



Rapport

Datum: 22 december 2008
Rapportnummer: 2008/314

Klacht

Verzoeker klaagt erover dat de Belastingdienst/Haaglanden bij de verlaging van zijn voorlopige aanslag is overgegaan tot het ambtshalve verminderen van deze voorlopige aanslag (artikel 65 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (Awr). De ambtshalve vermindering leidt ertoe dat geen heffingsrente wordt vergoed. Verzoeker klaagt er dan ook over dat de Belastingdienst geen nadere negatieve voorlopige aanslag heeft opgelegd (artikel 13 van de Awr) waarbij wel heffingsrente wordt vergoed.

Beoordeling

Algemeen

I. Bevindingen

1. De Belastingdienst/Haaglanden (Belastingdienst) heeft aan verzoeker op 31 januari 2006 een voorlopige aanslag inkomstenbelasting 2006 opgelegd. Verzoeker heeft deze aanslag betaald. Als gevolg van de ingediende aangifte over 2006 werd de voorlopige aanslag op 5 juli 2007 ambtshalve verminderd waarbij invorderingsrente werd vergoed over de periode tussen 1 januari 2007 en 5 juli 2007, zijnde 137 euro.
2. Op 30 juni 2007 ontving de echtgenote van verzoeker naar aanleiding van de door haar ingediende aangifte een nadere voorlopige aanslag inkomstenbelasting 2006. Hierbij werd heffingsrente in rekening gebracht over de periode tussen 1 juli 2006 en 30 juni 2007, zijnde 236 euro.
3. Naar aanleiding van de vermindering van de aan hem opgelegde voorlopige aanslag inkomstenbelasting 2006 stuurde verzoeker op 24 juli 2007 een verzoek naar de Belastingdienst. Dit verzoek had met name betrekking op het, als gevolg van de door de Belastingdienst gekozen werkwijze, niet vergoeden van rente over de periode tussen 1 juli 2007 en 31 december 2007 terwijl zijn echtgenote over diezelfde periode wel heffingsrente in rekening was gebracht. De gewraakte werkwijze hield in dat bij de vermindering van de voorlopige aanslag inkomstenbelasting 2006 van verzoeker was gekozen voor de weg van de ambtshalve vermindering terwijl volgens verzoeker had moeten worden gekozen voor het opleggen van een nadere (negatieve) voorlopige aanslag inkomstenbelasting 2006. In dat geval zou wel rente over de periode 1 juli tot en met 31 december 2006 zijn vergoed.
4. Het verzoek dat zag op het niet vergoeden van heffingsrente bij de ambtshalve vermindering van de voorlopige aanslag inkomstenbelasting 2006 werd door de Belastingdienst ten onrechte als een bezwaarschrift aangemerkt. Immers, tegen een ambtshalve vermindering is geen bezwaar mogelijk. De Belastingdienst verklaarde verzoeker niet ontvankelijk in zijn bezwaar. Toch gaf de Belastingdienst een reactie op de visie van verzoeker over de gewraakte werkwijze.

"...Artikel 13, lid 2 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (Awr) waarop u doelt, luidt als volgt: 'Een voorlopige aanslag *kan*, (...) door een of meer voorlopige aanslagen worden aangevuld'. Ik ben het daarom niet eens met uw stelling dat deze wetsbepaling *dwingend* voorschrijft dat een nadere (negatieve) aanslag inkomstenbelasting *moet* volgen in de situatie als onderhavige. Voorts ligt het voor de hand dat in de situatie als de onderhavige dat een voorlopige aanslag met een positief bedrag tot een lager positief bedrag dient te worden vastgesteld, de voorlopige aanslag *zelf* wordt verminderd tot dit lagere bedrag. Dit kan niet anders dan in de vorm van een ambtshalve vermindering..."

5. Op 19 oktober 2007 wendde verzoeker zich tot de Nationale ombudsman met de klacht dat de Belastingdienst zich ten onrechte en ten nadele van hem, bediende van de techniek van artikel 65 van de Awr terwijl hier artikel 13 van de Awr op zijn plaats was.

6. De Nationale ombudsman opende vervolgens een onderzoek door de Belastingdienst en het Ministerie van Financiën bij brief van 22 februari 2008 te vragen op de klacht te reageren alsmede antwoord op de volgende vragen te geven:

"...waarom in voorkomende gevallen voor de handelwijze van ambtshalve vermindering wordt gekozen en waarom in andere gevallen de techniek van de voorlopige teruggaaf. Ook verzoek ik u om aan te geven wat de verschillen tussen beide regelingen zijn. Herkent u, uitgaande van de juistheid van de gekozen techniek van de ambtshalve vermindering, het probleem met betrekking tot de heffingsrente? Zo nee, waarom niet? Zo ja, waarom dan niet de keuze voor het opleggen van een nadere voorlopige negatieve aanslag?..."

7. Gezien het mogelijke uitstralingseffect dat met de onderhavige klacht was gemoeid meldde de Belastingdienst bij brief van 20 maart 2008 dat hij naar aanleiding van de gestelde vragen overleg voerde met het Ministerie van Financiën. Het Ministerie van Financiën antwoordde de Nationale ombudsman op 14 juli 2008 als volgt:

"...Deze vertraging (in de beantwoording van de brief van 22 februari 2008; N.o.) is echter mede het gevolg van het feit dat de door u gesignaleerde problematiek naar aanleiding van de klacht van (verzoeker; N.o.) ook door anderen onder mijn aandacht is gebracht. Zo ben ik bijvoorbeeld ook door een aantal maatschappelijke organisaties de afgelopen tijd benaderd om de regeling inzake heffingsrente aan te passen (...) De problemen zijn met name ontstaan door de verschuiving van de ingangsdatum voor het berekenen van heffingsrente van 1 januari na afloop van het kalenderjaar naar 1 juli van het belastingjaar per 1 januari 2006. (...) Ik heb in reactie op de hiervoor bedoelde verzoeken aangegeven dat thans de problemen worden bestudeerd en dat zo mogelijk gezocht zal worden naar een oplossing die evenwichtiger is. Mij is inmiddels al gebleken dat om diverse redenen het vinden van een dergelijke oplossing niet eenvoudig is. Naast de vereisten vanuit de budgettaire kant en die vanuit de automatisering dient er ook voor te worden gewaakt dat de regeling ook weer niet doorslaat naar de andere kant. Er is op dit moment gezien het karakter van de problematiek waar (verzoeker; N.o.) op duidt geen oplossing voor zijn

klacht nu het hier de toepassing van algemene wettelijke regels betreft. Ik zie dan ook geen ruimte, hoe zeer mij dit spijt, hem op welke wijze dan ook tegemoet te kunnen komen. Wel hoop ik dat een structurele oplossing zal kunnen worden gevonden die leidt tot meer evenwicht in de heffingsrenteregeling dan het geval is in de huidige regeling..."

8. De Nationale ombudsman stuurde naar aanleiding van deze reactie het Ministerie van Financiën op 25 juli 2008 de aanvullende vragen:

"...Vanuit de praktijk heeft mij het signaal bereikt dat er sprake zou zijn van nieuw beleid op dit gebied (van ambtshalve vermindering; N.o.) waardoor de onevenwichtigheid opgelost zou worden. Hierbij zou dan nog steeds wel sprake zijn van een vermindering van de voorlopige aanslag waardoor geen heffingsrente wordt vergoed. Materieel gezien zou de heffingsrente worden gecorrigeerd waardoor wel heffingsrente wordt vergoed. Bent u hiervan op de hoogte? Hebt u eventueel naar aanleiding van signalen actie ondernomen of hebt u het voornemen om actie naar aanleiding van dit signaal te ondernemen?..."

Het Ministerie van Financiën gaf binnen de gestelde termijn geen inhoudelijke reactie op de aanvullende vragen.

9. Bij brief van 21 juli 2008 gaf verzoeker naar aanleiding van de reactie van het Ministerie van Financiën onder meer de volgende reactie:

"...De reactie van het Ministerie is teleurstellend en onjuist te noemen. (...) Zo wordt met geen woord gerept over het feit dat de door de Belastingdienst gehanteerde werkwijze van "ambtshalve herziening" geen basis vindt in de wet. (...) Het Ministerie ziet geen ruimte om thans tegemoet te komen aan de bezwaren van (verzoeker; N.o.), zich daarbij beroepend op het huidige wettelijke systeem. Een onjuiste reactie: door de gepleegde ambtshalve herziening terug te nemen (door middel van een nieuwe c.q. nadere ambtshalve herziening) en vervolgens hetzij een nadere, negatieve voorlopige aanslag, dan wel de definitieve aanslag op te leggen, wordt het probleem opgelost. (...) De automatiseringsproblemen lijken - sterker nog: zijn - echter oplosbaar, zo heeft de praktijk inmiddels al bewezen.(...) Het lijkt er namelijk op,(...) dat 'de computer' van de Belastingdienst bij de litigieuze werkwijze van 'ambtshalve herziening' nu ook met terugwerkende kracht de heffingsrente herberekent (lees: verlaagt) waarmee de kou uit de lucht lijkt te zijn gehaald. (...) ontstaat nu dus de willekeur dat afhankelijk van de datum waarop een aangifte in eerste instantie na indiening wordt beoordeeld, er wel (...) of niet (...) een heffingsrenteprobleem aanwezig is. (...) Het komt mij voor dat dit een onacceptabele ongelijkheid is. Hiervoor zal herstel moeten komen, gelijke gevallen moeten immers gelijk behandeld worden..."

II. Beoordeling

10. Het evenredigheidsvereiste houdt in dat bestuursorganen voor het bereiken van een doel een middel aanwenden dat voor de betrokkenen niet onnodig bezwarend is en dat in evenredige verhouding staat tot dat doel.

11. Er zijn diverse technieken om teveel betaalde belasting op een voorlopige aanslag van de Belastingdienst terug te krijgen (Zie Achtergrond onder 1). De Belastingdienst kan een nadere voorlopige (negatieve) aanslag inkomstenbelasting opleggen. De eerste voorlopige aanslag blijft feitelijk in stand maar uit de nadere voorlopige (negatieve) aanslag volgt een teruggave van (een deel van) de reeds betaalde belasting.

Ook kan de Belastingdienst de aanslag definitief vaststellen waardoor een teruggave van (een deel van) de reeds betaalde bedragen plaats zal vinden. De eerste voorlopige aanslag blijft feitelijk in stand en door het vaststellen van de definitieve aanslag wordt (een deel van) de betaalde belasting geretourneerd.

Ook door een ambtshalve vermindering van de voorlopige aanslag kan een teruggave plaatsvinden. De eerste voorlopige aanslag blijft niet in stand maar wordt op een lager bedrag vastgesteld. Hierdoor wordt (een deel van) het op de voorlopige aanslag betaalde belasting retour ontvangen.

12. Een van de verschillen tussen deze diverse technieken is gelegen in de vergoeding van heffingsrente. Bij het opleggen van een nadere voorlopige aanslag of een definitieve aanslag wordt wel heffingsrente vergoed over de teruggave. Als de voorlopige aanslag ambtshalve verminderd wordt, wordt geen heffingsrente vergoed. In die laatste situatie wordt invorderingsrente vergoed. De vergoeding van heffingsrente en invorderingsrente betreft een gelijk percentage, echter de tijdvakken waarover wordt vergoed komen niet overeen.

13. De Belastingdienst heeft op grond van de ingediende aangifte inkomstenbelasting 2006 de voorlopige aanslag van verzoeker ambtshalve verminderd. Verzoeker krijgt over het bedrag van de teruggave invorderingsrente vergoed over de periode tussen 1 januari 2007 en de dagtekening van de ambtshalve vermindering, te weten 5 juli 2007. Indien de Belastingdienst over was gegaan tot het opleggen van een nadere voorlopige aanslag of tot het opleggen van een definitieve aanslag was hetzelfde doel bereikt maar was wel heffingsrente vergoed over de periode tussen 1 juli 2006 en de dagtekening van de nadere voorlopige aanslag of de definitieve aanslag. Door de keuze voor ambtshalve vermindering wordt door verzoeker een rentenadeel geleden over de periode tussen 1 juli 2006 en 31 december 2006.

14. Daarnaast is aan de echtgenote van verzoeker een nadere voorlopige aanslag over 2006 opgelegd. Bij het opleggen van deze aanslag is op grond van artikel 30f van de Awr heffingsrente in rekening gebracht over de periode tussen 1 juli 2006 en de dagtekening van de aanslag, te weten 30 juni 2007.

15. De door de Belastingdienst gekozen techniek van de ambtshalve vermindering is, op zichzelf beschouwd, binnen de regels van de wet. Onder de specifieke omstandigheden van dit geval is deze ambtshalve vermindering voor verzoeker bezwarend nu hij een rentenadeel lijdt terwijl dat bij het opleggen van een nadere voorlopige aanslag of het vaststellen van de definitieve aanslag niet het geval zou zijn geweest. Dit klemmt te meer nu, in de spiegelbeeldsituatie van zijn echtgenote, bij het opleggen van de nadere voorlopige aanslag, *we/* heffingsrente in rekening wordt gebracht over de periode 1 juli 2006 tot en met 31 december 2006. Daarbij is door de fiscus geen enkel rente nadeel geleden nu verzoeker zijn voorlopige aanslag reeds had betaald.

16. Het Ministerie van Financiën heeft erkend dat er sprake is van een onevenwichtigheid in de regeling van de heffingsrente. Dit het geval zijnde had van het Ministerie van Financiën verwacht mogen worden dat gekozen was voor de techniek van het opleggen van een nadere voorlopige dan wel een definitieve aanslag en niet voor een ambtshalve vermindering van de aanslag. De door het Ministerie van Financiën gestelde vereisten vanuit budgettaire kant vormen geen afdoende rechtvaardiging om bij de keuze tussen verschillende mogelijkheden van correctie die de wet biedt te kiezen voor die mogelijkheid die voor verzoeker nadeliger is. Het Ministerie van Financiën zou - nu de consequenties ervan duidelijk worden - uit een oogpunt van evenredigheid niet ervoor mogen kiezen om de nadelige gevolgen van het heffingsrente regime eenzijdig bij verzoeker te laten.

Naast de erkenning van de nadelige gevolgen voor verzoeker geeft het Ministerie van Financiën in zijn reactie aan op de hoogte te zijn van het feit dat de door de Nationale ombudsman onderzochte klacht niet een op zichzelf staand probleem is. Ook andere organisaties hebben reeds aandacht gevraagd voor de onevenwichtigheid in het heffingsrente regime. Nu het Ministerie van Financiën op de hoogte is van de effecten van de gekozen regeling, waarbij de door de Nationale ombudsman beschreven casus dus slechts een van de vele voorbeelden is, zou verwacht mogen worden dat het Ministerie van Financiën er zorg voor draagt dat (eventuele) nadelige gevolgen evenredig verdeeld worden tussen de burger en de overheid. Overigens mogen uitstralingseffecten net als budgettaire effecten niet als rechtvaardiging dienen om nadelige gevolgen bij de burger neer te leggen. Dit is aanleiding om een aanbeveling te doen.

Door deze techniek van de ambtshalve vermindering te kiezen heeft de Belastingdienst niet behoorlijk gehandeld.

Conclusie

De klacht over de onderzochte gedraging van de Belastingdienst/Haaglanden is gegrond wegens de schending van het evenredigheidsbeginsel.

AANBEVELING

De Nationale ombudsman geeft de minister van Financiën in overweging te bevorderen dat het systeem voor deze en soortgelijke situaties daadwerkelijk op afzienbare termijn wordt gewijzigd en dat daarbij de waarborg wordt geschapen dat recht wordt gedaan aan het evenredigheidsbeginsel.

De staatssecretaris van Financiën deelde de Nationale ombudsman bij brief van 7 april 2009 mee de casus uit het rapport aan de orde te stellen tijdens de gedachtewisseling met het parlement. De Nationale ombudsman liet de staatssecretaris bij brief van 6 augustus 2009 weten de aanbeveling hiermee als opgevolgd te beschouwen. Tevens gaf de Nationale ombudsman in zijn brief een overzicht van een aantal soortgelijke problemen die onder de aandacht van de Nationale ombudsman zijn gebracht met het verzoek deze problemen mee te nemen tijdens de gedachtewisseling met het parlement. Tevens gaat de Nationale ombudsman ervan uit dat nadat het overleg heeft plaatsgevonden er een mogelijkheid bestaat voor de Nationale ombudsman om te overleggen over de concrete afhandeling van de door de Nationale ombudsman genoemde zaken.

Onderzoek

Op 19 oktober 2007 ontving de Nationale ombudsman een verzoekschrift van de heer V. te Boskoop, ingediend door Grant Thornton te Alphen aan den Rijn, met een klacht over een gedraging van de Belastingdienst/Haaglanden te Den Haag.

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

In het kader van het onderzoek werden de minister van Financiën alsmede de Belastingdienst/Haaglanden verzocht op de klacht te reageren.

De Belastingdienst/Haaglanden maakte van deze gelegenheid geen gebruik.

Vervolgens werd verzoeker in de gelegenheid gesteld op de verstrekte inlichtingen te reageren. Van deze gelegenheid maakte verzoeker gebruik. Naar aanleiding van nadere informatie werden aan de minister van Financiën aanvullende vragen gesteld over deze informatie met het verzoek daarop te reageren.

Het resultaat van het onderzoek werd als verslag van bevindingen gestuurd aan betrokkenen die zich met de inhoud konden verenigen.

Informatieoverzicht

De bevindingen van het onderzoek zijn gebaseerd op de volgende informatie:

- verzoekschrift met bijlagen van 19 oktober 2007;

- brief van 27 juni 2008 met nadere informatie van verzoeker;
- brief van 14 juli 2008 van het Ministerie van Financiën aan de Nationale ombudsman;
- brief van 21 juli 2008 met reactie van verzoeker.

Bevindingen

Zie onder Beoordeling.

Achtergrond

1. Algemene wet inzake rijksbelastingen

Artikel 13

"1. Ingeval de grootte van de belastingschuld eerst kan worden vastgesteld na afloop van het tijdvak waarover de belasting wordt geheven, kan de inspecteur volgens bij ministeriële regeling te stellen regels aan de belastingplichtige een voorlopige aanslag opleggen tot ten hoogste het bedrag waarop de aanslag, met toepassing van de in artikel 15 voorgeschreven verrekening van de voorlopige aanslagen en de in de belastingwet aangewezen voorheffingen, vermoedelijk zal worden vastgesteld. Een voorlopige aanslag tot een positief bedrag wordt niet vastgesteld voor de aanvang van het tijdvak waarover de belasting wordt geheven.

2. Een voorlopige aanslag tot een negatief bedrag die voor of in de loop van het tijdvak wordt vastgesteld, wordt aangeduid als voorlopige teruggaaf.

3. Een voorlopige aanslag kan, met inachtneming van de vorige leden, door een of meer voorlopige aanslagen worden aangevuld."

Artikel 30f, leden 1 en 3

"1. Met betrekking tot de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting wordt rente - heffingsrente - berekend ingeval een voorlopige aanslag, een aanslag of een navorderingsaanslag wordt vastgesteld. De eerste volzin is niet van toepassing met betrekking tot inkomstenbelasting ter zake van te conserveren inkomen als bedoeld in artikel 2.8, tweede lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001, uitgezonderd te conserveren inkomen dat is ontstaan door toepassing van artikel 3.58, eerste lid, of artikel 3.64, eerste lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001.

3. De heffingsrente wordt enkelvoudig berekend: met betrekking tot de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting: over het tijdvak dat aanvangt op de dag na het midden van het tijdvak waarover de belasting wordt geheven en eindigt op de dag van de dagtekening van het aanslagbiljet;"

Artikel 65

"1 Een onjuiste belastingaanslag of beschikking kan door de inspecteur ambtshalve worden verminderd. Een in de belastingwet voorziene vermindering, ontheffing of teruggaaf kan door hem ambtshalve worden verleend. 2 Het eerste lid is van overeenkomstige toepassing ten aanzien van degene die een onjuist bedrag op aangifte heeft voldaan of afgedragen, of van wie een onjuist bedrag is ingehouden."

2. Invorderingswet 1990

Artikel 9, leden 1 en 5

"1. Een belastingaanslag is invorderbaar twee maanden na de dagtekening van het aanslagbiljet.

5. In afwijking van het eerste lid is een voorlopige aanslag in de inkomstenbelasting of in de vennootschapsbelasting en een voorlopige conserverende aanslag in de inkomstenbelasting, waarvan het aanslagbiljet een dagtekening heeft die ligt in het jaar waarover deze is vastgesteld, invorderbaar in zoveel gelijke termijnen als er na de maand, die in de dagtekening van het aanslagbiljet is vermeld, nog maanden van het jaar overblijven. De eerste termijn vervalt één maand na de dagtekening van het aanslagbiljet en elk van de volgende termijnen telkens een maand later. Indien de toepassing van de eerste volzin niet leidt tot meer dan twee maandelijks termijnen, vindt het eerste lid toepassing."

Artikel 28, leden 1, 4 en 5

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

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

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

eerste volzin blijft artikel 10 buiten toepassing."

Tweede Kamer, vergaderjaar 2004-2205, 29 767, nr.6

In het eerste lid van artikel XIXa wordt artikel 30f, derde lid, onderdeel a, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen gewijzigd. Deze wijziging gaat uit van de gedachte dat de belastingschuld materieel aangroeit gedurende het belastingjaar. Vanuit deze meer economische benadering van de belastingschuld wordt ervoor gekozen om voortaan ook heffingsrente in rekening te brengen en te vergoeden over deze aangroei van de belastingschuld. Daarbij wordt, om de regeling uitvoerbaar en doelmatig te houden, uitgegaan van de fictie dat het belastbare inkomen c.q. de belastbare winst en daarmee de belastingschuld gelijkmatig aangroeit gedurende het gehele jaar. Dit betekent bijvoorbeeld dat geen rekening wordt gehouden met pieken of dalen in het inkomen gedurende het jaar of met het gegeven dat een ondernemer die in de inkomstenbelasting wordt betrokken een van een kalenderjaar afwijkend boekjaar heeft. De rente wordt berekend over de gehele belastingschuld vanaf de dag volgend op het midden van het tijdvak.