rente door belastingplichtige dan wel de Schatkist. Heffingsrente wordt berekend vanaf de dag na het einde van het tijdvak waarover de belasting wordt geheven. De gedachte achter deze regeling is dat aan het eind van het jaar de belastingschuld of belastingteruggaaf reeds aanwezig is, al is deze dan nog niet in formele zin door de Belastingdienst vastgesteld.

Op grond van artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (de hardheidsclausule) heb ik de bevoegdheid tegemoet te komen aan onbillijkheden van overwegende aard. Blijkens de geschiedenis van de totstandkoming van deze bepaling doen deze zich slechts voor indien onverkorte toepassing van de wettelijke bepalingen zou leiden tot door de wetgever niet bedoelde gevolgen. Gelet op de duidelijke bedoeling van de wetgever geen terugwerkende kracht te verlenen aan de wetswijziging die ook voor dividendbelasting de mogelijkheid geeft voor een voorlopige teruggaaf, is daarvan in de onderhavige omstandigheden echter geen sprake. Daarnaast moet worden bedacht dat bij

een belastingschuld evenmin de mogelijkheid bestaat voor het einde van het tijdvak waarover de belasting wordt geheven, heffingsrente in rekening te brengen. Derhalve heb ik niet de vrijheid uw verzoek om een van de wettelijke bepalingen afwijkende maatregel te nemen, in te willigen..."

B. Standpunt verzoekster

1. Voor het standpunt van verzoekster wordt verwezen naar de klachtomschrijving onder Klacht. Voorts voerde verzoekster nog het volgende aan:

"...De besloten vennootschap waar (verzoekster; N.o.) enig aandeelhouder van is, heeft in maart 2002 aandelen uitgegeven aan (verzoekster; N.o.). Overeenkomstig de Wet op de dividendbelasting 1965 is hierover op 8 mei 2002 dividendbelasting afgedragen. De in 2002 geheven dividendbelasting wordt als voorheffing in de aangifte inkomstenbelasting 2002 verrekend.

Voor de Wet op de inkomstenbelasting 2001 is de uitgifte van aandelen geen belast regulier voordeel, waardoor (verzoekster; N.o.) de volledig door de BV afgedragen dividendbelasting terugkrijgt bij het opleggen van de aanslag inkomstenbelasting 2002.

(Verzoekster; N.o.) kon de geheven dividendbelasting niet middels een voorlopige teruggaaf 2002 terugvragen omdat in 2002 slechts "loonbelasting" als voorheffing via een voorlopige aanslag werd teruggegeven. Per 1 januari 2003 wordt bij de vaststelling van de voorlopige teruggaaf voortaan mede rekening gehouden met de "dividendbelasting" en de "kansspelbelasting". Hiermee wordt een onvolkomenheid in het nieuwe belastingstelsel 2001 ongedaan gemaakt. (Onder de Wet inkomstenbelasting 1964 (tot 1 januari 2001) werd rekening gehouden met ingehouden dividendbelasting als voorheffing bij verzoeken om voorlopige teruggaaf.)

(Verzoekster; N.o.) heeft dus feitelijk het bedrag aan "voorheffing" dividendbelasting aan het Rijk geleend vanaf het moment van afdracht door de vennootschap tot het moment dat de aanslag inkomstenbelasting ("eindhffing") 2002 aan haar wordt opgelegd.

Over deze lening wordt echter niet de gehele periode rente vergoed. Pas vanaf 1 januari 2003 wordt heffingsrente vergoed.

Heffingsrente is bedoeld ter compensatie van niet genoten rente door belastingplichtige dan wel schatkist en wordt vergoed vanaf de dag na het einde van het tijdvak waarover aangifte inkomstenbelasting wordt gedaan, omdat dat het einde van de periode is waarin de belastingschuld of belastingteruggaaf kan ontstaan.

In deze casus is echter geen sprake van een in het belastingjaar 2002 ontstane belastingschuld dan wel teruggaaf, maar van een belastingafdracht (van dividendbelasting) waarvan op het moment van afdracht al vaststond dat het bedrag onverschuldigd was en

tot een teruggaaf zou leiden.

(...)

Naar ons oordeel en het oordeel van onze cliënt is het onbehoorlijk om een belastingplichtige een rente-nadeel te laten leiden vanwege een te late aanpassing van de Wet inkomstenbelasting 2001..."

2. Bij brief van 20 oktober 2003 liet verzoeksters gemachtigde nog het volgende weten:

"...Inkomen uit aanmerkelijk belang (...)

Tot het inkomen uit aanmerkelijk belang (art. 4.12 Wet op de inkomstenbelasting 2001) behoren zowel reguliere voordelen (bijv. dividend) als vervreemdingsvoordelen (verkoop aandelen of liquidatie besloten vennootschap).

Een vervreemdingsvoordeel wordt gesteld op de overdrachtsprijs verminderd met de verkrijgingsprijs.

Uitreiking van aandelen onder Wet op de inkomstenbelasting 1964

Tot en met 31 december 2000 was het uitreiken van aandelen voor zowel de Wet op de dividendbelasting 1965 als de Wet op de inkomstenbelasting 1964 een belast regulier voordeel (...). De nominale waarde van deze aandelen wordt als dividend beschouwd.

De verkrijgingsprijs van deze bonusaandelen wordt gesteld op de nominale waarde en opgeteld bij de verkrijgingsprijs van de overige aandelen.

Uitreiking van aandelen onder Wet op de inkomstenbelasting 2001

Vanaf 1 januari 2001 behoort het uitreiken van aandelen voor de Wet op de inkomstenbelasting 2001 niet tot de reguliere voordelen (...). De Wet op de dividendbelasting 1965 is echter niet gewijzigd (...). Volgens art. 3 lid 1 onder c Wet op de dividendbelasting 1965 behoort de nominale waarde van aandelen uitgereikt aan aandeelhouders nog steeds tot de met dividendbelasting belaste opbrengst.

De verkrijgingsprijs van de bonusaandelen wordt gesteld op nihil (...), zodat bij een toekomstige vervreemding een groter belast vervreemdingsvoordeel wordt behaald omdat de totale verkrijgingsprijs van de aandelen lager is dan bij uitreiking van aandelen voor 2001 (overdrachtsprijs minus verkrijgingsprijs).

Het heffingsmoment was vóór 2001 op het moment van uitreiking van de aandelen, terwijl het heffingsmoment na 2001 naar de toekomst (moment van vervreemding van de aandelen) wordt geschoven.

Dividendbelasting

De geheven dividendbelasting is evenals de loonbelasting in beginsel een voorheffing van de verschuldigde inkomstenbelasting (art. 9.2 Wet op de inkomstenbelasting 2001). De ingehouden dividendbelasting wordt verrekend met de verschuldigde inkomstenbelasting.

Vanaf 2001 zijn dividendinkomsten die niet aanmerkelijk-belanghouders genieten eveneens niet meer belast voor de inkomstenbelasting terwijl wel dividendbelasting op de uitgekeerde dividenden wordt ingehouden. De waarde van het genoten dividend (voorzover nog aanwezig op de peildatum) en de waarde van de aandelen zijn echter via de vermogensrendementsheffing (box 3) wel belast. Er is voor de inkomstenbelasting dus sprake van belast inkomen ook al is de inkomstenbelasting over dit inkomen waarschijnlijk niet gelijk aan de geheven voorheffing dividendbelasting.

Het door (verzoekster; N.o.) genoten voordeel is voor de inkomstenbelasting echter helemaal geen inkomen. De voorheffing dividendbelasting wordt aldus onterecht geheven. Het geheven bedrag aan dividendbelasting wordt in zijn geheel teruggegeven bij de aangifte inkomstenbelasting (behoudens verrekening met verschuldigde belasting over ander belast inkomen).

Heffingsrente

Een belastingschuld dan wel teruggaaf ontstaat doorgaans na het einde van het tijdvak waarover aangifte inkomstenbelasting wordt gedaan. Daarom wordt pas vanaf dat moment heffingsrente betaald dan wel vergoed.

De belastingteruggaaf aan (verzoekster; N.o.) is echter al ontstaan op het moment van afdracht van deze belasting.

Hardheidsclausule

(Verzoekster; N.o.) had volgens de wet niet de mogelijkheid een voorlopige teruggaaf te vragen en had tevens geen recht op een rentevergoeding (van 8 mei t/m 31 december 2002) over een per saldo onverschuldigde belastingafdracht. De afgedragen dividendbelasting is te vergelijken met een lening aan de overheid waarover geen rente wordt vergoed.

Het bovenstaande is onbillijk voor belastingplichtige..."

C. Standpunt staatssecretaris van financiën

In reactie op de klacht liet de staatssecretaris van Financiën bij brief van 20 januari 2004 het volgende weten:

"...In de eerste plaats verzoekt u de stelling te onderbouwen dat de wetgever bewust geen terugwerkende kracht heeft verleend bij de invoering van de wetswijziging die tot gevolg heeft dat ook dividendbelasting wordt betrokken bij de berekening van de voorlopige teruggaaf.

De onderhavige wetswijziging is ingevoerd met ingang van 1 januari 2003. De wetgever zal voor invoering per 1 januari 2003 hebben gekozen omdat terugwerkende kracht in het kader van de voorlopige teruggave zonder betekenis zou zijn. Ik ben het derhalve met u eens dat het onderhavige rentenadeel niet door middel van terugwerkende kracht zou kunnen worden opgelost. Tijdens de parlementaire behandeling is terugwerkende kracht niet ter sprake gekomen en zijn geen casusposities aan de orde geweest.

In het licht van uw opmerking over de terugwerkende kracht ben ik bij nadere lezing van mening dat de desbetreffende tekstpassage in mijn brief enigszins ongelukkig is geformuleerd. Bedoeld is te zeggen dat indien de onderhavige wetswijziging eerder zou zijn ingevoerd, bepaalde belastingplichtigen hiervan een rentevoordeel kunnen hebben. Doordat de uitbetaling van de voorlopige teruggave in termijnen gedurende de resterende maanden van het lopende jaar plaatsvindt, zou dit overigens een beperkt rentevoordeel zijn. Ik merk hierbij nog op dat in situaties waarin geen sprake is van één van de negatieve bestanddelen van het belastbare inkomen uit werk en woning of heffingskortingen vermeld in het eerste respectievelijk tweede lid van artikel 9.3 van de Wet inkomstenbelasting 2001, de wet geen mogelijkheid geeft voor een voorlopige teruggave. Verrekening van dividendbelasting is dan evenmin aan de orde.

De vergoeding van heffingsrente is geregeld in hoofdstuk VA van de Algemene wet inzake rijksbelastingen. De heffingsrente met betrekking tot de inkomstenbelasting wordt berekend over het tijdvak dat aanvangt op de dag na het einde van het tijdvak waarover de belasting wordt geheven en eindigt op de dag van de dagtekening van het aanslagbiljet. Belanghebbende pleit voor het berekenen van heffingsrente vanaf een eerder moment in de loop van het belastingjaar. Naar mijn oordeel dient een zodanige benadering te worden afgewezen omdat het niet past binnen het karakter van een tijdvakbelasting en het aanleiding zou geven tot vrijwel onoplosbare uitvoeringsproblemen.

Daarnaast moet worden bedacht dat evenmin heffingsrente in rekening wordt gebracht over positieve inkomensbestanddelen waarop geen (correcte) voorheffing is ingehouden. De wetgever heeft welbewust gekozen voor een praktische, uitvoerbare regeling, dat wil zeggen met een vast rentepercentage, volgens vaste regels per kwartaal vastgesteld, met vaste ingangsdata, door welke regeling zowel de belastingbetaler als de Staat per geval voor- en nadeel kunnen ondervinden. Nu deze voor- en nadelen door de wetgever zijn onderkend, is er naar mijn oordeel geen plaats voor toepassing van de hardheidsclausule.

U verzoekt mij in te gaan op de stelling van belanghebbende dat de afgedragen dividendbelasting is te vergelijken met een lening aan de overheid waarover geen rente

wordt vergoed.

Ik ben het met deze stelling niet eens. Zowel de dividendbelasting als de inkomstenbelasting zijn geheel in overeenstemming met de wettelijke bepalingen geheven. Het karakter van een wettelijk te betalen belastingbedrag is geheel anders dan dat van een lening.

Ten tijde van de invoering van de Wet inkomstenbelasting 2001 was er geen aanleiding de Wet op de dividendbelasting 1965 op dit punt anders te formuleren. De Wet op de dividendbelasting 1965 heeft de functie en het karakter van een zelfstandige heffingswet. Het is voor de uitkerende vennootschap zonder een forse administratieve last veelal niet mogelijk om te achterhalen of en tot welk bedrag een dividenduitkering bij de ontvanger in de heffing van inkomstenbelasting wordt betrokken. De dividendbelastingheffing heeft een objectief karakter. Doordat de dividendbelasting als een voorheffing wordt aangemerkt voor de heffing van inkomstenbelasting worden eventuele verschillen tussen de voorheffing en de uiteindelijke verschuldigde inkomstenbelasting alsnog gelijkgetrokken. In het licht van vorenstaande zie ik geen aanleiding artikel 3, eerste lid, van de Wet op de dividendbelasting 1965 op dit punt te wijzigen.

Verder wijst u op de beleidsregel van 11 augustus 1987, nr. DB87/4923, (Infobulletin 87/561; V-N 1987, blz. 2119) inzake de vermindering van loonbelasting. U vraagt mij aan te geven waarom deze beleidsregel onder de regeling van de voorlopige teruggaaf tot 1 januari 2003 niet is voortgezet. Ook verzoekt u mij aan te geven wat de aanleiding was voor de onderhavige wetswijziging.

De desbetreffende beleidsregel had betrekking op een verzoek om vermindering van loonbelasting. Bij de invoering van de regeling van de voorlopige teruggaaf is voormelde beleidsregel niet in de wet opgenomen omdat hier destijds in de praktijk geen duidelijke behoefte aan leek te bestaan. Vanaf dat moment is een dergelijke beleidsregel dan ook niet langer meer van toepassing. In de systematiek van de voorlopige teruggaaf is derhalve niet een dergelijke mogelijkheid van verrekening van dividendbelasting opgenomen. Dat is evenmin gebeurd bij de invoering van de Wet inkomstenbelasting 2001.

Na invoering van laatstgenoemde wet heeft de Belastingdienst verzoeken uit de praktijk gekregen om de dividendbelasting bij de berekening van de voorlopige teruggaaf te betrekken. Met de wetswijziging per 1 januari 2003 is aan die verzoeken tegemoetgekomen..."

D. Reactie verzoekster

In reactie op het standpunt van de staatssecretaris van Financiën deelde verzoekster bij brief van 11 februari 2004 het volgende mee:

"...Terugwerkende kracht voorlopige teruggaaf dividendbelasting

Namens de staatssecretaris wordt gesteld (...) *"dat indien de onderhavige wetswijziging eerder zou zijn ingevoerd, bepaalde belastingplichtigen hiervan een rentevoordeel kunnen hebben."*

Naar onze mening dient deze zin anders te worden gelezen, namelijk: dat indien de onderhavige wetswijziging eerder zou zijn ingevoerd (per 1 januari 2001), bepaalde belastingplichtigen geen rentenadeel zouden hebben geleden.

Verder wordt namens de staatssecretaris aangegeven (...) *"doordat de uitbetaling van de voorlopige teruggave in termijnen gedurende de resterende maanden van het lopende jaar plaatsvindt, zou dit overigens een beperkt rentevoordeel zijn."*

Naar onze mening betekent het in termijnen uitbetalen van een voorlopige teruggave van de ingehouden en door de BV afgedragen dividendbelasting in de situatie van (verzoekster; N.o.) een onredelijk nadeel.

(Hierbij opgemerkt dat bij het indienen van de aangifte dividendbelasting in 2002 al reeds verzocht is (...) om uitstel van betaling van de dividendbelasting totdat de aanslag inkomstenbelasting werd vastgesteld, omdat op dat moment al reeds duidelijk was dat de af te dragen dividendbelasting volledig gerestitueerd zou worden als voorheffing bij de aanslagregeling inkomstenbelasting).

Vervolgens wordt aangegeven dat (...): *"in situaties waarin geen sprake is van één van de negatieve bestanddelen van het belastbare inkomen uit werk en woning of heffingskortingen vermeld in het eerste respectievelijk tweede lid van artikel 9.3 van de Wet inkomstenbelasting 2001, de wet geen mogelijkheid geeft voor een voorlopige teruggave. Verrekening van dividendbelasting is dan evenmin aan de orde"*

Ter volledigheid merken wij hierbij op dat er bij (verzoekster; N.o.) in 2002 sprake was van negatief inkomen uit eigen woning, zodat aan de voorwaarden voor toepassing van art. 9.3 Wet op de inkomstenbelasting 2001 zou zijn voldaan.

Heffingsrente

(...) willen wij aangeven dat het niet zo is dat wij het vergoeden van heffingsrente bepleiten vanaf een eerdere datum dan vanaf einde belastingtijdvak. **Het is slechts zo dat wij met toepassing van de hardheidsclausule pleiten voor een rentevergoeding voor (verzoekster; N.o.) in deze specifieke situatie omdat in de betreffende situatie een voorheffing wordt geheven waarvan al op het moment van inhouding en afdracht bekend is dat er voor de inkomstenbelasting geen sprake is van belastbaar inkomen.**

Wij betwijfelen of het nadeel dat in geval van deze belanghebbende aan de orde is, door de wetgever is onderkend. Dat er tijdens de parlementaire behandeling van de wijziging van art. 9.3 Wet IB geen casusposities aan de orde zijn geweest, onderschrijft deze twijfel.

Lening

(...) wordt gesteld dat het karakter van een wettelijk te betalen belastingbedrag geheel anders is dan dat van een lening.

De definitie van belastingen luidt (definitie volgens Hofstra): belastingen zijn gedwongen bijdragen van particuliere huishoudingen aan de overheid, waar geen rechtstreekse contraprestatie van de overheid tegenover staat, en die krachtens algemene regelen, en anders dan als straf wegens overtreding van de strafwet, worden gevorderd.

Natuurlijk is het correct dat de ingehouden en afgedragen dividendbelasting niet is te vergelijken met een lening aan de overheid. Immers een lening wordt vrijwillig aangegaan. Deze keuzevrijheid heeft belanghebbende niet gehad. Bovendien wordt in geval van een lening een hoger rentepercentage vergoed.

De juridische omschrijving van onverschuldigde betaling benadert de feitelijke situatie het meest. In art. 6:203 BW wordt met betrekking tot de onverschuldigde betaling bepaald dat degene die een ander zonder rechtsgrond een goed heeft gegeven, gerechtigd is dit van de ontvanger als onverschuldigd betaald terug te vorderen.

In de onderhavige situatie is de rechtsgrond wel aanwezig in de Wet op de dividendbelasting 1965, maar niet in de wet op de inkomstenbelasting 2001.

Juridisch gezien zijn de termen "lening" en "onverschuldigde betaling" incorrect. Echter ze geven wel het gevoel van belanghebbende weer.

Wet op de dividendbelasting

Namens de staatssecretaris wordt gesteld (...) *"Het is voor de uitkerende vennootschap zonder een forse administratieve last veelal niet mogelijk om te achterhalen of en tot welk bedrag een dividenduitkering bij de ontvanger in de heffing van inkomstenbelasting wordt betrokken."*

Het is naar onze mening voor een besloten vennootschap niet moeilijk om te achterhalen of de aandeelhouder(s) wel of niet aanmerkelijk belanghouder is (aandeelhoudersregister en notariële akte voor levering van aandelen).

Redelijk en billik

Het was redelijk en billijk geweest als X B.V. geen dividendbelasting had hoeven in te houden en af te dragen omdat het uitreiken van aandelen in de wet op de

inkomstenbelasting vanaf 2001 geen belastbaar inkomen meer vormt. Echter volgens de Wet op de dividendbelasting 1965 was de besloten vennootschap verplicht deze dividendbelasting in te houden en af te dragen.

Het was redelijk en billijk geweest als (verzoekster; N.o.) de op aan haar uitgereikte aandelen ingehouden en afgedragen dividendbelasting middels een voorlopige teruggaaf had kunnen terugvragen, omdat op dat moment reeds duidelijk was dat de afgedragen belasting voor de inkomstenbelasting onverschuldigd was. De wet bood in 2001 en 2002 echter niet de mogelijkheid om deze dividendbelasting als voorlopige teruggave terug te vragen. Eerst met ingang van 2003 is dit mogelijk.

Het is redelijk en billijk dat (verzoekster; N.o.) door toepassing van de hardheidsclausule (heffings)rente krijgt vergoed over een periode waarover ze volgens de wet geen recht heeft op heffingsrente omdat zij door bovenstaande wettelijke bepalingen is benadeeld. Zij heeft door deze feitelijke "onverschuldigde betaling" een rentenadeel tot 1 januari 2003 geleden..."

E. nadere informatie staatssecretaris van financiën

Bij brief van 5 april 2004 verzocht de Nationale ombudsman aan de staatssecretaris van Financiën om nadere informatie te verstrekken. De reactie van de staatssecretaris van 12 mei 2004 luidt als volgt:

"...Belanghebbende heeft aangegeven dat bij het indienen van de aangifte dividendbelasting in 2002 is verzocht om uitstel van betaling van de dividendbelasting totdat de aanslag inkomstenbelasting 2002 zou zijn vastgesteld. Omdat het u niet duidelijk is op welke wijze de Belastingdienst op het verzoek om uitstel heeft gereageerd, verzoekt u mij aan te geven of dat nog kan worden achterhaald. Voorts verzoekt u aan te geven of het feit dat belanghebbende feitelijk een verzoek om uitstel van betaling voor de dividendbelasting heeft aangevraagd aanleiding is alsnog geheel of gedeeltelijk aan haar tegemoet te komen.

Na daartoe navraag te hebben gedaan, heeft de Belastingdienst Limburg/kantoor Roermond mij bericht dat de toenmalige adviseur op 12 april 2002, derhalve binnen een maand na het ter beschikking stellen van het dividend in aandelen, contact heeft gezocht met de Belastingdienst. Uit de vastgelegde aantekeningen blijkt dat de behandelende belastingdienstambtenaar niet heeft ingestemd met een verzoek om geen aangifte voor de dividendbelasting te hoeven indienen. De desbetreffende ambtenaar heeft daarbij tevens medegedeeld dat het niet mogelijk was om voor de genietster van het dividend een negatieve aanslag inkomstenbelasting 2002 op te leggen. Verder heeft deze ambtenaar evenmin ingestemd met een verzoek om met de betaling op aangifte door de besloten vennoot te wachten tot een aangifte inkomstenbelasting door de aandeelhouder zou zijn ingediend. Voor het doen van een verzoek om uitstel van betaling heeft hij de adviseur

verwezen naar de daartoe bevoegde ontvanger.

Op nog diezelfde datum is een aangifte voor de dividendbelasting ingediend, vergezeld van een verzoek om uitstel van betaling. Dit verzoek is doorgeleid naar de ontvanger. De ambtenaar die dit verzoek heeft behandeld heeft het verzoek om uitstel overeenkomstig de geldende richtlijnen afgewezen. Daarbij is overwogen dat evenmin uitstel wordt verleend voor afdracht van ingehouden loonheffing indien de werknemer die heffing zal terugontvangen door verrekening met inkomstenbelasting. Tevens is rekening gehouden met het onderscheid tussen de rechtspersoon/inhoudingsplichtige en de natuurlijk persoon/inkomstenbelastingplichtige. Vervolgens heeft op 8 mei 2002 betaling plaatsgevonden.

Het gegeven dat belanghebbende een verzoek om uitstel van betaling voor de dividendbelasting heeft aangevraagd is voor mij geen aanleiding alsnog een tegemoetkoming aan belanghebbende te verlenen. Ik heb hierbij overwogen dat de Belastingdienst het desbetreffende verzoek overeenkomstig de geldende regels heeft behandeld. Tevens merk ik op dat bij uitstel van betaling van belasting invorderingsrente in rekening wordt gebracht. Voor de invorderingsrente geldt eenzelfde rentepercentage als voor de heffingsrente.

Afsluitend blijf ik van mening dat de hardheidsclausule zoals deze is bedoeld in artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen niet van toepassing kan zijn op het vergoeden van (heffings)rente in situaties waarin een juiste wetstoepassing een mogelijk rentenadeel tot gevolg zou kunnen hebben..."

Achtergrond

1. Algemene wet inzake rijksbelastingen (Wet van 2 juli 1959, Stb. 301)

Hardheidsclausule

Artikel 63

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

2. Wet inkomstenbelasting 2001

Voorlopige teruggaaf

Artikel 9.3 (zoals de tekst luidde in het belastingjaar 2003)

“1. Bij de vaststelling van een voorlopige teruggaaf voor of in de loop van het kalenderjaar worden alleen de volgende negatieve bestanddelen van het belastbaar inkomen uit werk en woning in aanmerking genomen:

- a. de reisaf trek;
- b. de negatieve belastbare inkomsten uit eigen woning;
- c. de uitgaven voor inkomensvoorzieningen;
- d. de uitgaven voor kinderopvang;
- e. de persoonsgebonden aftrek;
- f. de verliezen uit werk en woning uit voorafgaande kalenderjaren;

2. Bij de vaststelling van de voorlopige teruggaaf wordt rekening gehouden met:

- a. de verhoging van de *gecombineerde heffingskorting* volgens artikel 8.9;
- b. de kinderkorting;
- c. de aanvullende kinderkorting;
- d. de combinatiekorting;
- e. de alleenstaande-ouderkorting;
- f. de aanvullende alleenstaande-ouderkorting;
- g. de korting voor maatschappelijke beleggingen;
- h. de korting voor directe beleggingen in durfkapitaal en culturele beleggingen;
- i. de voorheffing, bedoeld in artikel 9.2, achtste lid.

3. Volgens bij of krachtens algemene maatregel van bestuur te stellen regels kan bij de vaststelling van de voorlopige teruggaaf rekening worden gehouden met de algemene heffingskorting, de ouderenkorting en de aanvullende ouderenkorting.

4. Met een verlies als bedoeld in het eerste lid, onderdeel g, wordt pas rekening gehouden nadat de aangifte is gedaan over het kalenderjaar waarop het verlies betrekking heeft.

5. Een voorlopige teruggaaf wordt, behalve voor zover die betrekking heeft op de verhoging van de gecombineerde heffingskorting volgens artikel 8.9, alleen vastgesteld voorzover aannemelijk is dat het gezamenlijke bedrag van de voorheffingen meer zal

belopen dan het bedrag dat aan inkomstenbelasting verschuldigd zou zijn indien een aanslag inkomstenbelasting zou worden opgelegd.

6. Bij het bepalen van een voorlopige teruggaaf wordt geen rekening gehouden met inkomensbestanddelen waarvan de daaraan toe te rekenen belasting wordt begrepen in een conserverende aanslag.

7. Indien artikel 9.1, derde lid toepassing vindt, wordt in dit artikel onder inkomstenbelasting verstaan het gezamenlijke bedrag van de inkomstenbelasting en de premie voor volksverzekeringen.

Vóór 1 januari 2003 gaf artikel 9.3, onderdeel 5, van de Wet inkomstenbelasting 2001 slechts de mogelijkheid een voorlopige teruggaaf te verlenen in het geval aannemelijk is dat meer loonbelasting zal worden geheven dan het bedrag dat aan inkomstenbelasting verschuldigd zou zijn indien een aanslag inkomstenbelasting zou worden opgelegd. De tekst van bedoeld artikellid luidde:

“Een voorlopige teruggaaf wordt, behalve voor zover die betrekking heeft op de verhoging van de gecombineerde heffingskorting volgens artikel 8.9, alleen vastgesteld voorzover aannemelijk is dat meer loonbelasting zal worden geheven dan het bedrag dat aan inkomstenbelasting verschuldigd zou zijn indien een aanslag inkomstenbelasting zou worden opgelegd.

Onder de Wet op de inkomstenbelasting 1964 werd de dividendbelasting betrokken bij de verzoeken om vermindering van loonbelasting. Dit beleid werd bij de invoering van de regeling van de voorlopige teruggaaf niet voortgezet.

De voorlopige teruggaaf wordt in (maandelijkse) termijnen uitbetaald.

3. In de Memorie van Toelichting op het wetsvoorstel Wijziging van belastingwetten c.a. (Vervolgwijzigingen in samenhang met de Belastingherziening 2001) is door de staatssecretaris van Financiën het volgende opgemerkt over de wijziging van artikel 9.3, lid 5 Wet inkomstenbelasting 2001 (Tweede Kamer, vergaderjaar 2001-2002, 28 487, nr. 3):

“Ingevolge artikel 9.3, vijfde lid, Wet IB 2001 wordt een voorlopige teruggaaf vastgesteld voor zover aannemelijk is dat meer loonbelasting zal worden geheven dan het bedrag dat aan inkomstenbelasting verschuldigd zou zijn indien een aanslag inkomstenbelasting zou worden opgelegd. Bij het vaststellen van de voorlopige teruggaaf wordt de dividendbelasting niet in aanmerking genomen ofschoon de geheven dividendbelasting is aangewezen als voorheffing die wordt verrekend met de aanslag inkomstenbelasting. Het voorstel is bij de vaststelling van de voorlopige teruggaaf voortaan mede rekening te houden met de dividendbelasting (en kansspelbelasting in situaties waarin die belasting een voorheffing is). Door in artikel 9.3, vijfde lid, te verwijzen naar de in artikel 9.2 bedoelde voorheffingen kan artikel 9.3, zevende lid, in vereenvoudigde vorm blijven

bestaan.”

4. Heffingsrente/Invorderingsrente

1. Heffingsrente

Berekening van heffingsrente vindt plaats vanaf de dag die volgt op de laatste dag van het tijdvak waarover de belasting wordt geheven. Dus bijvoorbeeld voor de inkomstenbelasting 2002 vanaf 1 januari 2003.

De fiscus vergoedt heffingsrente als een aanslag wordt opgelegd waarop de belastingplichtige geld terugkrijgt. De rente wordt berekend over het bedrag van de teruggaaf. De periode waarover rente wordt berekend, begint op de eerste dag na het belastingjaar waarop de aanslag betrekking heeft en loopt tot en met de dag van de dagtekening van het aanslagbiljet of, bij vermindering van een aanslag, tot en met de dag van dagtekening van de uitspraak waarbij de aanslag wordt verminderd.

De fiscus brengt heffingsrente in rekening als de belastingplichtige op de aanslag moet (bij)betalen. Dat geldt ook voor voorlopige aanslagen (indien zij ná het belastingjaar worden opgelegd). Bij een navorderingsaanslag wordt heffingsrente berekend over het hele bedrag van de aanslag.

2. Invorderingsrente

De Belastingdienst vergoedt invorderingsrente als een reeds betaalde aanslag tot een te hoog bedrag blijkt te zijn opgelegd en de betrokkene als gevolg van een vermindering of vernietiging van de aanslag een bedrag aan belasting of premies krijgt terugbetaald. De rente wordt berekend over de periode vanaf de eerste dag na de vervaldatum van de enige of laatste betalingstermijn tot en met de dagtekening van de uitspraak waarbij de vermindering is verleend.

Invorderingsrente is steeds verschuldigd na overschrijding van de vervaldatum van de enige of laatste betalingstermijn van de aanslag (ook van een voorlopige aanslag) en wordt berekend over het bedrag van de aanslag of, na gedeeltelijke betaling, over de daarna nog openstaande schuld.

De periode waarover de rente wordt berekend, begint te lopen op de dag die volgt op die verval datum en eindigt met de dag die voorafgaat aan betaling. De rente is ook verschuldigd over een periode van verleend uitstel van betaling.

Het percentage van de heffings- en invorderingsrente wordt elk kwartaal opnieuw vastgesteld.