



Rapport

Datum: 19 november 2004
Rapportnummer: 2004/452

Klacht

Verzoeker klaagt erover dat de Belastingdienst/Randmeren/kantoor Almere afwijzend heeft beslist op zijn verzoek om (ambtshalve) herziening van de aan hem opgelegde aanslag inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen (ib/pvv) 1999.

Beoordeling

1. In 1999 heeft verzoeker 22.000 aandelen, convertible shares, gekocht in D. Ltd. gevestigd in Ierland. Deze aandelen vormden op dat moment voor verzoeker een zogenaamd aanmerkelijk belang (zie Achtergrond, onder 1.). Later in datzelfde jaar werden door D. Ltd. meer van het betreffende soort aandelen uitgegeven, waardoor vanaf dat laatste moment voor verzoeker geen sprake meer was van een aanmerkelijk belang.

2. Verzoeker heeft op 18 juli 2000 - op elektronische wijze - zijn aangifte inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen (ib/pvv) 1999 ingediend. Verzoeker heeft noch bij de aangifte noch op separate wijze een verzoek gedaan om het bepaalde in artikel 20e van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 (wet IB) toe te passen en krachtens die bepaling bij voor bezwaar vatbare beschikking een zogenaamd fictief aanmerkelijk belang vast te stellen waarover pas fiscale afrekening behoeft plaats te vinden op het moment van de feitelijke vervreemding van de aandelen (doorschuiving; zie Achtergrond, onder 1). In de aangifte is door verzoeker expliciet verzocht om toepassing van het aanmerkelijk belang tarief van 25% op de aanmerkelijk belang winst (fiscale afrekening over aanmerkelijk belangaandelen). Met dagtekening 7 november 2000 is de aanslag ib/pvv 1999 van verzoeker opgelegd overeenkomstig de ingediende aangifte. Onderdeel van die aanslag is een aanmerkelijk belangwinst van f 118.108, welke belast is tegen het aanmerkelijk belang tarief van 25%. Aldus is bij de aanslagregeling sprake van fiscale afrekening over de aanmerkelijk belangwinst.

3. Verzoeker diende op 16 januari 2004 bij de Belastingdienst/Randmeren/kantoor Almere (hierna: de Belastingdienst) een verzoek in om de aan hem opgelegde aanslag inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen 1999 ambtshalve te herzien. Verzocht werd om alsnog toepassing te geven aan het bepaalde in artikel 20e, eerste lid, Wet IB en aldus het fictief aanmerkelijk belang bij beschikking vast te stellen en het voordeel bij feitelijke vervreemding af te rekenen. De aanslag ib/pvv 1999 diende dan te worden herzien, waarbij het belastbaar inkomen zou worden verminderd met de berekende aanmerkelijk belangwinst van f 118.108. Op het moment van dit verzoek stond de opgelegde aanslag ib/pvv 1999 al onherroepelijk vast.

De Belastingdienst besliste afwijzend op dit verzoek. Hiertoe overwoog de Belastingdienst dat een verzoek om toepassing van artikel 20e, eerste lid, Wet IB moet worden gedaan bij de aangifte, doch uiterlijk in de bezwaar- of beroepsfase. Anders gezegd stelde de

Belastingdienst zich op het standpunt dat een dergelijk verzoek slechts mogelijk is zolang de aanslag nog niet onherroepelijk vaststaat. Voorts stelde de belastingdienst zich op het standpunt dat verzoeker ter gelegenheid van zijn verzoek ten onrechte het standpunt innam dat zijn verzoek overeenkwam met door twee andere belastingplichtigen, de heren C. en T., ingediende verzoeken om alsnog artikel 20e, eerste lid, Wet IB toe te passen en de opgelegde aanslag te herzien, welke verzoeken wel werden gehonoreerd.

4. Verzoeker klaagt over de afwijzende beslissing van de Belastingdienst op het onder 3. bedoelde verzoek. Hij stelt zich allereerst op het standpunt dat de Belastingdienst ten onrechte in zijn afwijzende beslissing het standpunt heeft ingenomen dat een verzoek om toepassing van artikel 20e Wet IB niet meer kan worden gedaan indien - zoals in het geval van verzoeker - de opgelegde aanslag onherroepelijk vaststaat. Hij is het niet eens met de stelling van de Belastingdienst dat een dergelijk verzoek moet worden gedaan bij de aangifte, doch uiterlijk in de bezwaar- of beroepsfase. Verzoeker voert hiertoe aan dat in de Wet IB geen tijdstip is aangewezen wanneer een verzoek ex artikel 20e, eerste lid, Wet IB moet worden gedaan. Hij wijst er in dit verband op dat dit wel het geval is voor bijvoorbeeld het verzoek tot doorschuiving op grond van het bepaalde in artikel 20d, eerste lid, Wet IB (zie Achtergrond, onder 1)

Voorts is verzoeker het niet eens met het standpunt van de Belastingdienst dat zijn geval niet overeenkomt met die van twee andere belastingplichtigen, de heren C. en T., waarin een zelfde verzoek wel is gehonoreerd.

5. De Belastingdienst stelt zich op het standpunt dat de omstandigheid dat in de Wet IB geen tijdstip is aangewezen wanneer een verzoek ex artikel 20e, eerste lid, Wet IB bij de inspecteur moet zijn gedaan niet meebrengt dat een dergelijk verzoek als gevolg daarvan onbeperkt in de tijd kan worden gedaan. De Belastingdienst kan in zijn standpunt worden gevolgd. De door de Belastingdienst voor zijn standpunt aangedragen argumenten snijden hout. De Belastingdienst kan worden gevolgd in de navolgende redenering zoals opgenomen in zijn reactie op de klacht. Hoofdregeel van het wettelijk systeem is dat als geen aanmerkelijk belang meer aanwezig is, op dat moment fiscaal afgerekend moet worden over de aanmerkelijk belangwinst. Met name omdat dit met zich mee kan brengen dat - wanneer sprake is van aanmerkelijk belangwinst - fiscaal afgerekend moet worden, terwijl onvoldoende liquiditeiten aanwezig zijn om te kunnen afrekenen, heeft de wetgever voorzien in een doorschuifregeling op verzoek, waaronder het verzoek opgenomen onder artikel 20e, eerste lid, Wet IB (zie Achtergrond, onder 2.II.). De door de Belastingdienst getrokken conclusie dat bedoeld verzoek op zich betrekking moet hebben op het belastingjaar waarin - volgens de hoofdregel - afgerekend moet worden omdat de aanmerkelijk belang aandelen niet langer een aanmerkelijk belang vormen, wordt door de Nationale ombudsman gedeeld. Eveneens onderschrijft de Nationale ombudsman het standpunt van de Belastingdienst dat dit laatste met zich meebrengt dat het voor de hand ligt dat dit verzoek gedaan moet zijn voordat de aanslag over dat betreffende belastingjaar onherroepelijk vaststaat, hetgeen wil zeggen dat niet meer in rechte in de bezwaar- of

beroepsfase tegen de aanslag kan worden opgekomen. De in dit verband gedane stelling van de Belastingdienst - onder verwijzing naar de vaste jurisprudentie van de Hoge Raad - dat nadat de aanslag onherroepelijk is geworden en geen verzoek ex artikel 20e, eerste lid, Wet IB, is gedaan, definitief is gekozen om de wettelijke hoofdregel, dat wil zeggen afrekenen, van toepassing te laten zijn, is alleszins plausibel (zie ook Achtergrond, onder 2.1.). Het standpunt van de Belastingdienst dat een ruimere interpretatie van het moment waarop een verzoek als bedoeld in artikel 20e, eerste lid, Wet IB - zoals voorgestaan door verzoeker - spanning oplevert met het rechtszekerheidsbeginsel snijdt eveneens hout. Ten slotte is de door de Belastingdienst voor de laatstbedoelde situatie geschetste ongewenste mogelijkheid van het naar eigen inzicht kiezen van de meest ideale fiscale uitkomst geenszins illusoir. De door verzoeker gestelde en aan de termijn voor ambtshalve vermindering ontleende beperking van de tijdsperiode waarin een verzoek ex artikel 20e, eerste lid, Wet IB kan worden gedaan tot vijf jaar doet hier in algemene zin niet aan af.

6. Waar verzoeker aan de orde stelt dat zijn geval op één lijn moet worden gesteld met de gevallen van twee andere belastingplichtigen, de heren C. en T. waarin een verzoek als het onderhavige wel is gehonoreerd, geldt het volgende. Met de Belastingdienst is de Nationale ombudsman van mening dat verzoekers stelling op dit punt moet worden opgevat als beroep op het gelijkheidsbeginsel.

Wat betreft de vergelijking die verzoeker maakt met het geval van de heer C. wordt opgemerkt dat het beroep mank gaat om reden dat in dat geval - anders dan in het geval van verzoeker - reeds voordat de aanslag onherroepelijk is komen vast te staan, te weten bij het indienen van de aangifte, door de heer C. een verzoek is gedaan tot toepassing van het bepaalde in artikel 20e, eerste lid, Wet IB.

Ten aanzien van de heer T. wordt opgemerkt dat diens situatie in die zin verschilt van die van verzoeker dat de Belastingdienst een door de heer T. bij de aangifte gevoegde bijlage bij de beoordeling van het verzoek kennelijk alsnog heeft beschouwd als een verzoek om toepassing van artikel 20e, eerste lid, Wet IB. In zoverre wordt geconstateerd dat geen sprake is van gelijke gevallen. Ook in zoverre gaat het beroep op het gelijkheidsbeginsel derhalve mank.

Overigens wordt opgemerkt dat zelfs in het geval dat zou moeten worden geoordeeld dat het geval van de heer T. gelijk zou zijn aan dat van verzoeker, dit om reden dat de bij de aangifte gevoegde bijlage in redelijkheid niet kon worden gezien als een verzoek ex artikel 20e, eerste lid, Wet IB, een beroep op het gelijkheidsbeginsel niet kan slagen. Daartoe wordt opgemerkt dat hier geen sprake is van door de Belastingdienst gevoerd bewust begunstigend beleid. Evenmin zou aanleiding bestaan voor toepassing van het gelijkheidsbeginsel op de grond dat een juiste wetstoepassing als gevolg van een niet-incidentele fout achterwege is gebleven. Immers, het moet dan gaan om de situatie dat de fout is gemaakt in de meerderheid van de met de betrokken belastingplichtige vergelijkbare gevallen. Het bestaan van een dergelijke situatie is in dit geval niet gesteld

noch is daarvan gebleken (zie ook Achtergrond, onder 3.). Voor dit oordeel is niet van belang dat verzoeker zoals hij stelt geen inzage heeft gehad in de administratie van de Belastingdienst. Een dergelijk recht op inzage komt verzoeker niet in algemene zin toe.

7. Gelet op het bovenstaande wordt geconcludeerd dat de Belastingdienst in redelijkheid heeft kunnen komen tot zijn afwijzende beslissing op het door verzoeker ingediende verzoek om ten aanzien van de opgelegde aanslag ib/pvv 1999 alsnog toepassing te geven aan artikel 20e, eerste lid, Wet IB en de aanslag ambtshalve te herzien.

De onderzochte gedraging is behoorlijk.

Conclusie

De klacht over de onderzochte gedraging van de Belastingdienst/Randmeren/kantoor Almere, die wordt aangemerkt als een gedraging van de minister van Financiën, is niet gegrond.

Onderzoek

Op 13 mei 2004 ontving de Nationale ombudsman een verzoekschrift, gedateerd 12 mei 2004, van de heer G. te Almere, ingediend door de heer mr. H. te Nootdorp, met een klacht over een gedraging van de Belastingdienst/Randmeren/kantoor Almere.

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

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

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

Tevens werd de Belastingdienst een aantal specifieke vragen gesteld.

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

De Belastingdienst deelde mee zich met de inhoud van het verslag te kunnen verenigen.

De reactie van verzoeker gaf aanleiding het verslag aan te vullen.

Bevindingen

De bevindingen van het onderzoek luiden als volgt:

A. feiten

1. In 1999 kocht verzoeker 22.000 aandelen, convertible shares, in D. Ltd. gevestigd in Ierland. Deze aandelen vormden op dat moment voor verzoeker een zogenaamd aanmerkelijk belang (zie Achtergrond, onder 1.). Later in datzelfde jaar werden door D. Ltd. meer van het betreffende soort aandelen uitgegeven, waardoor vanaf dat laatste moment voor verzoeker geen sprake meer was van een aanmerkelijk belang.

2. Verzoeker diende op 18 juli 2000 - op elektronische wijze - zijn aangifte inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen (ib/pvv) 1999 in. Hij deed noch bij de aangifte noch op separate wijze een verzoek om het bepaalde in artikel 20e van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 (IB) toe te passen en krachtens die bepaling bij voor bezwaar vatbare beschikking een zogenoemd fictief aanmerkelijk belang ter grootte van f 118.108 vast te stellen waarover pas fiscale afrekening behoeft plaats te vinden op het moment van de feitelijke vervreemding van de aandelen (doorschuiffaciliteit, zie ook Achtergrond, onder 1.). In de aangifte werd door verzoeker expliciet verzocht om toepassing van het aanmerkelijk belang tarief van 25% op de aanmerkelijk belang winst; dat wil zeggen fiscale afrekening over aanmerkelijk belangwinst.

3. Met dagtekening 7 november 2000 werd de (definitieve) aanslag ib/pvv 1999 aan verzoeker opgelegd overeenkomstig de ingediende aangifte. Onderdeel van die aanslag was een aanmerkelijk belangwinst van f 118.108, welke belast was tegen het aanmerkelijk belang tarief van 25%. Aldus was bij de aanslagregeling sprake van fiscale afrekening over de aanmerkelijk belangwinst.

4. Verzoeker diende op 15 maart 2002 bij de Belastingdienst een verzoek in om bij de aanslagregeling inkomstenbelasting 2001 rekening te houden met een verlies uit aanmerkelijk belang van f 118.108. De Belastingdienst wees op 22 maart 2002 dit verzoek af. Reden hiervoor was dat de aandelen - nu er in 1999 was afgerekend - niet meer behoorden tot een aanmerkelijk belang doch zich bevonden in de sfeer van de inkomsten uit vermogen.

5. Verzoekers gemachtigde diende op 16 januari 2004 bij de Belastingdienst/Randmeren/kantoor Almere (hierna: de Belastingdienst/Randmeren) een verzoek in om de aan verzoeker opgelegde aanslag inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen 1999 ambtshalve te herzien. De inhoud van dit verzoek luidde als volgt:

"...1. Begin 1999 kreeg (verzoeker; N.o.) 22.000 "Convertible Shares" in D. Ltd. aangeboden. Dit soort aandelen was in Nederland onbekend en zeer afwijkend ten opzichte van normale aandelen. (...) In vergelijking tot de gewone aandelen (10.000.000

Ordinary Shares) vertegenwoordigden zij slechts een klein deel (435.677) van het totale aandelenkapitaal van D. Ltd. (...) houders van converteerbare aandelen (hadden; N.o.) geen stemgerechtigheid (...), geen recht op het delen in de winst en zelfs geen recht op het bijwonen van aandeelhoudersvergaderingen.

2. Om duidelijkheid te krijgen over de status van deze aandelen in Nederland heeft (verzoeker; N.o.) destijds via zijn toenmalig adviseur dhr. H. de belastingdienst Amsterdam benaderd. (...)

3. (...) Vervolgens heeft (verzoeker; N.o.) deze aandelen in mei 1999 gekocht. (...)

4. In december 1999 werd (verzoeker; N.o.) onverwacht geïnformeerd door D. Ltd. (...), dat er meer Convertible Shares werden uitgegeven, waardoor zijn aandeel van 22.000 minder werd dan 5% van het totaal. Volgens de interne waardering van aandelen in D. Ltd. op dat moment zou er een theoretische winst van USD 2.50 per aandeel zijn.

5. In september 2000 was D. Ltd. in voorbereiding voor een beursgang (Irish Stock Exchange en NASDAQ) en (verzoeker; N.o.) werd geïnformeerd (...), dat de laatst mogelijke datum om Convertible Shares om te zetten naar gewone aandelen, tegen betaling van USD 5.76 per aandeel, zou zijn op 22 september 2001.

6. Op 19 oktober 2000 ging D. Ltd. naar de beurs en werd Da. De beursgang werd bereikt met een prijs per aandeel van om en nabij USD 6.00. Echter, alle D. Ltd. employees moesten zich houden aan een "lock-up period" van 180 dagen (...). Hierdoor zou (verzoeker; N.o.) pas eind april 2001 zijn aandelen mogen verhandelen.

7. In april 2001 was de aandeeleprijs gezakt naar ongeveer USD 3.00 en bleef daarna verder zakken. Dus was het zinloos om USD 5.76 per aandeel aan Da. te betalen om van Convertible Shares gewone aandelen te maken, die maar voor USD 3.00 verkocht konden worden.

8. De waarde van een Da. aandeel op de beurzen bleef zakken en in september 2001, de laatst mogelijke conversie datum voor Convertible Shares, was deze minder dan USD 2.00. Da. heeft toen alle Convertible Shares ingetrokken (...) en de houders hun oorspronkelijke inzet (IEP 0.10 per aandeel) terugbetaald.

CASUSPOSITIE (verzoeker; N.o.)

9. (Verzoeker; N.o.) heeft in zijn elektronische aangifte IB/PVV 1999 onder punt 14 - winst/verlies uit aanmerkelijk belang - als fictief vervreemdingsvoordeel f. 118.108 aangegeven. (...)

10. Op 07 november 2000 is de definitieve aanslag IB/PVV 1999 vastgesteld, waarbij het belastbaar inkomen is bepaald op f. 266.195 en het fictieve vervreemdingsvoordeel van f.

118.108 is belast tegen het bijzondere tarief van 25% en wel f. 29.527. (...)

CASUSPOSITIE C.

11. Dhr. C. (...) was één van de mededirecteuren van D. BV en eveneens houder van 22.000 Convertible Shares in het moederbedrijf D. Ltd. in Ierland.

12. Ik heb in de bijlage van zijn aangifte IB/PVV 1999 het fictieve vervreemdingsvoordeel berekend op f. 118.108 (gelijke berekening als bij (verzoeker; N.o.). Aan het slot van deze bijlage heb ik de inspecteur verzocht het fictief aanmerkelijk belang bij beschikking vast te stellen en af te rekenen bij feitelijke vervreemding van de aandelen (...). In zijn aangifte is het resultaat als p.m. aangegeven.

13. Zowel tegen de voorlopige als tegen de definitieve aanslag IB/PVV 1999 heb ik tijdig bezwaar gemaakt, omdat in beide aanslagen het belastbaar inkomen was vastgesteld op f. 212.706, waarin begrepen als winst uit aanmerkelijk belang f. 118.108.

14. De inspecteur heeft mij d.d. 16 oktober 2003 medegedeeld, dat bij het vaststellen van de aanslag ten onrechte geen rekening is gehouden met mijn verzoek om op grond van artikel 20 e van de wet op de inkomstenbelasting 1964 het voordeel bij vervreemding vanwege het niet langer aanwezig zijn van een aanmerkelijk belang door te schuiven. De inspecteur komt geheel tegemoet aan het ingediende bezwaarschrift. (...)

15. De inspecteur heeft geen beschikking, zoals bedoeld in lid 3 van artikel 20 e van de wet op de inkomstenbelasting 1964 afgegeven, maar heeft besloten om de aanslag IB/PVV 1999 te herzien en het belastbaar inkomen vast te stellen op f. 94.598. (...)

CASUSPOSITIE T.

16 Dhr. T. (...) was eveneens houder van 22.000 convertible shares in het moederbedrijf D. Ltd. in Ierland. (...)

17. Op 28 augustus 2002 is zijn definitieve aanslag IB/PVV 2002 (bedoeld wordt 1999; N.o.) vastgesteld, waarbij het belastbaar inkomen is bepaald op f. 325.952 en het fictieve vervreemdingsvoordeel van f.118.108, begrepen in het belastbaar inkomen, is belast tegen het bijzondere tarief van 25% en wel f. 29.527. (...)

18. Ik heb, namens dhr. T., op 04 december 2003 een verzoek tot ambtshalve herziening van de aanslag IB/PVV 1999 ingediend. (...)

19. De inspecteur heeft mij op 05 januari 2004 medegedeeld, dat hij geheel tegemoet komt aan mijn verzoek. Het belastbaar inkomen zal nader worden vastgesteld op f. 207.844. (...)

VERZOEK AMBTSHALVE HERZIENING AANSLAG IB/PVV 1999 (...)

20. Ik verzoek U om alsnog het fictief aanmerkelijk belang bij beschikking vast te stellen en het voordeel bij feitelijke vervreemding van de aandelen af te rekenen. De aanslag 1999 dient derhalve te worden herzien, waarbij het belastbaar inkomen wordt vastgesteld op f. 148.087.

21. Het verzoek tot ambtshalve herziening van de aanslag 1999 is mede gebaseerd op de beginselen van behoorlijk bestuur.

22. De aanslag IB/PVV 2001 (...) is op 19 september 2002 definitief vastgesteld. Belastingplichtige heeft geen bezwaar gemaakt tegen deze aanslag. Hij heeft destijds wel een verzoek ingediend om in de aangifte IB/PVV 2001 rekening te houden met een verrekenbaar verlies uit aanmerkelijk belang van f. 118.108, welk verzoek is afgewezen ..."

6. In reactie op het verzoek van 16 januari 2004 schreef de Belastingdienst/Randmeren verzoeker op 9 februari 2004 het volgende:

“...Samenvatting van uw bezwaar

U verzoekt om alsnog het fictief aanmerkelijk belang bij beschikking vast te stellen en het voordeel bij feitelijke vervreemding van de aandelen af te rekenen. De aanslag 1999 dient dan derhalve te worden herzien, waarbij het belastbaar inkomen wordt vastgesteld op f 148.087.

Beoordeling van uw bezwaar

Ik ben van mening dat de casuspositie van (verzoeker; N.o.) niet overeenkomt met de casusposities van C. en T. De heren C. en T. hadden in hun aangifte 1999 al verzocht om, op grond van artikel 20e van de Wet op de inkomstenbelasting, het fictief aanmerkelijk belang bij beschikking vast te stellen en af te rekenen bij feitelijke vervreemding van de aandelen. (Verzoeker; N.o.) heeft hierom in zijn aangifte niet verzocht. Na afrekening in 1999 zijn de “convertible shares” gaan behoren tot het regime voor inkomsten uit vermogen. Eventuele vermogenswinsten na het moment van afrekenen zijn dus niet meer belast voor de inkomstenbelasting. Daar staat echter tegenover dat eventuele verliezen niet aftrekbaar zijn. Omdat er geen aanmerkelijk belang meer aanwezig is, heeft (verzoeker; N.o.) geen verrekenbaar aanmerkelijk belangverlies geleden, maar een niet aftrekbaar vermogensverlies.

Mondelinge toelichting

Ik ben voornemens het bezwaarschrift af te wijzen. Voordat ik dat doe, wil ik u nog in de gelegenheid stellen uw bezwaarschrift mondeling toe te lichten...”

7. Verzoeker reageerde bij brief van 19 februari 2004:

"...U bent van mening, dat de casuspositie van (verzoeker; N.o.) niet overeenkomt met de casusposities van de heren C. en T.

In (...) het verzoekschrift (...) heb ik een historisch overzicht gegeven inzake de verkrijging in 1999 van de "convertible shares" in D. Ltd. en de uiteindelijke terugbetaling in 2001 van de oorspronkelijke inzet aan de houders van deze bijzondere aandelen.

(Verzoeker en de heren C. en T.; N.o.) waren alle drie houder van 22.000 "convertible shares" in het moederbedrijf D. Ltd. in Ierland en de preambule van het verzoekschrift van (verzoeker; N.o.) is dan ook geheel identiek aan die van de heren C. en T.

In de bijlage bij de aangifte IB/PVV 1999 van dhr. C. heb ik de inspecteur verzocht om het fictief aanmerkelijk belang bij beschikking vast te stellen en af te rekenen bij feitelijke vervreemding van de aandelen. In december 2000 heeft dhr. C. de aanslag IB/PVV 1999 betaald en op 16 oktober 2003 heeft de inspecteur mijn verzoek alsnog gehonoreerd en is de aanslag IB/PVV 1999 van 29 november 2002 herzien.

In de bijlage bij de aangifte IB/PVV 1999 van dhr. T. is geen formeel verzoek gedaan om het fictief aanmerkelijk belang bij beschikking vast te stellen en af te rekenen bij feitelijke vervreemding van de aandelen. In de casus van dhr. T. is dat verzoek pas gedaan op 4 december 2003 en alsnog gehonoreerd en is de aanslag IB/PVV 1999, door hem betaald in 2002, op 6 februari 2004 ambtshalve herzien.

Namens (verzoeker; N.o.) heb ik u verzocht om het fictief aanmerkelijk belang alsnog bij beschikking vast te stellen, het voordeel bij feitelijke vervreemding van de aandelen af te rekenen en de aanslag IB/PVV 1999 ambtshalve te herzien.

In artikel 20e van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 wordt ook niet gesteld, dat een zodanig verzoek - in casu het fictief aanmerkelijk belang bij beschikking vast te stellen en het voordeel bij feitelijke vervreemding van de aandelen af te rekenen - bij de aangifte moet worden gedaan.

Ik verzoek u dan ook om uw voornemen tot afwijzing te heroverwegen, het fictief aanmerkelijk belang bij beschikking vast te stellen, het voordeel bij feitelijke vervreemding van de aandelen af te rekenen en het belastbaar inkomen 1999 nader vast te stellen op f. 148.087,==.

Met nadruk wordt nogmaals gesteld, dat mijn verzoek tot ambtshalve herziening van de aanslag IB/PVV 1999 mede is gebaseerd op de beginselen van behoorlijk bestuur, in het bijzonder op het gelijkheidsbeginsel (gelijke monniken, gelijke kappen)..."

8. Hierop schreef de Belastingdienst/Randmeren verzoeker op 23 februari 2004:

“...Ik ben van plan uw verzoek af te wijzen. Ik blijf van mening dat de casuspositie van (verzoeker; N.o.) niet overeenkomt met de casusposities van C. en T. De heren C. en T. hadden in hun aangifte 1999 al verzocht om, op grond van artikel 20e van de Wet op de inkomstenbelasting, het fictief aanmerkelijk belang bij beschikking vast te stellen en af te rekenen bij feitelijke vervreemding van de aandelen. (...) (Verzoeker; N.o.) heeft hierom in zijn aangifte niet verzocht. Na afrekening in 1999 zijn de “convertible shares” gaan behoren tot het regime voor inkomsten uit vermogen. Eventuele vermogenswinsten na het moment van afrekenen zijn dus niet meer belast voor de inkomstenbelasting. Daar staat echter tegenover dat eventuele verliezen niet aftrekbaar zijn. Omdat er geen aanmerkelijk belang meer aanwezig is, heeft (verzoeker; N.o.) geen verrekenbaar aanmerkelijk belangverlies geleden, maar een niet aftrekbaar vermogensverlies...”

9. Nadat verzoeker/diens gemachtigde op 12 maart 2004 op diens verzoek door de Belastingdienst/Randmeren was gehoord, en waarbij deze het verzoek mondeling had toegelicht, nam de Belastingdienst/Randmeren op 15 april 2004 een afwijzende beslissing op het verzoek:

“...Samenvatting van uw verzoek

U verzoekt om alsnog het fictief aanmerkelijk belang bij beschikking vast te stellen en het voordeel bij feitelijke vervreemding van de aandelen af te rekenen. De aanslag 1999 dient dan derhalve te worden herzien, waarbij het belastbaar inkomen wordt vastgesteld op f 148.087.

Beoordeling van uw verzoek

Ik blijf bij mijn mening dat de casuspositie van (verzoeker; N.o.) niet overeenkomt met de casusposities van C. en T. De heren C. en T. hadden in hun aangifte 1999 al verzocht om, op grond van artikel 20e van de Wet op de inkomstenbelasting, het fictief aanmerkelijk belang bij beschikking vast te stellen en af te rekenen bij feitelijke vervreemding van de aandelen. (Verzoeker; N.o.) heeft hierom in zijn aangifte niet verzocht. Na afrekening in 1999 zijn de “convertible shares” gaan behoren tot het regime voor inkomsten uit vermogen. Eventuele vermogenswinsten na het moment van afrekenen zijn dus niet meer belast voor de inkomstenbelasting. Daar staat echter tegenover dat eventuele verliezen niet aftrekbaar zijn. Omdat er geen aanmerkelijk belang meer aanwezig is, heeft (verzoeker; N.o.) geen verrekenbaar aanmerkelijk belangverlies geleden, maar een niet aftrekbaar vermogensverlies.

Het verzoek om door te schuiven (art. 20e Wet op de inkomstenbelasting 1964) moet worden gedaan bij de aangifte. Het is eventueel ook mogelijk het verzoek te doen in de bezwaar- of beroepsfase. Als de aanslag onherroepelijk vaststaat, zoals bij (verzoeker; N.o.) het geval is, kan zo'n verzoek niet meer worden gedaan. Het is niet de bedoeling dat achteraf bekeken wordt wat het voordeligst is.

Beslissing op uw verzoek

Ik wijs uw verzoek af...”

B. Standpunt verzoeker

Voor het standpunt van verzoeker wordt verwezen naar de klachtoomschrijving onder Klacht.

Voorts voerde verzoeker in zijn verzoekschrift van 12 mei 2004 nog het volgende aan:

“...De inspecteur stelt dat de casuspositie van belastingplichtige niet overeenkomt met de casusposities van C. en T.

(Verzoeker en de heren; N.o.) C. en T. waren alle drie houder van 22.000 “convertible shares” in het moederbedrijf D. Ltd. in Ierland en de preambule van het verzoekschrift van (verzoeker; N.o.) is dan ook geheel identiek aan die van de heren C. en T. In het verzoekschrift tot ambtshalve herziening van de aanslag, gedateerd 16 januari 2004, en in mijn reactie van 19 februari 2004, n.a.v. het voornemen van de inspecteur om het verzoek af te wijzen, heb ik een en ander duidelijk uiteengezet.

Dhr. T. heeft in de bijlage van zijn aangifte IB/PVV 1999 geen verzoek gedaan, conform artikel 20e van de wet op de inkomstenbelasting 1964, om het fictief aanmerkelijk belang bij beschikking vast te stellen en af te rekenen bij feitelijke vervreemding van de aandelen. In zijn casus is het verzoek pas gedaan op 4 december 2003, gelijktijdig met het verzoek tot ambtshalve herziening van de onherroepelijk vaststaande aanslag IB/PVV 1999.

De Inspecteur van Hoofddorp heeft de toelichting in de bijlage van zijn aangifte mogelijk opgevat als een informeel verzoek conform artikel 20e van de wet op de inkomstenbelasting 1964; een verzoek als bedoeld in dit wetsartikel is het duidelijk niet. Ik mag u verwijzen naar deze toelichting.

De heren C. en T. hebben voor het belastingjaar 1999 een papieren aangifte gedaan met bijlagen, terwijl (verzoeker; N.o.) zijn aangifte IB/PVV 1999 per computer heeft gedaan. Bij een elektronische aangifte mogen geen andere documenten worden bijgesloten.

De inspecteur stelt verder, dat een verzoek om het fictief aanmerkelijk belang bij beschikking vast te stellen en af te rekenen bij feitelijke vervreemding van de aandelen moet worden gedaan bij de aangifte of eventueel in de bezwaar- of beroepsfase van de aanslag. Hij refereert hierbij aan artikel 20e van de wet op de inkomstenbelasting 1964. In dit wetsartikel wordt echter geen tijdspanne genoemd voor het indienen van een zodanig verzoek. De inspecteur gaat er kennelijk vanuit, dat de wetgever - zonder het expliciet te stellen - zijn interpretatie deelt.

Indien het verzoek om door te schuiven moet worden gedaan bij de aangifte, dan zou de wetgever dit uitdrukkelijk hebben aangegeven. Ik mag hiervoor o.a. verwijzen naar artikel 20d lid 1 van de wet op de inkomstenbelasting 1964.

Ik handhaaf mijn standpunt, dat het verzoek ook kan worden gedaan als de aanslag onherroepelijk vaststaat, in casu bij het verzoekschrift tot ambtshalve herziening van de aanslag, zoals de Inspecteur van Hoofddorp in de casus van de heer T. heeft gedaan.

Ik mag (...) verder verwijzen naar de resolutie "ambtshalve vermindering door de inspecteur" (artikel 65 AWR) en wel in het bijzonder naar het gestelde in de paragrafen 1.4 en 1.5.a (Algemene Beginselen van Behoorlijk Bestuur)..."

C. Standpunt belastingdienst/Randmeren

1. In reactie op de klacht deelde de Belastingdienst/Randmeren bij brief van 23 juni 2004 het volgende mee:

"...Het tijdstip van het doen van een verzoek in de zin van artikel 20e lid 1 Wet IB (Wet op de inkomstenbelasting 1964; N.o.)

Namens de verzoeker wordt het standpunt ingenomen dat voor het doen van een verzoek als genoemd in artikel 20e Wet IB geen tijdslimiet geldt. Als argument wordt daarbij gegeven dat in de Wet IB nu eenmaal geen tijdspanne voor een zodanig verzoek is opgenomen. Als de wetgever aan een dergelijk verzoek een tijdslimiet had willen verbinden dan zou dit wel in de wet geregeld zijn (zulks conform artikel 20d, lid 1 Wet IB 64, alwaar geregeld is dat een bepaald verzoek om een aanmerkelijk belangclaim door te schuiven uitdrukkelijk bij de aangifte moet worden gedaan).

Standpunt Belastingdienst/Randmeren inzake het doen van een verzoek in de zin van artikel 20e lid 1 Wet IB:

De omstandigheid dat in de Wet op de inkomstenbelasting 1964 geen tijdstip is aangewezen wanneer een verzoek in de zin van artikel 20e lid 1 Wet IB bij de inspecteur moet zijn gedaan brengt naar mijn oordeel niet met zich mee dat een dergelijk verzoek als gevolg daarvan onbeperkt in de tijd kan worden gedaan.

Bezien in de context van de wettelijke regeling van de (fictief) aanmerkelijk belangregeling is mijn redenering als volgt:

-artikel 20a, lid 6, onderdeel h Wet IB bepaalt dat: *"onder vervreemding van aandelen...wordt begrepen: het niet langer aanwezig zijn van een aanmerkelijk belang.*

-daaruit kan worden opgemaakt dat als geen aanmerkelijk belang meer aanwezig is de hoofdregel van het wettelijke systeem is dat op dat moment (van het niet meer aanwezig

zijn van een aanmerkelijk belang) fiscaal afgerekend moet worden over aanmerkelijk belangaandelen.

-met name omdat dit wettelijk uitgangspunt - ingeval sprake is van een aanmerkelijk belang winst - met zich mee kan brengen dat fiscaal afgerekend moet worden, terwijl onvoldoende liquiditeiten aanwezig zijn om te kunnen afrekenen heeft de wetgever voorzien in een doorschuifregeling op verzoek: mits daartoe een verzoek wordt gedaan - aldus artikel 20e, lid 1 Wet IB - wordt "*het voordeel dat bij de vervreemding vanwege het niet langer aanwezig zijn van een aanmerkelijk belang als bedoeld in artikel 20a, zesde lid, onderdeel h, niet in aanmerking genomen*";

-daaruit volgt dat het verzoek op zich betrekking moet hebben op het belastingjaar waarin -volgens de hoofdregel - afgerekend moet worden omdat de aanmerkelijk belang aandelen niet langer een aanmerkelijk belang vormen;

-omdat het verzoek effectief op een specifiek belastingjaar betrekking moet hebben ligt het voor de hand dat dit verzoek gedaan moet zijn voordat de aanslag over dat desbetreffende belastingjaar onherroepelijk vaststaat, dat wil zeggen dat niet meer in rechte in de bezwaar- of de beroepfase opgekomen kan worden tegen deze aanslag. Pas als de aanslag over het desbetreffende jaar (d.w.z. het jaar waarin het moment valt dat de aandelen niet langer meer behoren tot een aanmerkelijk belang) onherroepelijk vaststaat heeft de belanghebbende er, nu hij geen verzoek heeft gedaan, definitief voor gekozen om de wettelijke hoofdregel - van afrekenen - van toepassing te laten zijn (deze lijn sluit aan bij de vaste jurisprudentie van de Hoge Raad die luidt dat een belastingplichtige in de regel op een voor een bepaald belastingjaar gemaakte keuze terug kan komen tot het moment waarop dit onherroepelijke fiscale gevolgen heeft gehad, dat wil zeggen dat niet meer binnen de wettelijke termijnen bezwaar en/of beroep kan worden ingesteld; dit keuzemoment ligt alleen anders als de wet specifiek een ander tijdstip voorschrijft: vergelijk bij voorbeeld het door de gemachtigde aangehaalde artikel 20d, lid 1 Wet IB;

-de door de gemachtigde voorgestane ruime interpretatie van het moment waarop een verzoek in de zin van artikel 20e, lid 1 Wet IB nog kan worden gedaan maakt in feite de wettelijke bepaling van het doen van een verzoek zinledig. De wettelijke hoofdregel, die afrekening met zich meebrengt, kan naar believen tot in lengte van jaren door de belanghebbende terzijde worden gesteld door alsnog een verzoek om doorschuiving te doen en daarmee de aanmerkelijk belangregeling terzijde te schuiven. Dit lijkt in strijd met het rechtszekerheidsbeginsel waarbij zowel de inspecteur als de belastingplichtige weet waar men over en weer ten aanzien van de belastingheffing over een bepaald belastingjaar aan toe is;

-de door de gemachtigde voorgestane ruime interpretatie brengt voorts met zich mee dat de belanghebbende geheel naar eigen inzicht de voor hem meest ideale fiscale uitkomst kan kiezen. Een voorbeeld moge dit illustreren: stel de belastingplichtige X heeft in jaar 1

een 6% aandelenpakket (nominale waarde € 6.000) gekocht voor een prijs van € 12.000. In jaar 2 verkoopt hij 2% van de aandelen voor € 3.000 (de waarde van de aandelen is gedaald in verband met de bedrijfsresultaten). Bij toepassing van de wettelijke hoofdregel ontstaat voor de belastingplichtige in jaar 2 in totaliteit een aanmerkelijk belang verlies van € 3.000 (€ 12.000 minus € 9.000). Vervolgens verkoopt de belastingplichtige in jaar 8 het restant (de 4%) van zijn aandelen. Daar het slecht gaat met de vennootschap krijgt hij slechts de nominale waarde ad € 4.000 uitgekeerd. Omdat bij X na de vermindering van zijn belang van 6% naar 2%-geen aanmerkelijk belang meer aanwezig is kan hij in jaar 8 geen aanmerkelijk belang verlies in aanmerking nemen.

Nu herinnert X zich de mogelijkheid van het doen van een verzoek in de zin van artikel 20e, lid 1 Wet IB. Hij verzoekt (in jaar 8) alsnog voor de heffing van de inkomstenbelasting van belastingjaar 2 te bepalen dat voor dat belastingjaar geen voordeel (d.w.z. aanmerkelijk belangresultaat) in aanmerking wordt genomen voor het 4% aandelenpakket. Het in jaar 2 in aanmerking genomen aanmerkelijk belangverlies voor het 4% pakket ad € 2.000 moet ongedaan worden gemaakt (ik merk hierbij op dat voor de inspecteur daartoe wettelijk geen mogelijkheid meer bestaat omdat de wettelijke navorderingstermijn van artikel 16, lid 4 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen is verstreken) en voor het belastingjaar 8 moet een aanmerkelijk belangverlies in aanmerking worden genomen voor het 4% pakket van € 4.000, zijnde het daadwerkelijk geleden aanmerkelijk belang verlies (terzijde merk ik op dat het - in de fiscale doctrine - geen uitgemaakte zaak is of alsdan het daadwerkelijk gerealiseerde aanmerkelijk belang verlies ad € 4.000 of het bij voor bezwaar vatbare beschikking gefixeerde aanmerkelijk belang verlies ad € 3.000 in aanmerking moet worden genomen in jaar 8).

Als de verzoeker - zoals de gemachtigde betoogt - een in tijd onbeperkte optie zou hebben om de toepassing van artikel 20e, lid 1 wet IB te verzoeken zou hij de voor hem meest voordelige weg kunnen bewandelen. Dit kan naar mijn mening niet de bedoeling zijn: de verzoekregeling van artikel 20e, lid 1 Wet IB is met name in het leven geroepen om te voorkomen dat een aanmerkelijk belanghouder af zou moeten rekenen terwijl hij daartoe over onvoldoende liquide middelen beschikt.

De toepassing van het voorschrift ambtshalve vermindering.

De gemachtigde heeft in het verzoekschrift verwezen naar de resolutie ambtshalve vermindering (Resolutie van 25 maart 1991, Rolnr. DB89/735) en wel in het bijzonder naar het gestelde in de paragrafen 1.4 en 1.5.a.

In de door de gemachtigde aangehaalde resolutie staat in de gememoreerde paragrafen het volgende:

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

uitvoering van de regeling is volledig aan de inspecteurs gedelegeerd.

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

a. Een of meer algemene beginsel(en) van behoorlijk bestuur noopt/nopen de inspecteur in een concreet geval een vermindering of teruggaaf ambtshalve te verlenen, hoewel de regeling in deze aanschrijving daarin voor dat geval niet voorziet

Voorbeeld bij paragraaf 1.5.a. Een belastingplichtige heeft afgezien van het instellen van beroep bij de administratieve rechter in belastingzaken op grond van de toezegging van de inspecteur dat de aan de belastingplichtige opgelegde aanslag zal worden verminderd indien de fiscus in een procedure betreffende een door een andere belastingplichtige ingesteld beroep over een soortgelijk geval in het ongelijk wordt gesteld. Nadat de uitspraak van de rechter op het laatstgenoemde beroep over een soortgelijk geval in het ongelijk wordt gesteld. Nadat de uitspraak van de rechter op het laatstgenoemde beroep onherroepelijk is geworden komt de inspecteur tot de conclusie dat de belastingplichtige op grond van die uitspraak in aanmerking komt voor een vermindering van de hem opgelegde aanslag inkomstenbelasting met f 100.".

Standpunt Belastingdienst/Randmeren inzake de toepassing van de resolutie ambtshalve verminderingen:

Gezien de inhoud van de aan u gerichte brief van de gemachtigde wordt een beroep gedaan op de algemene beginselen van behoorlijk bestuur; in het bijzonder het gelijkheidsbeginsel (...).

Daar in de klacht buiten het gelijkheidsbeginsel niet in het bijzonder enig andere beginsel van behoorlijk bestuur concreet genoemd wordt ga ik er van uit dat in feite een beroep gedaan wordt op het gelijkheidsbeginsel.

Voor het beroep op het gelijkheidsbeginsel wordt de fiscale positie van twee andere personen - de heren C. en T. - aangevoerd, bij wie bij de heffing van de inkomstenbelasting 1999 artikel 20e, lid 1 AWR (bedoeld is: Wet op de inkomstenbelasting 1964; N.o.) is toegepast d.w.z. bij hen is de aanmerkelijk belang winst van f 118.018 verschoven naar het tijdstip waarop de aanmerkelijk belang aandelen daadwerkelijk zijn vervreemd.

Vooreerst merk ik op dat ten aanzien van deze twee belastingplichtigen een andere inspecteur (dan de Belastingdienst/Randmeren) bevoegd was.

a) Ten aanzien van de heer C.: op 16 oktober 2003 is door de Belastingdienst/ Limburg/Kantoor Buitenland het besluit genomen om vermindering te verlenen van de definitieve aanslag inkomstenbelasting 1999. De reden van vermindering is volgens die

inspecteur gelegen in "een (aan hem opgestuurd) afschrift van de bijlage bij de aangifte inkomstenbelasting 1999...waaruit blijkt dat u hebt verzocht om het fictief aanmerkelijk belang bij beschikking vast te stellen en af te rekenen bij de feitelijke vervreemding van de aandelen".

Ik merk op dat de positie van de heer C. om die reden zonder meer niet te vergelijken is met de fiscale positie van de verzoeker (...) nu vaststaat dat de heer C. wel een daartoe strekkend verzoek ex artikel 20e, lid 1 Wet IB bij het doen van de aangifte ib/pvv 1999 heeft gedaan en eveneens niet betwist wordt dat de klager noch bij het doen van aangifte, noch binnen de geldende bezwaar -of beroepstermijn een dergelijk verzoek heeft gedaan ((verzoeker; N.o.) heeft zijn verzoek pas gedaan bij het verzoek om ambtshalve herziening dat op 16 januari 2004 is gedaan; dit verzoek heeft hij ingericht op een wijze die vergelijkbaar is met het verzoekschrift dat de heer T. (bedoeld wordt de heer C.; N.o.) bij zijn aangifte ib/pvv heeft gedaan).

Mijn conclusie is dan ook dat de fiscale positie van de heer C. (die bovendien valt onder de competentie van een andere inspecteur) niet relevant is/kan zijn voor de toepassing van het gelijkheidsbeginsel.

b) Ten aanzien van de heer T. (...): op 5 januari 2004 is door de Belastingdienst/Holland Midden/Kantoor Hoofddorp ambtshalve vermindering verleend in verband (met; N.o.) een bij de aangifte ib/pvv 1999 door hem gedaan verzoek om toepassing van artikel 20e Wet IB (...).

Bij de aangifte ib/pvv van de heer T. was een bijlage gevoegd (...) genoemd "Bylagen bij Vraag 12d en 25b".

Ik constateer dat de inspecteur Belastingdienst/Holland Midden/Kantoor Hoofddorp deze bijlage - alsnog in de bezwaarfase - kennelijk heeft aangemerkt als een verzoek

in de zin van artikel 20e, lid 1 Wet IB. Naar mijn mening kon die inspecteur - in redelijkheid - dit schrijven ook als een zodanig verzoek aanmerken. De Wet IB stelt immers geen eisen ten aanzien van de wijze waarop een dergelijk verzoek moet worden gedaan (de wet stelt zelfs niet dat het verzoek schriftelijk moet zijn gedaan en laat zich ook niet uit over de exacte inhoud van een dergelijk verzoek; omtrent het tijdstip waarop een dergelijk verzoek uiterlijk bij de inspecteur binnengekomen moet zijn heb ik u hiervoor in mijn standpunt uitvoerig aangegeven).

Mijn conclusie luidt dan ook dat fiscale positie van de heer T. (die bij de aangifte ib/pvv 1999 wel een verzoek om toepassing van artikel 20e, lid 1 Wet IB heeft gedaan) en de positie van de klager (...) die bij het doen van de aangifte - naar niet betwist wordt - geen verzoek heeft gedaan, op het punt van het "verzoek-vereiste" niet met elkaar vergelijkbaar zijn, zodat geen sprake is van gelijke gevallen en om die reden is de positie van de heer T.

dan ook niet relevant voor de toepassing van het gelijkheidsbeginsel.

De toepassing van het gelijkheidsbeginsel:

Zelfs indien de verzoeker gevolgd zou worden in zijn standpunt dat wel sprake is van gelijke gevallen (in zowel het geval van de klager is (ontijdig) een verzoek gedaan en in het geval van de heer T. is (tijdig) een verzoek gedaan) kan dit naar mijn oordeel nog niet leiden tot toepassing van het gelijkheidsbeginsel.

Voor toepassing van het gelijkheidsbeginsel moet volgens de staande rechtspraak van de Hoge Raad aan de volgende voorwaarden voldaan worden:

1)er moet sprake zijn van rechtens en feitelijk gelijke gevallen (deze situatie is in de visie van de inspecteur in het voorliggende geval niet aan de orde; in de visie van de klager is wel sprake van gelijke gevallen);

2)deze gelijke gevallen worden ongelijk behandeld als gevolg van:

-door de betrokken inspecteur gevoerd lokaal beleid; hieraan is naar mijn mening in het voorliggende geval niet voldaan: de Belastingdienst/Randmeren voert op het punt van de toepassing van het doen van een verzoek in de zin van artikel 20e, lid 1 AWR (bedoeld is: Wet op de inkomstenbelasting 1964; N.o.) geen beleid;

-door de Staatssecretaris geformuleerd en gepubliceerd beleid: ten aanzien van de toepassing van artikel 20e, lid 1 AWR (bedoeld is: Wet op de inkomstenbelasting 1964; N.o.) - en meer in het bijzonder over de wijze waarop en de termijn waarbinnen een wettelijk verzoek moet zijn gedaan - is geen sprake van door de Staatssecretaris gepubliceerd en geformuleerd beleid;

-de betrokken inspecteur heeft het oogmerk van begunstiging: op het punt van het doen van een verzoek in de zin van artikel 20e, lid 1 Wet IB is door de Belastingdienst/Randmeren geen geval bekend waarin sprake is van het oogmerk van begunstiging (namens de verzoeker wordt ook geen enkel geval ressorterend onder de Belastingdienst/Randmeren aangevoerd);

-door de betrokken inspecteur is in de meerderheid van de gevallen op een bepaalde (begunstigende) wijze gehandeld: namens de verzoeker is geen enkel geval ressorterend onder de Belastingdienst/Randmeren aangevoerd (er wordt verwezen naar twee gevallen die beide vallen onder het ambtsgebied van een andere inspecteur).

Mijn conclusie luidt dan ook dat het gelijkheidsbeginsel in deze niet aan de orde kan komen.

De context van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur in de resolutie ambtshalve verminderingen:

De resolutie bevat begunstigend beleid: de achterliggende gedachte is dat - onder de in de resolutie gestelde voorwaarden - de formele belastingschuld zoals die geconcretiseerd is door de inspecteur in een belastingaanslag zoveel mogelijk in overeenstemming wordt gebracht met de materiële belastingschuld (dit is de belastingschuld zoals deze voortvloeit uit de wettelijke bepalingen).

In het geval van de klager is mijn inziens de formele belastingschuld geheel in overeenstemming met de wettelijke bepalingen betreffende het aanmerkelijk belang vastgesteld (de belanghebbende heeft immers niet, althans niet voordat de aanslag onherroepelijk vaststond) een verzoek om toepassing van artikel 20e, lid 1 Wet IB gedaan. Het verlenen van een ambtshalve vermindering van de aanslag ib/pvv 1999 komt dan niet aan de orde.

Overigens merk ik op dat de door de Staatssecretaris in paragraaf 1.5.a aangehaalde verwijzing naar de algemene beginselen van behoorlijk bestuur naar mijn mening met een zekere restrictie moet worden uitgelegd: daarom wordt ook het - min of meer - sprekende voorbeeld aangevoerd waarin sprake is van een ambtshalve vermindering op basis van een concrete toezegging van de inspecteur, alhoewel in dat (voorbeeld) geval niet voldaan wordt aan de materiële grenzen die de resolutie aan een ambtshalve teruggaaf stelt.

Rapportage inzake de door de Nationale ombudsman gememoreerde punten:

De Wet IB stelt in artikel 20e, lid 1 Wet IB dat een verzoek moet worden gedaan om de toepassing van artikel 20a, lid 6 Wet IB achterwege te laten. Over de wijze waarop en de termijn waarbinnen een dergelijk verzoek moet worden gedaan is in artikel 20e, lid 1 Wet IB niets te vinden (over de vraag hoe "formeel" een dergelijk verzoek moet zijn zegt de Wet IB niets; ik kan mij heel wel voorstellen dat inspecteur Holland-Midden/Kantoor Hoofddorp de bijlage (...) bij de aangifte ib/pvv 1999 van de heer T. als een zodanig verzoek heeft aangemerkt).

Ik ben van mening dat de verzoeker een dergelijk verzoek in ieder geval moet doen voordat de aanslag ib/pvv onherroepelijk vaststaat. Het verzoek moet voor de heffing van het specifieke belastingjaar waarin artikel 20a, zesde lid Wet IB effectief kunnen zijn (rechtszekerheid: of over het desbetreffende belastingjaar afrekenen over het aanmerkelijk belang of het aanmerkelijk belangresultaat doorschuiven). Nu vaststaat dat namens de verzoeker een verzoek eerst op 19 februari 2004 (bedoeld wordt 16 januari 2004; N.o.) is gedaan, terwijl de aanslag ib/pvv 6 weken na 7 november 2000 onherroepelijk vast is komen te staan is het verzoek niet tijdig gedaan.

Naar mijn mening is geen sprake van een gelijk geval als dat van de heer T. nu vaststaat dat deze -naar het oordeel van de inspecteur- reeds bij het doen van zijn aangifte ib/pvv een verzoek in de zin van artikel 20e, lid 1 Wet IB heeft gedaan. Dat de inspecteur Holland-Midden/Kantoor Hoofddorp op 5 januari 2004 de aanslag ib/pvv 1999 van de heer T. ambtshalve verminderd heeft leidt niet tot de conclusie dat sprake is van gelijke gevallen. Die ambtshalve vermindering van die inspecteur werd ingegeven door de omstandigheid dat de inspecteur aanvankelijk bij de vaststelling van de aanslag ib/pvv 1999 het verzoek niet in aanmerking had genomen..."

2. De in de reactie van de Belastingdienst/Randmeren aangehaalde bijlage bij de aangifte van de heer T. luidt:

"Bylagen bij Vraag 12d en 25b

In mei 1999 heb ik 22,000 C aandelen in de moeder bedrijf, D. Ltd., van mijn werkgever verkregen. Dit was als een aanmerkelijk belang door de inspecteur (zie bijgesloten brief, d.d. 9 april 1999) aangeduid.

Op 17 december 1999 waren extra C aandelen uitgegeven (zie bijgesloten brief, dd. 17 Dec. 1999) waardoor mijn aandeel houding in die categorie onder de 5% kwam.

Dus, was er op 17 december 1999 een fictieve vervreemdingsvoordeel van USD. 2.50 per aandeel, met een USD koers van NLG. 2,169:

Vervreemdingsvoordeel totaal in NLG: 119,295.00

AF:

Kosten van juridische advies: 1,175.00

Kost geld transfers: 12.00

Netto fictieve vervreemdingsvoordeel: 118,108.00

Bovenstaand bedrag is als fictieve vervreemdingsvoordeel opgenomen onder 12d. Sinds 17 december 1999 heb ik derhalve geen aanmerkelijk belang meer.

D. Ltd. is nog steeds een Ierse BV constructie en de aandelen zijn niet verhandelbaar, dus kan ik geen aandelen verkopen. Wij hopen later dit jaar naar de beurs te gaan.

Ik heb begrepen van mijn juridische adviseurs dat de fictieve AB schuld is rentedragend vanaf 1 januari 2000 en ik zou de aanslag pas later in het jaar 2000 willen betalen met rente tot dat moment."

3. De in de reactie van de Belastingdienst/Randmeren genoemde bijlage bij de aangifte van de heer C. luidt:

"...Belastingplichtige heeft in mei 1999 22,000 convertible shares gekocht van D. Ltd. Dublin; de Belastingdienst afd. Ondernemingen Amstelveen heeft d.d. 09041999 bericht, dat er sprake is van een aanmerkelijk belang in D. Ltd. (zie bijgaand afschrift).

Op 17121999 zijn extra convertible shares uitgegeven (zie bijgaande kopie van deze brief), waardoor zijn belang minder dan 5% bedraagt.

Berekening fictief vervreemdingsvoordeel

Verkrijgingsprijs Fictieve vervreemdingsprijs

\$ 5.91 \$ 8.41

Fictief vervreemdingsvoordeel

\$ 8.41 minus \$ 5.91 = \$ 2.50 /aandeel

Koers dollar = f 2.169

"Voordeel" → 22000 x 2.50 x 2.169 = f 119295=

Kosten juridisch advies resp.transferkosten f 1187=

f 118108=

D. is een Ierse B.V. constructie en de aandelen zijn niet verhandelbaar.

S.v.p. fictief aanmerkelijk belang bij beschikking vaststellen en afrekenen bij feitelijke vervreemding.

Voor nader overleg kunt u contact opnemen met ondergetekende..."

D. Reactie verzoeker

1. In reactie op het standpunt van de Belastingdienst/Randmeren liet verzoeker bij brief van 28 juli 2004 het volgende weten:

"...1. De resolutie van 25 maart 1991, rolnr. DB89/735 (artikel 65 AWR) stelt de termijn waarbinnen ambtshalve vermindering van belasting kan worden verleend vast op vijf jaar (conform het in de Algemene Wet Rijksbelastingen bepaalde m.b.t. navorderingsaanslagen).

2. (Verzoeker; N.o.) heeft zijn verzoek tot ambtshalve herziening van de aanslag IB/PVV 1999, vastgesteld op 07 november 2000, ingediend op 16 januari 2004. Het verzoek is derhalve ingediend binnen de termijn van vijf jaar.

3. Het verzoek om alsnog het fictief aanmerkelijk belang bij beschikking vast te stellen en af te rekenen bij feitelijke vervreemding van de aandelen is gerelateerd aan het verzoek tot ambtshalve herziening van de aanslag IB/PVV 1999.

4. De stelling van de Inspecteur, dat belanghebbende het verzoek in de zin van artikel 20e Wet IB 1964 naar believen tot in lengte van jaren zou kunnen uitstellen - indien de door mij voorgestane ruime interpretatie wordt gevolgd - is onjuist; er is een beperking in de tijd, te weten een termijn van vijf jaar.

5. Aandelenkoersen fluctueren en niemand kan het meest gunstige tijdstip voorspellen om met de fiscus af te rekenen. De stelling van de Inspecteur, dat de door mij voorgestane ruime interpretatie met zich meebrengt dat belanghebbende geheel naar eigen inzicht de voor hem meest ideale fiscale uitkomst zou kunnen kiezen, is dan ook onjuist. Het door de Inspecteur gegeven voorbeeld gaat uit van een dalende aandelenmarkt. Het omgekeerde doet zich voor bij een stijgende koers.

6. De stelling van de Inspecteur, dat de doorschuifregeling op verzoek zou berusten op het ontbreken van voldoende liquiditeiten om te moeten afrekenen op het moment van het niet langer aanwezig zijn van een aanmerkelijk belang op grond van artikel 20a, lid 6, onderdeel h Wet IB 1964, is niet onderbouwd en gaat trouwens ook mank bij stijgende koersen.

7. Het verzoek conform artikel 20e Wet IB 1964 kan naar mijn stellige mening ook worden gedaan als de aanslag onherroepelijk vaststaat. Indien het verzoek zou moeten worden gedaan bij de aangifte of eventueel in de bezwaar- of beroepsfase, dan had de wetgever - ik herhaal - dit uitdrukkelijk aangegeven, zoals hij in artikel 20d, lid 1 Wet IB 1964 wel expliciet heeft gesteld.

8. Ook in de Wet IB 2001 is in artikel 4.40 geen tijdspanne genoemd m.b.t. het verzoek van belastingplichtige om het voordeel, bij vervreemding van het niet langer aanwezig zijn van een aanmerkelijk belang als bedoeld in artikel 4.16, lid 1, onderdeel g, niet in aanmerking te nemen.

(...)

- Rapportage Belastingdienst/Randmeren(...)

18. De heer T. heeft in de bijlage bij zijn aangifte IB/PVV 1999 geen verzoek gedaan als bedoeld in artikel 20e Wet IB 1964, in casu een verzoek om het fictief aanmerkelijk belang bij beschikking vast te stellen en het voordeel bij feitelijke vervreemding van de

convertables shares af te rekenen. Het was slechts een verzoek tot uitstel van betaling.

19. Pas als de aanslag over het desbetreffende jaar onherroepelijk vaststaat heeft belanghebbende, nu hij geen verzoek heeft gedaan conform artikel 20e Wet IB 1964, definitief gekozen voor afrekenen met de fiscus, aldus de Inspecteur. Naar mijn stellige mening heeft belastingplichtige de vrije keuze om zelf het moment van afrekenen te kiezen, weliswaar binnen de termijn van vijf jaar. Een afrekening, zoals ook in de casus van de heer T., respectievelijk van de heer C. is gebeurd, namelijk op basis van feitelijke gegevens..."

2. In reactie op het toegezonden verslag van bevindingen merkte verzoekers gemachtigde in een brief van 26 oktober 2004 nog het volgende op:

"...Verzoeker heeft geen inzage gehad in de administratie van de Belastingdienst/Randmeren en kan derhalve ook geen gevallen aanvoeren van begunstiging op het punt van het doen van een verzoek in de zin van artikel 20e, lid 1 wet IB 1964.

(...)

De wetgever heeft in artikel 20e, lid 1 wet IB 1964 niet imperatief voorgeschreven, dat het verzoek tot doorschuiving bij de aangifte of in de bezwaar- of beroepsfase van de aanslag moet worden gedaan, noch heb ik in de jurisprudentie uitspraken gevonden, welke de opvatting delen, dat het verzoek ex artikel 20e wet IB 1964 uiterlijk op dat tijdstip moet worden gedaan. Voor de opvatting van de wetgever mag ik verder verwijzen naar (...) (de wetshistorie).

(...)

Toepassing van het gelijkheidsbeginsel kan toch niet inhouden dat in twee gevallen binnen deze homogene groep van belastingplichtigen, weliswaar vallende onder de competentie van andere inspecteurs dan (verzoeker; N.o.) het verzoek tot ambtshalve herziening van de aanslag IB/PVV 1999 alsnog wordt gehonoreerd (geval mededirecteur T.) respectievelijk het bezwaarschrift tegen de aanslag IB/PVV alsnog wordt geaccepteerd (mededirecteur C.) en dat in het geval van (verzoeker; N.o.) dit verzoek wordt afgewezen..."

Achtergrond

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

Artikel 20a, eerste, tweede, derde, zesde en zevende lid:

"1. Winst uit aanmerkelijk belang is het gezamenlijke bedrag van de niet als winst uit onderneming aan te merken:

a. voordelen welke worden getrokken uit tot een aanmerkelijk belang behorende aandelen of winstbewijzen (reguliere voordelen), verminderd met de aftrekbare kosten opgevat overeenkomstig artikel 35 en artikel 36;

b. voordelen welke worden behaald bij de vervreemding van tot een aanmerkelijk belang behorende aandelen, winstbewijzen of schuldvorderingen, alsmede bij de vervreemding van een gedeelte van de daarin besloten liggende rechten (vervreemdingsvoordelen).

2. Indien de berekening van winst uit aanmerkelijk belang leidt tot een negatief bedrag, wordt dit aangemerkt als een verlies uit aanmerkelijk belang. (...)

3. Een aanmerkelijk belang wordt aanwezig geacht indien de belastingplichtige, al dan niet te zamen met zijn echtgenoot, voor tenminste vijf percent van het geplaatste kapitaal onmiddellijk of middellijk aandeelhouder is in een vennootschap welke kapitaal geheel of ten dele in aandelen is verdeeld. Ingeval een vennootschap verschillende soorten aandelen heeft, wordt ook een aanmerkelijk belang aanwezig geacht indien de belastingplichtige, al dan niet te zamen met zijn echtgenoot, voor tenminste vijf percent van het geplaatste kapitaal van een soort aandelen onmiddellijk of middellijk aandeelhouder is. Voor de toepassing van dit lid worden aandelen in een vennootschap en de aandelen in die vennootschap die zich daarvan onderscheiden uitsluitend doordat aan die aandelen een benoemingsrecht, het recht de naam van de vennootschap te mogen bepalen, dan wel doordat ter zake van die aandelen een bijzondere aanbiedingsregeling of een daarmee vergelijkbare regeling geldt, beschouwd als behorende tot een soort. (...)

6. Onder de vervreemding van aandelen, winstbewijzen of schuldvorderingen wordt begrepen:

(...)

h. het niet langer aanwezig zijn van een aanmerkelijk belang;

(...)

7. De overgang krachtens erfrecht of huwelijksvermogensrecht alsmede de verdeling van een nalatenschap of een huwelijksgemeenschap binnen twee jaren na het overlijden van de erflater onderscheidenlijk na de ontbinding van de huwelijksgemeenschap wordt niet als een vervreemding aangemerkt, mits de verkrijger binnenlands belastingplichtige is en de verkregen aandelen, winstbewijzen en schuldvorderingen geen deel uitmaken van het vermogen van een voor zijn rekening gedreven onderneming. Eveneens wordt niet als een vervreemding aangemerkt de overgang krachtens erfrecht op een niet in Nederland wonende verkrijger, ingeval deze overgang wordt gevolgd door een verdeling van de nalatenschap binnen twee jaren en voorzover de verkregen aandelen, winstbewijzen en schuldvorderingen worden toegescheiden aan een binnenlandse belastingplichtige en deze aandelen, winstbewijzen en schuldvorderingen geen deel uitmaken van het

vermogen van een voor zijn rekening gedreven onderneming."

Artikel 20d, eerste lid:

"Op verzoek van de gezamenlijke belanghebbenden vindt artikel 20a, zevende lid, geen toepassing. Het verzoek wordt gedaan bij de aangifte waarin alsdan het vervreemdingsvoordeel is begrepen."

Artikel 20e:

"1. Op verzoek van de belastingplichtige wordt het voordeel bij de vervreemding vanwege het niet langer aanwezig zijn van een aanmerkelijk belang als bedoeld in artikel 20a, zesde lid, onderdeel *h*, niet in aanmerking genomen.

2. Ingeval ingevolge het eerste lid het voordeel buiten aanmerking blijft, worden de nog tot het vermogen van de belastingplichtige behorende aandelen, winstbewijzen of schuldvorderingen voor zover betreft vervreemdingsvoordelen geacht tot een aanmerkelijk belang te behoren. Bij latere vervreemding van die aandelen, winstbewijzen of schuldvorderingen wordt, indien zij uitsluitend ingevolge de eerste volzin tot een aanmerkelijk belang behoren, geen hoger bedrag als vervreemdingsvoordeel in aanmerking genomen dan het bedrag dat zonder toepassing van het eerste lid als vervreemdingsvoordeel in aanmerking zou zijn genomen.

3. Ingeval de nog tot het vermogen van de belastingplichtige behorende aandelen, winstbewijzen of schuldvorderingen uitsluitend ingevolge de eerste volzin van het tweede lid tot een aanmerkelijk belang behoren, stelt de inspecteur het bedrag dat ingevolge dat lid ten hoogste als vervreemdingsvoordeel in aanmerking wordt genomen bij voor bezwaar vatbare beschikking vast.

(...)"

2. H. Mobach, L.W. Sillevius en F.H. Lugt, Cursus Belastingrecht (Inkomstenbelasting t/m 2000)

I.

"...2.2.5.B. **Etiketteringsperikelen**

a. Wijze waarop de keuze wordt uitgebracht

Zoals in 2.2.5.A.a. hiervoor is uiteengezet is bij de categorie keuzevermogen de wil van de ondernemer beslissend voor de etikettering.

(...)

In het algemeen zal van de door belastingplichtige gedane keuze eerst blijken bij de aangifte van het jaar waarin het betreffende activum is aangeschaft. Uit *HR 26 november 1986, nr. 24 298, BNB 1987/26* blijkt dat de keuze niet meer kan worden gewijzigd zodra de aanslag over het jaar van de aanschaf, dan wel over enig volgend jaar, onherroepelijk vaststaat. In de bezwaar- en beroepsfase van het jaar van aanschaf kan derhalve nog worden teruggekomen op een in de aangifte gedane keuze, doch alleen indien de aanslag over een volgend jaar niet reeds onherroepelijk vaststaat...”

II.

“...2.2A.10. **Doorschuiving**

2.2A.10.A. **Algemeen**

a. Inleiding

De wet schrijft in verschillende gevallen voor dat een a.b.-vervreemdingsvoordeel moet worden belast, terwijl de a.b.-houder in feite geen tegenprestatie in contanten ontvangt. De betaling van de a.b. heffing zou in dergelijke gevallen liquiditeitsproblemen bij de a.b.-houder kunnen veroorzaken. Daarom voorziet de wet voor een aantal situaties in de mogelijkheid de heffing over de a.b.-winst naar een later tijdstip te verschuiven. Uiteraard dient bij een dergelijke doorschuiving de latere heffing over de a.b.-claim te worden verzekerd, hetgeen - evenals elders in de IB - plaatsvindt door de bepaling dat de aandelen, winstbewijzen of schuldvorderingen na de gebeurtenis dezelfde verkrijgingsprijs hebben als ervoor. Kan de verkrijgingsprijs niet worden doorgeschoven omdat geen a.b. meer aanwezig is, dan wordt het overgebleven pakket aandelen etc. krachtens wetsfictie aangemerkt als een a.b. Dit is het zogenaamde *fictief a.b.*.

De wet biedt in de volgende vijf gevallen een doorschuivingsmogelijkheid:

Art. 20d, bij de overgang krachtens erfrecht of huwelijksgoederenrecht (...).

Art. 20e, bij de fictieve vervreemding ingeval het belang daalt onder 5% (...).

Art. 20f, bij fusie door aandelenruil (...).

Art. 20g, bij aandelenruil in het kader van een bedrijfsopvolging (...).

Art. 68a, bij juridische fusie...”

3. Het gelijkheidsbeginsel

In verband met de toepassing van het gelijkheidsbeginsel is de vraag van belang of sprake is van een begunstigend beleid (gemaakt om een bepaalde groep belastingplichtigen te bevoordelen boven andere belastingplichtigen ten aanzien van bepaalde

belastingplichtigen. Vergelijk het arrest van de Hoge Raad van 6 juni 1979, BNB 1979/211 waarin de Hoge Raad het volgende overwoog:

“...dat het een in het algemene rechtsbewustzijn levend beginsel van behoorlijk bestuur is dat de administratie gelijke gevallen gelijk behandelt; dat aan dit beginsel bij (...) afweging doorslaggevende betekenis moet worden toegekend in gevallen waarin de fiscus ten aanzien van bepaalde belastingplichtigen in zoverre een hen begunstigend beleid heeft gevoerd...”

Uit het arrest van de Hoge Raad van 2 juli 1986, BNB 1986/320 volgt bovendien dat het beleid bewust begunstigend moet zijn.

Voorts kan aanleiding bestaan voor toepassing van het gelijkheidsbeginsel in gevallen waarin een juiste wetstoepassing als gevolg van een niet-incidenteel gemaakte fout achterwege is gebleven. Het moet dan gaan om de situatie dat de fout is gemaakt in de meerderheid van de met de betrokken belastingplichtige vergelijkbare gevallen. Zie het arrest van de Hoge Raad van 17 juni 1992, BNB 1992/295.