



Naam dienstonderdeel
Kennisgroep Formeel Recht

Contactpersoon

5.1.2e

M 5.1.2e

5.1.2e

memo

Datum
13 oktober 2021

Versienummer
21-206-0003

Onderwerp

Inspecteur heeft ter zake van winstuitdeling in beginsel keuze tussen (enkel) heffing van inkomstenbelasting en gecombineerde heffing van dividendbelasting en inkomstenbelasting

Vraag

Is de inspecteur na constatering dat ten onrechte geen dividendbelasting is afgedragen ter zake van een winstuitdeling, verplicht om een naheffingsaanslag dividendbelasting op te leggen of kan de inspecteur volstaan met het in aanmerking nemen van de winstuitdeling in de inkomstenbelastingheffing?

Antwoord

Als een winstuitdeling buiten de voor- en eindheffing is gebleven dan heeft de inspecteur in beginsel een keuze. De inspecteur kan ervoor kiezen om enkel een (navorderings)aanslag inkomstenbelasting vast te stellen. Of hij kan ervoor kiezen om zowel een (navorderings)aanslag inkomstenbelasting als een naheffingsaanslag dividendbelasting vast te stellen. De keuzevrijheid wordt begrensd door de algemene beginselen van behoorlijk bestuur en de in de jurisprudentie geformuleerde regels over de samenloop en de volgorde van een naheffingsaanslag en een (navorderings)aanslag.

Beschouwing *(interne toelichting, maakt geen onderdeel uit van het antwoord)*

Een vennootschap is op basis van artikel 7 van de Wet op de dividendbelasting 1965 (Wet Div. bel) verplicht aangifte dividendbelasting te doen en de dividendbelasting op aangifte af te dragen indien zij dividend uitkeert. Artikel 7 van de Wet Div. bel luidt, voor zover van belang, als volgt:

1. De belasting wordt geheven door inhouding op de opbrengst.
2. Inhoudingsplichtige is de vennootschap die de opbrengst verschuldigd is.
3. De inhoudingsplichtige is verplicht de belasting in te houden op het tijdstip waarop de opbrengst ter beschikking is gesteld.
4. De inhoudingsplichtige is verplicht de ingehouden belasting op aangifte af te dragen.

De ontvanger van het dividend (de belastingplichtige) is de gerechtigde tot het dividend. Om die reden wordt de geheven dividendbelasting in geval van een ontvangende natuurlijk persoon op grond van artikel 9.2 van de Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001) als voorheffing in mindering gebracht op de verschuldigde inkomstenbelasting. In zoverre is de systematiek van de dividendbelasting vergelijkbaar met de loonbelasting. In beide gevallen is de belastingplichtige het subject, terwijl de inhoudingsplichtige de verplichtingen van de Wet op de loonbelasting 1964 en de Wet op de dividendbelasting 1965 dient na te komen. Het is de vraag of de inspecteur een verplichting heeft om een naheffingsaanslag dividendbelasting vast te stellen indien hij constateert dat de bate zowel niet in de dividendbelasting als de inkomstenbelasting is verantwoord. De hoofdregel is dat de inspecteur een keuze heeft indien hij constateert dat een bate ten onrechte buiten de voor- en eindheffing is gebleven. Zo ook A-G Van Ballegooijen in zijn conclusie van 21 december 2007 (ECLI:NL:PHR:2008:BC2579):

*"4.8 Volgens mij is de kern van het arrest BNB 1994/106 de regel dat indien sprake is van onderlinge afstemming tussen inspecteurs over de inhoud en het tijdstip van mogelijk op te leggen aanslagen, er gekozen moet worden tussen het naheffen van loonbelasting en het heffen van inkomstenbelasting. **Keuze is immers de hoofdregel als de inspecteur meent dat een bate ten onrechte buiten de voor- en eindheffing is gebleven.** Tegelijkertijd naheffen en navorderen is mogelijk indien verrekening van loonbelasting wordt gegeven. In dat geval behoudt de loonbelasting haar karakter van voorheffing. Indien na de onderlinge afstemming zowel wordt nageheven als nagevorderd zonder verrekening van voorheffing, dan is de naheffingsaanslag (terzake van hetzelfde subject en object) vernietigbaar; wat er zij van het tijdstip van invoeren van data in het systeem om de twee aanslagen op te leggen. Mijns inziens worden de aanslagen dan geacht gelijktijdig te zijn opgelegd, waardoor de loonbelasting niet als voorheffing kwalificeert als deze niet met de navorderingsaanslag wordt verrekend. Het past niet bij het karakter van de loonbelasting als voorheffing om tegelijkertijd loonbelasting én inkomstenbelasting over hetzelfde bedrag te heffen, zonder verrekening van loonbelasting te geven."*

Deze keuze komt ook tot uitdrukking in onderstaand arrest van de Hoge Raad (HR 6 juni 1990, ECLI:NL:HR:1990:ZC4310, BNB 1990/213).

"4.2. Anders dan belanghebbende meent is de inspecteur, indien een correctie moet worden aangebracht en deze zowel in de loonbelasting als in de inkomstenbelasting kan plaatsvinden, niet gehouden aan de werkgever een naheffingsaanslag loonbelasting op te leggen. Het door belanghebbende vermelde persbericht van het Ministerie van Financien van 24 juni 1983, nr. X 198, gepubliceerd in Vakstudie Nieuws 1983, bladzijde 1404 en volgende, heeft niet op deze kwestie betrekking, omdat het antwoord op de daarin vermelde vragen 3 en 5 slechts betreft de vraag onder welke omstandigheden nog een naheffingsaanslag loonbelasting kan worden opgelegd. De klacht onder 3 faalt derhalve eveneens."

Er is geen verplichting om de naheffingsaanslag waarmee de voorheffing is nageheven, te vernietigen indien de inkomsten daarna ook nog in de inkomstenbelasting worden betrokken (HR 8 juli 1992, ECLI:NL:HR:1992:ZC5033, BNB 1992/299)

"3.3. Een naheffingsaanslag in de loonbelasting blijft in stand indien nadat deze is opgelegd loonbetalingen waarop hij betrekking heeft in de heffing van de inkomstenbelasting worden betrokken. Indien er immers in dergelijke gevallen voor heffing van loonbelasting over die betalingen geen plaats meer zou zijn, zou dit de

inspecteur nopen tot aanpassing van de naheffingsaanslag in de loonbelasting telkens wanneer nadien een (navorderings-)aanslag in de inkomstenbelasting wordt opgelegd. Aangezien bij de heffing van loonbelasting en inkomstenbelasting verschillende eenheden van de belastingdienst betrokken kunnen zijn zou de vereiste aanpassing van de naheffingsaanslag in de loonbelasting op ernstige uitvoeringsproblemen stuiten, in het bijzonder wanneer een naheffingsaanslag betrekking heeft op loonbetalingen aan grote aantallen werknemers. Tot een andersluidend oordeel dwingen noch de tekst, noch doel en strekking van artikel 20 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen."

Wel zijn er een aantal 'spelregels' waaraan de inspecteur zich moet houden. Het is mogelijk om zowel een naheffingsaanslag dividendbelasting op te leggen als een aanslag inkomstenbelasting. In dat geval is het wel relevant om de nageheven dividendbelasting te verrekenen met de verschuldigde inkomstenbelasting (HR 11 februari 1998, ECLI:NL:HR:1998:AA2437, BNB 1998/99).

"3.4. Indien ter zake van een uitdeling van winst tezelfdertijd zowel een naheffingsaanslag in de dividendbelasting als een aanslag in de inkomstenbelasting/premie volksverzekering is opgelegd, bestaat, indien de nageheven dividendbelasting volledig is verrekend met de verschuldigde inkomstenbelasting, geen grond om de naheffingsaanslag in de dividendbelasting niet in stand te laten. Nu de inhoud van het tot de stukken van het geding behorende afschrift van het aanslagbiljet van de aan belanghebbendes directeur/enig aandeelhouder voor het jaar 1991 opgelegde aanslag in de inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen geen andere gevolgtrekking toelaat dan dat de nageheven dividendbelasting is verrekend met de door voornoemde aandeelhouder verschuldigde inkomstenbelasting, is, anders dan het Hof heeft vastgesteld, in het onderhavige geval sprake van een zodanige verrekening, en heeft het Hof ten onrechte de onderwerpelijke naheffingsaanslag vernietigd."

Het is echter niet mogelijk om de dividendbelasting nog na te heffen indien er reeds een aanslag inkomstenbelasting is vastgesteld (HR 5 mei 1954, ECLI:NL:HR:1954:AY2730, BNB 1955/144).

"O. (...) dat de Raad van Beroep terecht heeft geoordeeld, dat, nu hier van dividendbelasting als voorheffing op de inkomstenbelasting sprake is, waarbij dus de heffing van dividendbelasting bij wijze van inhouding bij de bron dient om een vooruitbetaling op rekening van de te heffen inkomstenbelasting te verkrijgen, dit meebrengt, dat, indien over de opbrengsten, welke aan dividendbelasting onderworpen zijn, reeds - zoals te dezen - de daarvoor verschuldigde inkomstenbelasting is geheven, voor een heffing van dividendbelasting, ook die bij wijze van navordering krachtens art. 9 van het Besluit, geen plaats meer is;"

Evenmin is het mogelijk om een voorheffing na te heffen indien een navorderingsgrond in de inkomstenbelasting ontbreekt (HR 10 februari 1993, ECLI:NL:HR:1993:ZC5251, BNB 1993/138).

Als de aanslag inkomstenbelasting enige tijd later wordt vastgesteld dan blijft zowel de naheffingsaanslag die ziet op de voorheffing als de aanslag inkomstenbelasting in stand. Het staat de belastingplichtige dan vrij om bezwaar in te stellen tegen de aanslag inkomstenbelasting (HR 1 september 1976, ECLI:NL:HR:1976:AX3666, BNB 1976/224).

"(...) dat partijen zich op het standpunt stelden dat de onderhavige naheffingsaanslag werd opgelegd op 11 september 1974 en de aanslag in de inkomstenbelasting op 30 november 1974; (...)

dat hij dan desgewenst maatregelen kan treffen, ertoe strekkende dat hij van zulk een aanslag tijdig op de hoogte is om tegen een hem ter zake van hetzelfde loon opgelegde aanslag in de inkomstenbelasting, waarbij de nageheven loonbelasting niet is verrekend, nog met vrucht bezwaar te kunnen maken;"

Als de naheffingsaanslag dividendbelasting en navorderingsaanslag inkomstenbelasting (nagenoeg) tegelijkertijd worden vastgesteld, dan moet tevens beoordeeld worden of er sprake is van een gecoördineerde actie (HR 10 februari 1993, ECLI:NL:HR:1993:ZC5250, BNB 1994/106).

"3.3. Zoals de Hoge Raad in zijn arrest van 8 juli 1992, nummer 27 963, BNB 1992/299, heeft geoordeeld, blijft een naheffingsaanslag in de loonbelasting in stand indien, nadat deze is opgelegd, een loonbetaling waarop hij betrekking heeft in de heffing van de inkomstenbelasting wordt betrokken. Gelet op het navolgende doet deze situatie zich voor wat betreft de loonbetaling aan A niet voor.

3.4. Weliswaar is de aan A opgelegde navorderingsaanslag in de inkomstenbelasting een dag later gedagtekend dan de aan belanghebbende opgelegde naheffingsaanslag in de loonbelasting maar hieraan komt in het onderhavige geval anders dan het Hof heeft geoordeeld geen doorslaggevende betekenis toe.

3.5. Het in 3.1 overwogene laat immers geen andere gevolgtrekking toe, gelijk ook belanghebbende heeft gesteld, dan dat de beide aanslagen het resultaat zijn van een gecoördineerde actie van de fiscus en gelijktijdig zijn opgelegd en dat bij het opleggen van de navorderings- en naheffingsaanslag wel verschillende eenheden van de belastingdienst waren betrokken maar dat tussen die eenheden volledige onderlinge afstemming heeft plaatsgevonden over die beide aanslagen en over het tijdstip van het opleggen daarvan."

Als er geen gecoördineerde afstemming heeft plaatsgevonden, dan is er geen aanleiding voor de vernietiging van de naheffingsaanslag (HR 11 juli 2008, ECLI:NL:HR:2008:BC2579, BNB 2008/291).

"4.2. Bij de beoordeling van het middel dient te worden vooropgesteld dat tekst noch systeem van de wet ertoe dwingt een naheffingsaanslag in de loonbelasting/premie volksverzekeringen te vernietigen om de enkele reden dat later ter zake van hetzelfde feitencomplex een of meer aanslagen in de inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen zijn opgelegd. Uiteraard dient de fiscus dan wel de beginselen van behoorlijk bestuur en andere algemene rechtsbeginselen in acht te hebben genomen.

4.3. In het arrest BNB 1994/106 was sprake van bijzondere omstandigheden die aan naheffing in de weg stonden. Anders dan het Hof heeft geoordeeld, zijn de omstandigheden in het onderhavige geval niet op één lijn te stellen met die uit dat arrest, reeds omdat de door het Hof vastgestelde feiten en de blijkens de gedingstukken voor het Hof ingenomen stellingen onvoldoende aanknopingspunten bieden voor het oordeel dat in het onderhavige geval tussen de betrokken eenheden van de Belastingdienst een volledige onderlinge afstemming heeft plaatsgevonden over de aanslagen en over het tijdstip van opleggen daarvan zoals dat het geval was in de zaak BNB 1994/106.

Ook overigens geven de stukken geen aanknopingspunten voor vernietiging van de naheffingsaanslag als onder 4.2 bedoeld.

Het Hof heeft derhalve ten onrechte op dit geschilpunt belanghebbende in het gelijk gesteld. Het middel is gegrond."

Ook invorderingsmogelijkheden kunnen een rol spelen (HR 10 februari 1993, ECLI:NL:HR:1993:ZC5251, BNB 1993/138).

"4.4. Belanghebbende stelt, althans suggereert, dat A de genoten beloningen van f i en f j in zijn aangiften inkomstenbelasting heeft verantwoord en daarover reeds inkomstenbelasting heeft betaald. Het Hof kan haar in deze niet volgen. Uit de onder 4.3 genoemde verklaringen van de oud bestuursleden van belanghebbende leidt het Hof af dat het ook de bedoeling van A was dat hij de beloningen van f i en f j zonder betaling van belasting zou genieten. De wijze van uitbetalen - op een bankrekening in Zwitserland zogenaamd ten gunste van „BB" - bevestigt deze wens. Het is niet aannemelijk dat A de aan hem uitgekeerde bedragen van f i en f j heeft verantwoord in zijn aangiften inkomstenbelasting. Het stond de inspecteur vrij om ter zake van die beloningen aan belanghebbende een naheffingsaanslag in de loonbelasting op te leggen op de door hem genoemde gronden, zoals de verwachting dat invordering bij de werknemer op moeilijkheden zou stuiten, en gezien de opzet van belanghebbende om de inhouding van loonbelasting achterwege te laten. De stelling van belanghebbende dat de Hoge Raad in zijn arrest van 9 december 1987, BNB 1988/73 heeft geoordeeld dat indien bij het opleggen van een aanslag in de inkomstenbelasting te weinig is geheven, zulks dient te worden hersteld door het opleggen van een navorderingsaanslag en naheffen bij de inhoudingsplichtige is uitgesloten, berust op een onjuiste uitleg van het arrest."

Uit de hiervoor aangehaalde jurisprudentie blijkt dat de inspecteur een keuze heeft. In bepaalde situaties heeft de inspecteur geen keuzemogelijkheid. Zo kan geen naheffingsaanslag dividendbelasting opgelegd worden indien de inkomsten al in de inkomstenbelasting zijn belast, een navorderingsgrond in de inkomstenbelasting ontbreekt of er geen verrekening van voorheffing heeft plaatsgevonden bij een gecoördineerde actie.

Tot slot merkt de kennisgroep op dat de inspecteur geen beroep op artikel 64 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (doelmatigheidsbepaling) hoeft te doen als hij binnen de grenzen van zijn keuzevrijheid een keuze voor een bepaalde heffing maakt. Van het formaliseren van een belastingschuld in afwijking van de wet- en regelgeving is dan immers geen sprake.