

Algemene wet inzake rijksbelastingen. Besluit heffingsrente

Directoraat-generaal Belastingdienst, Brieven en beleidsbesluiten

Besluit van 14 december 2010, nr. DGB2010/6832M, Staatscourant 2010, 20507

De staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

Dit besluit betreft een aanpassing van het beleid inzake heffingsrente. Omdat het tijdvak voor berekening van heffingsrente niet langer aanvangt op de eerste dag na het midden van het tijdvak, maar op de eerste dag na afloop van het tijdvak, kan de onder punt 2.1. opgenomen regeling worden beperkt tot tijdvakken tot 1 januari 2010. Voor de beperking van de periode waarover heffingsrente in rekening wordt gebracht in de aanslagbelastingen wordt aangesloten bij de inmiddels gewezen jurisprudentie. Verder is punt 3.4 verduidelijkt in verband met het inwerkingtreden van artikel 32r van de Wet op de omzetbelasting 1968.

1. Inleiding

In dit besluit heb ik mijn beleid over heffingsrente neergelegd.

2. Heffingsrente bij aanslagbelastingen

2.1 Wijzigen boekjaar Vpb tot en met 2009¹

In artikel 30f, derde lid, onderdeel a, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) wordt de periode waarover de heffingsrente wordt berekend met betrekking tot de vennootschapsbelasting gesteld op 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. De uitbreiding (sinds belastingjaar 2005) van het tijdvak waarover heffingsrente wordt berekend, heeft bij de wijziging van een boekjaar tot gevolg dat de belastingplichtige heffingsrente verschuldigd kan worden over een periode gedurende welke de fiscus geen rentenadeel heeft geleden. Ik keur vooruitlopend op nadere wetgeving goed dat het in rekening brengen van heffingsrente op verzoek wordt beperkt tot het daadwerkelijk door de fiscus geleden liquiditeitsnadeel.

Voorbeeld 1.

Aan een belastingplichtige is over het kalenderjaar 2005 vóór 1 juli 2005 een voorlopige aanslag vennootschapsbelasting opgelegd van € 1.500.000. In de loop van het jaar wordt, bijvoorbeeld in verband met de vorming van een fiscale eenheid, het boekjaar gewijzigd. Dit resulteert in een kort boekjaar van 1 januari 2005 tot en met 30 september 2005. Het volgende boekjaar loopt van 1 oktober 2005 tot en met 30 september 2006. De eerder opgelegde voorlopige aanslag wordt in 2005 vernietigd. Met dagtekening 30 november 2005 wordt een nieuwe voorlopige aanslag van € 1.125.000 ($9/12 \times € 1.500.000$) opgelegd over het nieuwe boekjaar lopende van 1 januari 2005 tot en met 30 september 2005.

De vernietiging van de eerder opgelegde voorlopige aanslag resulteert niet in een vergoeding van heffingsrente over de periode van 1 januari 2005 tot en met 30 november 2005. Het opleggen van de nieuwe voorlopige aanslag leidt tot het in rekening brengen van heffingsrente over de periode 15 mei 2005 tot en met 30 november 2005 over een bedrag van € 1.125.000. Het heffingsrentenadeel wordt veroorzaakt door het wel berekenen van heffingsrente over de periode 15 mei 2005 tot en met 30 november 2005 en het niet vergoeden van heffingsrente over deze periode. Op verzoek van de belastingplichtige kan de heffingsrente die in rekening wordt gebracht bij de nieuwe voorlopige aanslag worden verminderd voor de periode van 15 mei tot en met 30 november. De vermindering van de heffingsrente wordt berekend over het bedrag van de nieuwe voorlopige aanslag, met dien verstande dat het bij de berekening in aanmerking te nemen bedrag van de nieuwe voorlopige

¹ Inclusief boekjaren die beginnen vóór 1 januari 2010 en daarna eindigen.

aanslag wordt gemaximeerd op het bedrag dat op de oorspronkelijke aanslag werd betaald.

Voorbeeld 2.

Aan een belastingplichtige is over het kalenderjaar 2005 vóór 1 juli 2005 een voorlopige aanslag vennootschapsbelasting opgelegd van € 1.500.000. In de loop van het jaar wordt, bijvoorbeeld in verband met de vorming van een fiscale eenheid, het boekjaar gewijzigd. Dit resulteert in een kort boekjaar van 1 januari 2005 tot en met 30 september 2005. Het volgende boekjaar (voor de fiscale eenheid) loopt van 1 oktober 2005 tot en met 30 september 2006. De eerder opgelegde voorlopige aanslag wordt met dagtekening 31 maart 2006 vernietigd. Met dagtekening 31 maart 2006 wordt een nieuwe voorlopige aanslag van € 1.125.000 ($9/12 \times € 1.500.000$) opgelegd over het nieuwe boekjaar lopende van 1 januari 2005 tot en met 30 september 2005.

De vernietiging van de eerder opgelegde voorlopige aanslag resulteert niet in een vergoeding van heffingsrente. Wel wordt over de periode van 1 januari tot en met 31 maart 2006 invorderingsrente vergoed over € 1.500.000. Het opleggen van de nieuwe voorlopige aanslag leidt tot het in rekening brengen van heffingsrente over de periode van 15 mei 2005 tot en met 31 maart 2006 over een bedrag van € 1.125.000. Het heffingsrentenadeel wordt veroorzaakt door het wel berekenen van heffingsrente over de periode van 15 mei 2005 tot en met 31 maart 2006 en het niet vergoeden van heffingsrente over deze periode. Dit wordt evenwel deels gecompenseerd door de vergoeding van invorderingsrente over € 1.500.000. Op verzoek van de belastingplichtige kan de heffingsrente die in rekening wordt gebracht bij de nieuwe voorlopige aanslag worden verminderd voor de periode van 15 mei 2005 tot en met 31 december 2005. De beperking tot 31 december 2005 vindt zijn oorzaak in het feit dat over € 1.500.000 van 1 januari 2006 tot en met 31 maart 2006 invorderingsrente is teruggegeven. De vermindering van de heffingsrente wordt berekend over het bedrag van de nieuwe voorlopige aanslag, met dien verstande dat het bij de berekening in aanmerking te nemen bedrag van de nieuwe voorlopige aanslag wordt gemaximeerd op het bedrag dat op de verminderde aanslag is betaald.

2.2 Te hoge of ten onrechte verliesverrekening

Navordering

Over een teruggaaf als gevolg van de verrekening van een verlies van een volgend jaar wordt geen heffingsrente vergoed (artikel 30g, vierde lid, van de AWR). Als navordering van (een deel van) die teruggaaf plaatsvindt, wordt er wel heffingsrente berekend over het bedrag van de navordering. Dit leidt tot een ongewenst resultaat, zoals blijkt uit het volgende voorbeeld:

Belastingplichtige doet op 31 mei 2011 aangifte vennootschapsbelasting voor het jaar 2010 van een negatieve belastbare winst (verlies). De aanslag wordt met dagtekening 31 oktober 2011 vastgesteld conform de aangifte. Met dezelfde dagtekening wordt de verliesverrekeningsbeschikking vastgesteld. Het verlies wordt verrekend met de positieve belastbare winst uit 2009. Over de teruggaaf die voortvloeit uit de verliesverrekening wordt geen heffingsrente vergoed. Na een boekenonderzoek in 2012 blijkt dat de belastbare winst over 2010 niet negatief is. Er wordt over 2010 een navorderingsaanslag opgelegd met dagtekening 31 december 2012. Over het bedrag van deze navorderingsaanslag wordt heffingsrente berekend over de periode 1 januari 2011 tot en met 31 december 2012. Belastingplichtige heeft echter alleen over de periode 31 oktober 2011 tot en met 31 december 2012 het bedrag van de teruggaaf tot zijn beschikking gehad.

Ik keur vooruitlopend op nadere wetgeving goed dat de heffingsrente bij navordering van een verrekend verlies berekend wordt over het tijdvak dat begint op de dag na de dagtekening van de verliesverrekeningsbeschikking en eindigt op de dag van de dagtekening van de navorderingsaanslag.

Voorlopige verliesverrekeningsbeschikking

Ook over een negatieve voorlopige aanslag als gevolg van een voorlopige verliesverrekeningsbeschikking wordt geen heffingsrente vergoed (artikel 30g, vierde lid, van de AWR). Als de voorlopige verliesbeschikking bij de definitieve aanslag wordt verrekend, wordt over de ten onrechte verleende voorlopige verliesverrekening heffingsrente berekend. Dit leidt tot een ongewenst resultaat, zoals blijkt uit het volgende voorbeeld:

Belastingplichtige doet op 31 mei 2011 aangifte vennootschapsbelasting voor het jaar 2010 van een negatieve belastbare winst (verlies). Met dagtekening 31 juli 2011 wordt een voorlopige verliesverrekeningsbeschikking vastgesteld. Het verlies wordt (voorlopig) verrekend met de positieve belastbare winst uit 2009. Over de negatieve voorlopige aanslag die voortvloeit uit de voorlopige verliesverrekening wordt geen heffingsrente vergoed. Bij de beoordeling van de aangifte in 2012 blijkt dat de belastbare winst over 2010 niet negatief is. De aanslag over 2010 wordt opgelegd naar een positief bedrag, waarbij de voorlopige verliesverrekeningsbeschikking wordt verrekend. De dagtekening van de aanslag is 31 oktober 2012. Over de verrekening van de voorlopige verliesverrekeningsbeschikking met de aanslag wordt heffingsrente berekend over de periode van 1 januari 2011 tot en met 31 oktober 2012. Belastingplichtige heeft echter alleen over de periode van 31 juli 2011 tot en met 31 oktober 2012 het bedrag van de teruggaaf tot zijn beschikking gehad.

Ik keur vooruitlopend op nadere wetgeving goed dat de heffingsrente over de verrekening van een ten onrechte verleende voorlopige verliesbeschikking berekend wordt over het tijdvak dat begint op de dag na de dagtekening van de voorlopige verliesverrekeningsbeschikking en eindigt op de dag van de dagtekening van de aanslag.

2.3 Beperken en herzien van heffingsrente bij aanslagbelastingen

Om te voorkomen dat heffingsrente wordt berekend als gevolg van de enkele omstandigheid dat de inspecteur niet binnen een redelijke termijn na het indienen van de aangifte een belastingaanslag vaststelt, streeft de Belastingdienst er naar om binnen drie maanden nadat een aangifte is ingediend een definitieve of voorlopige aanslag vast te stellen.² Echter ook wanneer een aangifte niet binnen drie maanden is gevolgd door een voorlopige of definitieve aanslag kan heffingsrente in rekening worden gebracht.

2.3.1 Vaststellen (nadere) voorlopige aanslag

Een belastingplichtige die na afloop van het tijdvak een bedrag aan belasting moet betalen, kan de in rekening te brengen heffingsrente beperken door de Belastingdienst te verzoeken een (nadere) voorlopige aanslag vast te stellen voor het bedrag dat hij verschuldigd zal worden. De Belastingdienst zal steeds zo snel mogelijk, maar in elk geval binnen drie maanden na binnenkomst van een duidelijk en volledig verzoek om de vaststelling van een (nadere) voorlopige aanslag, deze (nadere) voorlopige aanslag vaststellen. Indien de Belastingdienst vervolgens niet binnen drie maanden een (nadere) voorlopige aanslag vaststelt, zal de heffingsrente berekend over de periode van de aan de Belastingdienst te wijten vertraging op verzoek van de belastingplichtige worden verminderd.³

Beperking van de in rekening te brengen heffingsrente, buiten de hiervoor genoemde toezegging, kan alleen aan de orde komen als de inspecteur zo weinig voortvarend te werk is gegaan dat hij, door het aan belanghebbende in rekening brengen van heffingsrente, enig beginsel van behoorlijk bestuur schendt.

2.3.2 Verzoek om vaststellen (nadere) voorlopige aanslag

Een verzoek is volledig als de Belastingdienst over voldoende gegevens beschikt om zonder eigen onderzoek een (nadere) voorlopige aanslag vast te stellen. Een verzoek is duidelijk als de belastingplichtige de Belastingdienst expliciet wijst op het feit dat hij een (nadere) voorlopige aanslag wil ontvangen. Hiervoor is onder meer noodzakelijk dat het verzoek buiten massale werkstromen van de Belastingdienst valt, bijvoorbeeld buiten de werkstroom van de afhandeling van aangiften.

Als een dergelijk verzoek wordt aangemerkt:

- het indienen van een aangifte;
- het indienen van een verplichte schatting door ondernemers;

² parlementaire behandeling van wetsvoorstel 25 051 "Aanpassing loon- en inkomstenbelasting c.a. 1997"; TK 1996-1997, 25 051, nr. 3 MvT blz. 11.

³ parlementaire behandeling van wetsvoorstel 25 051 "Aanpassing loon- en inkomstenbelasting c.a. 1997"; TK 1996-1997, 25 051, nr. 3 Nota n.a.v. het verslag blz. 6.

- een vrijwillig opgegeven schatting in een verzoek om uitstel voor de indiening van een aangifte.

Ook een verzoek om vermindering van in rekening gebrachte heffingsrente moet een expliciet verzoek zijn, dat buiten massale werkstromen van de Belastingdienst valt. Een bezwaarschrift tegen de heffingsrente, waarbij een beroep wordt gedaan op de hiervoor in paragraaf 2.3.1. vermelde toezegging is aan te merken als een dergelijk verzoek.

3 Heffingsrente bij aangiftebelastingen

3.1 Naheffing wegens onterechte teruggaaf

De inspecteur kan⁴ heffingsrente in rekening brengen bij de naheffing vanwege een onterechte teruggaaf op verzoek. Een redelijke wetstoepassing brengt in dat geval met zich mee, dat het tijdvak waarover de heffingsrente wordt berekend, aanvangt op de dag na het eind van het kalenderjaar waarin de te hoge teruggaaf heeft plaatsgevonden. Pas in dat jaar heeft belastingplichtige ten onrechte een bedrag ter beschikking.

3.2 Vrijwillige verbetering van aangifte of betaling binnen drie maanden

Ter versoepeling van de uitvoeringspraktijk wordt geen heffingsrente in rekening gebracht aan de belastingplichtige of inhoudingsplichtige die van de Belastingdienst nog geen uitnodiging tot het doen van aangifte heeft ontvangen en die binnen drie maanden na afloop van het kalenderjaar waarin hij belastingplichtig of inhoudingsplichtig is geworden, de inspecteur verzoekt hem een naheffingsaanslag op te leggen. Dit kan bijvoorbeeld gelden voor een startende ondernemer of een onderneming die een andere rechtsvorm heeft gekregen. Hiermee wordt aangesloten bij de regeling van artikel 30f, tweede lid, letter a, van de AWR, op grond waarvan heffingsrente niet in rekening wordt gebracht indien de naheffingsaanslag het gevolg is van een vrijwillige verbetering van de aangifte die wordt gedaan binnen drie maanden na het einde van het kalenderjaar of het boekjaar waarop de nageheven belasting betrekking heeft.

3.3 Heffingsrente en afdrachtverminderingen tot en met 2005

Op grond van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen (hierna: de WVA) kan de inhoudingsplichtige de over een tijdvak af te dragen loonbelasting/premie volksverzekeringen verminderen met verschillende soorten afdrachtverminderingen. In sommige situaties werkt de wettelijke heffingsrenteregeling zoals die tot en met 2005 gold onevenwichtig uit.

Uit de formulering van artikel 3 van de WVA, namelijk uit het woord “kan”, blijkt dat de inhoudingsplichtige de keus heeft om de afdrachtvermindering op zijn reguliere aangiften te claimen; de inhoudingsplichtige is daartoe niet verplicht. Dit betekent dat als de inhoudingsplichtige op zijn reguliere aangiften minder afdrachtvermindering claimt dan waar hij recht op heeft, de inhoudingsplichtige niet te veel heeft aangegeven.

Dientengevolge zou op grond van letterlijke wetstoepassing geen heffingsrente kunnen worden vergoed wanneer:

- uit de S&O afrekeningsaangifte een teruggaaf resulteert;
- bij andere afdrachtverminderingen de Belastingdienst ambtshalve een teruggaaf verleent omdat de inhoudingsplichtige gedurende het jaar geen of te weinig afdrachtverminderingen heeft geclaimd.

Ik ben van mening dat onder de tekst “belasting welke is aangegeven” van artikel 30f, tweede lid, onderdeel b, voor die situaties moet worden verstaan: de ingehouden loonbelasting/premie volksverzekeringen vermeerderd met de eindheffing en verminderd met de afdrachtverminderingen. Op grond van artikel 63 AWR keur ik daarom voor zoveel nodig goed dat in de vorengenoemde situaties over de belastingjaren tot en met 2005 heffingsrente wordt vergoed.

⁴ zie bijvoorbeeld Hoge Raad 15 december 1999, nr. 33369, BNB 2000/168

3.4 Ambtshalve verlenen van teruggaven

Heffingsrente wordt niet vergoed over teruggaven die worden verleend op grond van een in de wet voorgeschreven aangifte, aanvraag of verzoek. De situatie kan zich voordoen dat belastingplichtige verzoekt een eerdere teruggaaf, of betaling op aangifte te corrigeren. Wordt aan dit verzoek tegemoetgekomen, dan bestaat bij letterlijke wetstoepassing geen ruimte voor vergoeding van heffingsrente. Dit acht ik ongewenst omdat de fiscus geen liquiditeitsnadeel heeft geleden.

Op grond van artikel 63 AWR keur ik daarom goed dat heffingsrente wordt vergoed over de periode zoals bedoeld in artikel 30f, derde lid, onderdelen b en c van de AWR (vanaf het tijdvak dat aanvangt drie maanden na afloop van het kalenderjaar waarop de teruggaaf betrekking heeft).

Een teruggaaf als gevolg van een negatieve (reguliere) aangifte, een in de wet- of regelgeving genoemde aanvraag of verzoek of een afzonderlijke aangifte is geen herstel van een onjuistheid; vergoeding van heffingsrente is in die gevallen dan ook niet aan de orde.

Als de belastingplichtige niet binnen de (wettelijke) termijn een negatieve aangifte of een afzonderlijke aangifte indient maar op een later moment een teruggaaf verzoekt, is sprake van een verzoek om ambtshalve teruggaaf.

Indien heffingsrente wordt vergoed over de periode waarover op grond van artikel 32r van de Wet op de omzetbelasting 1968 rente moet worden vergoed, wordt de heffingsrente geacht op grond van artikel 32r van de Wet op de omzetbelasting 1968 te worden vergoed.

3.5 In rekening brengen van heffingsrente bij kleineondernemersregeling en forfaitaire berekeningsmethoden

De kleineondernemersregeling kan door middel van voorlopige verminderingen worden toegepast. Na afloop van het jaar vindt er verrekening plaats van de voorlopige verminderingen (artikel 24 van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting). Als deze verrekening leidt tot een hoger bedrag dan over het jaar aan belasting is betaald, dan moet het verschil worden voldaan op de aangifte over het eerste belastingtijdvak van het volgende jaar.

Bij de forfaitaire berekeningsmethoden (artikel 16 van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting) vindt na afloop van het boekjaar een herrekening van de verschuldigde belasting plaats. Als deze herrekening leidt tot een hoger bedrag dan over het boekjaar aan belasting is afgedragen, dan moet het verschil worden voldaan op de aangifte over het eerste belastingtijdvak van het volgende boekjaar.

In deze situaties is sprake van een in de Wet op de omzetbelasting 1968 voorziene correctie. Om een versoepeling van de uitvoeringspraktijk mogelijk te maken, keur ik op grond van artikel 63 AWR goed dat deze correcties niet tot berekening van heffingsrente leiden als zij plaatsvinden bij de aangifte over enig tijdvak van de in de voorgaande alinea's genoemde volgende jaren.

4 Slotbepalingen

4.1. Het besluit van 7 maart 2008, CPP2007/3267M, Stcrt. nr. 55, wordt hierbij ingetrokken.

4.2. Dit besluit kan worden aangehaald als: Besluit heffingsrente.

4.3. Dit besluit treedt in werking op 1 januari 2011.

4.4. Dit besluit zal in de Staatscourant worden geplaatst.

Den Haag, 14 december 2010.

de staatssecretaris van Financiën,
mr. drs. F.H.H. Weekers