

Centrum voor Proces- en Productontwikkeling

de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal
Postbus 20018
2500 EA Den Haag

Datum

26-01-2007

Uw brief (Kenmerk)

Ons kenmerk

BCPP 2006-02914

Onderwerp

Heffingsrente

Geachte voorzitter,

Tijdens het algemene overleg van de commissie Financiën dat op 6 december 2006 heeft plaats gevonden over de positie van grensarbeiders is de kwestie van de heffingsrente aan de orde geweest. Het gaat om heffingsrente die aan Nederlandse grensarbeiders in rekening is gebracht naar aanleiding van de toepassing van de compensatieregelingen van artikel 27 van het op 1 januari 2003 in werking getreden Nederlands-Belgische belastingverdrag 2001 (hierna: het belastingverdrag 2001). In het overleg heb ik toegezegd de achtergrond van deze kwestie schriftelijk uiteen te zetten.

Voor alle volledigheid verwijs ik nog naar de brieven van 21 maart 2006, nr. BCPP 2006/360 (Kamerstukken II 2005/06, 26 834, nr. 9), en van 27 oktober 2006, nr. BCPP 2006/2044 (Kamerstukken II 2006/07, 26 834, nr. 11). Daarin komt het vraagstuk ook aan de orde.

De compensatieregelingen van artikel 27 van het belastingverdrag 2001 strekken ertoe compensatie te bieden voor het inkomensnadeel dat Nederlandse grensarbeiders lijden als gevolg van het met ingang van 1 januari 2003 vervallen zijn van de grensarbeidersregeling van artikel 15, paragraaf 3, subparagraaf 1, van het Nederlands-Belgische belastingverdrag 1970.

In de meest eenvoudige vorm bedraagt deze compensatie het verschil tussen de inkomstenbelasting die verschuldigd zou zijn als de grensarbeidersregeling wel voortgezet zou zijn en het hogere bedrag van de personenbelasting (de Belgische inkomstenbelasting). Op verzoek wordt deze compensatie verleend bij voorlopige teruggaaf (artikel 9.3, eerste lid, onderdeel k, van de Wet inkomstenbelasting 2001). De definitieve vaststelling ervan vindt plaats bij het opleggen van de aanslag inkomstenbelasting.

Hoewel voor de compensatieregelingen het bedrag van de personenbelasting bepalend is, is de voorlopige teruggaaf over het jaar 2003 verleend op basis van de in te houden bedrijfsvoorheffing (de Belgische loonbelasting) over dat jaar. Daarmee werd voorkomen dat de grensarbeiders direct met een (forse) inkomensachteruitgang zouden worden geconfronteerd omdat het Belgische werkgevers niet was toegestaan om bij de inhouding van bedrijfsvoorheffing over het jaar 2003 rekening te houden met persoonlijke aftrekposten, tegemoetkomingen en verminderingen. De reden daarvan is terug te voeren op de omstandigheid dat artikel 26, paragraaf 2, van het belastingverdrag 2001 voorziet in het verlenen van deze aftrekposten c.a. op pro rata basis (dat wil zeggen naar de mate waarin het Belgische loon deel uitmaakt van het naar Belgische maatstaven bepaalde wereldinkomen). Het team grensarbeid van de Belastingdienst Zuidwest heeft het bedrag berekend van de bij voorlopige teruggaaf te verlenen compensatie over het jaar 2003, inclusief het bedrag van de in te houden bedrijfsvoorheffing. De grensarbeiders zijn in een afzonderlijke brief uitvoerig over die berekening geïnformeerd. Tevens zijn zij erop geattendeerd om contact op te nemen met het team grensarbeid indien het berekende bedrag van de bedrijfsvoorheffing te zeer mocht afwijken van het bedrag dat volgens de eerste salarisspecificatie is ingehouden. Deze brief heeft nauwelijks reacties opgeleverd. Dit is enigszins merkwaardig omdat gebleken is dat relatief veel Belgische werkgevers van de grensarbeiders bij de inhouding van bedrijfsvoorheffing over het jaar 2003, ondanks dat het niet was toegestaan, toch rekening hebben gehouden met persoonlijke aftrekposten c.a. (niet op pro rata basis maar voor het geheel).

Ook bij het verlenen van de voorlopige teruggaaf over het jaar 2004 is uitgegaan van het bedrag aan in te houden bedrijfsvoorheffing. Er zijn echter wel twee belangrijke verschillen ten opzichte van het jaar 2003. In de eerste plaats is het Belgische werkgevers met ingang van 1 januari 2004 bij de inhouding van bedrijfsvoorheffing wel toegestaan om op pro rata basis rekening te houden met persoonlijke aftrekposten c.a. (het team grensarbeid was hiervan overigens aanvankelijk niet op de hoogte). Voorts moesten de grensarbeiders op het verzoek tot het verlenen van een voorlopige teruggaaf zelf een schatting maken van het bedrag aan in te houden bedrijfsvoorheffing.

Een en ander laat onverlet dat het team grensarbeid de grensarbeiders er weer bij afzonderlijke brief op heeft geattendeerd om contact op te nemen indien het bij de berekening van de compensatie in aanmerking genomen bedrag aan bedrijfsvoorheffing te zeer afwijkt van het bedrag dat volgens de eerste salarisspecificatie is ingehouden. Ook deze brief heeft nauwelijks reacties opgeleverd.

Ten slotte is voor de jaren 2005 en 2006 een automatische voorlopige teruggaaf verleend op basis van de uitkomst van de over het jaar 2004 verleende voorlopige teruggaaf.

De Belgische belastingadministratie is thans (nog) bezig met het vaststellen van de aanslagen personenbelasting over het jaar 2003. Als uit een aanslag personenbelasting een teruggave van te veel ingehouden bedrijfsvoorheffing is voortgevloeid, dan kan dat voor het jaar 2003 leiden tot een op aanslag te betalen bedrag aan inkomstenbelasting. Daarbij moet wel worden bedacht dat een teruggaaf van te veel ingehouden bedrijfsvoorheffing niet noodzakelijkerwijs leidt tot een (tot hetzelfde bedrag) op aanslag te betalen bedrag aan inkomstenbelasting. De grondslag voor dit bedrag is immers het verzamelinkomen. Wat hiervan ook zij, indien over het jaar 2003 op aanslag een bedrag aan inkomstenbelasting betaald moet worden, dan wordt over dat bedrag volgens hoofdstuk VA van de AWR heffingsrente in rekening gebracht over een heffingstijdvak dat loopt van 1 januari 2004 tot de datum van de aanslag (in ongeveer 65% van de gevallen waarin een aanslag inkomstenbelasting is opgelegd is naar een gemiddeld bedrag van € 300 heffingsrente in rekening gebracht). Omgekeerd, kan een over het jaar 2003 op aanslag te betalen bedrag aan personenbelasting voor dat jaar leiden tot een teruggave van inkomstenbelasting. Over het bedrag van die teruggave wordt dan vervolgens heffingsrente vergoed (in ongeveer 30% van de gevallen waarin een aanslag inkomstenbelasting is opgelegd, is naar een gemiddeld bedrag van € 200 heffingsrente vergoed). Hetzelfde zal gelden bij de vaststelling van de aanslagen personenbelasting over de jaren 2004 en verder, met dien verstande dat voor de heffingsrente vanaf het jaar 2006 het heffingstijdvak aanvangt op de dag na het midden van het tijdvak waarover de belasting wordt geheven.

Heffingsrente beoogt compensatie te bieden voor renteverlies dat de schatkist dan wel belanghebbende (in situaties waarin, voor zover van belang, op aanslag inkomstenbelasting moet worden betaald onderscheidenlijk recht op teruggaaf van inkomstenbelasting bestaat) lijdt. Daarbij is de oorzaak van het renteverlies in beginsel niet van belang (zie hierna). Om die reden bestaat er dan ook geen aanleiding om met toepassing van de hardheidsclausule een van hoofdstuk VA van de AWR afwijkende regeling te treffen.

Ik verwijs u in dit verband tevens naar de relatief vele verslagen van de Commissie voor de Verzoekschriften uit de Tweede Kamer der Staten-Generaal waarin deze beleidslijn wordt onderschreven. In dit kader heeft de heer Meesters in zijn aan u gerichte brief van 1 december 2005, referentie NBC000441.005, geparafraseerd weergegeven, opgemerkt dat de systematiek van de compensatieregelingen (in ieder geval voor het jaar 2003) niet of nauwelijks renteverlies kan veroorzaken omdat een op aanslag te betalen bedrag aan inkomstenbelasting feitelijk moet worden weggestreept tegen een teruggaaf van ingehouden bedrijfsvoorheffing. Dit veronderstelt dat de Belgische en Nederlandse belastingheffing als het ware vereenzelvigd zouden kunnen worden. Deze veronderstelling is echter niet valide. Zowel de Belgische als de Nederlandse belastingheffing moet op zichzelf worden gezien. Vanuit Nederlandse optiek is in voorkomend geval dan ook sprake van een tot een te hoog (dan wel te laag) bedrag verleende voorlopige teruggaaf die met een aanslag inkomstenbelasting wordt gecorrigeerd en waarbij het renteverlies wordt gecompenseerd door middel van het in rekening brengen (dan wel uitbetalen) van heffingsrente.

In afwijking van het vorenstaande is er wel reden om de vaste lijn om heffingsrente in rekening te brengen te doorbreken indien het de Belastingdienst is aan te rekenen dat een renteverlies voor de schatkist is ontstaan of indien de algemene beginselen van behoorlijk bestuur daartoe nopen. Beide situaties doen zich naar mijn oordeel niet voor. Zoals hiervóór is opgemerkt is bij het verlenen van compensatie via een voorlopige teruggaaf over het jaar 2003 bewust uitgegaan van de in te houden bedrijfsvoorheffing in plaats van de uiteindelijk verschuldigde personenbelasting, een en ander om voor grensarbeiders een directe (forse) inkomensachteruitgang te voorkomen (vanaf het jaar 2004 is dit anders; zie hiervóór). Deze handelwijze sluit overigens ook geheel aan bij de opvattingen van de Commissie grensarbeiders. Deze had tot taak te adviseren over de wijze waarop de in het Nederlands-Belgische belastingverdrag 2001 opgenomen maatregelen, zo adequaat mogelijk kunnen worden geïmplementeerd (zie het rapport van de Commissie grensarbeiders van 21 mei 2001). Met deze maatregelen wordt voorkomen dat grensarbeiders bij de overgang van een woon- naar een werkstaatheffing over hun arbeidsinkomen een inkomensachteruitgang zouden ondervinden. Feitelijk heeft Nederland met deze handelwijze bij wijze van tegemoetkoming een toekomstige teruggave voorgefinancierd van over het jaar 2003 te veel ingehouden bedrijfsvoorheffing.

In schriftelijke stukken (zoals het rapport van de Commissie grensarbeiders, parlementaire stukken betreffende de goedkeuringswet van het Nederlands-Belgische belastingverdrag 2001, brochures en toelichtingen) noch tijdens mondelinge voorlichtingsessies over de compensatieregelingen is (impliciet) de indruk gewekt dat bij de 'aflossing' daarvan via de aanslag inkomstenbelasting over het jaar 2003 het berekenen van heffingsrente achterwege zou kunnen blijven. In dit kader is veelvuldig de zinsnede 'het voorkomen van nadelen' gebruikt. Er is geen aanleiding gegeven voor de veronderstelling dat deze zinsnede naast de directe betekenis van het voorkomen van inkomensnadelen als gevolg van het vervallen van de grensarbeidersregeling met ingang van 1 januari 2003 tevens een afgeleide betekenis als het voorkomen van nadelen in de vorm van het betalen van heffingsrente zou hebben.

Overigens merk ik hierbij nog op dat de grensarbeiders er bij de voorlopige teruggaaf over de jaren 2003 en 2004 extra op zijn geattendeerd om contact op te nemen met het team grensarbeid indien de bij de compensatie in aanmerking genomen bedrijfsvoorheffing te zeer mocht afwijken van het bedrag dat volgens de eerste salarisspecificatie is ingehouden. Hoewel dit in relatief veel situaties het geval is geweest, heeft het team grensarbeid nauwelijks reacties ontvangen.

Ten slotte is nog van belang de duur van de afhandeling van de aangifte inkomstenbelasting over het jaar 2003. Deze duur bepaalt immers ook het bedrag van de heffingsrente. Daarover kan ik het volgende opmerken. Voor de vaststelling van het definitieve bedrag van de compensatie volgens artikel 27 van het belastingverdrag 2001 is, zoals hiervóór is opgemerkt, de Belgische aanslag personenbelasting van belang. Met de bevoegde autoriteiten van België is overeengekomen dat de Belgische belastingadministratie deze aanslagen in het kader van de automatische uitwisseling van inlichtingen aan de Nederlandse Belastingdienst doet toekomen (zie artikel 1 van de Regeling van 4 februari 2004, nr. DGB 2004/1431, tussen de bevoegde autoriteiten van Nederland en België inzake de uitwisseling van inlichtingen, *Stcrt.* 2004, 132). Omdat het een gegeven is dat de Belgische aanslagregeling in tijd aanzienlijk achterloopt bij de Nederlandse aanslagregeling is in de Commissie grensarbeiders besproken op welke wijze de afhandeling van de compensatieregeling het beste zou kunnen verlopen. Daarbij heeft de Commissie grensarbeiders bepleit de aangifte inkomstenbelasting niet aan te houden totdat de Belgische aanslag personenbelasting is ontvangen, maar de aangifte conform de vigerende administratieve praktijk van de Belastingdienst af te handelen op basis van de in het desbetreffende jaar daadwerkelijk betaalde bedrag aan Belgische belasting. Een eventuele correctie van dat bedrag zou in aanmerking worden genomen in het jaar waarin die correctie in België tot een teruggave of een bijbetaling heeft geleid.

Deze praktische handelwijze is echter door diverse fiscale vertegenwoordigers van grensarbeiders ter discussie gesteld. Naar hun oordeel zou een teruggave van Belgische belasting rechtens niet kunnen leiden tot een verlaging van het compensatiebedrag (tegen een verhoging van het compensatiebedrag bij een bijbetaling van Belgische belasting wordt niet geageerd). Om geschillen daarover te voorkomen is vervolgens – na consultatie van de Stichting Grensarbeid – besloten om de aangifte inkomstenbelasting aan te houden tot het moment waarop de Belgische aanslag personenbelasting is ontvangen. Zoals in de brief van 21 maart 2006, nr. BCPP 2006/360 (*Kamerstukken II* 2005/06, 26 834, nr. 9) is opgemerkt, laat dit onverlet dat een grensarbeider om een aanslag inkomstenbelasting kan verzoeken wanneer hij de aanslag personenbelasting heeft ontvangen. Wel moet hij een kopie van laatstbedoelde aanslag overleggen.

Gelet op het vorenstaande bestaat er naar mijn oordeel geen reden om bij wijze van algemene regel af te zien van de heffingsrente die aan de betrokken grensarbeiders voor de jaren 2003 en 2004 in rekening is of wordt gebracht. Dit laat onverlet dat daartoe in concrete situaties wel aanleiding kan bestaan op grond van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur dan wel op grond van de omstandigheid dat het aan de Belastingdienst is te wijten dat de schatkist een renteverlies lijdt. In overleg met de Stichting Grensarbeid zal op korte termijn een inventarisatie worden gemaakt van die situaties.

Hoogachtend,

De minister van Financiën,

G. Zalm