

## Algemene wet inzake rijksbelastingen. Besluit heffingsrente

7 maart 2008/Nr. CPP2007/3267M  
Belastingdienst/Centrum voor proces-  
en productontwikkeling, Aspectgebied  
formeel recht

De Staatssecretaris van Financiën heeft  
het volgende besloten.

### 1. Inleiding

In dit besluit heb ik mijn beleid over  
heffingsrente neergelegd.

### 2. Heffingsrente bij aanslagbelastingen

#### 2.1. Wijzigen boekjaar

In artikel 30f, derde lid, onderdeel a,  
van de Algemene wet inzake rijksbelas-  
tingen (hierna: AWR) wordt de periode  
waarover de heffingsrente wordt bere-  
kend met betrekking tot de vennoot-  
schapsbelasting 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 belas-  
tingplichtige heffingsrente verschuldigd  
kan worden over een periode gedurende  
welke de fiscus geen rentenadeel heeft  
geleden. Ik keur vooruitlopend op nade-  
re 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 vennootschapsbelas-  
ting 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 ( $9/12 \times € 1.500.000$ ) opge-  
legd over het nieuwe boekjaar lopende  
van 1 januari 2005 tot en met 30 septem-  
ber 2005.

De vernietiging van de eerder opgeleg-  
de 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 bereke-  
nen van heffingsrente over de periode  
15 mei 2005 tot en met 30 november  
2005 en het niet vergoeden van heffings-  
rente over deze periode. Op verzoek van  
de belastingplichtige kan de heffingsren-  
te die in rekening wordt gebracht bij de  
nieuwe voorlopige aanslag worden ver-  
minderd 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  
aanslag wordt gemaximeerd op het  
bedrag dat op de oorspronkelijke aan-  
slag werd betaald.

#### Voorbeeld 2.

Aan een belastingplichtige is over het  
kalenderjaar 2005 vóór 1 juli 2005 een  
voorlopige aanslag vennootschapsbelas-  
ting 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 aan-  
slag 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 opgeleg-  
de 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 heffings-  
rente over de periode van 15 mei 2005  
tot en met 31 maart 2006 over een  
bedrag van € 1.125.000. Het heffingsren-  
tenadeel 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 invorderingsren-  
te over € 1.500.000. Op verzoek van de  
belastingplichtige kan de heffingsrente

die in rekening wordt gebracht bij de  
nieuwe voorlopige aanslag worden ver-  
minderd 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 aan-  
slag, met dien verstande dat het bij de  
berekening in aanmerking te nemen  
bedrag van de nieuwe voorlopige aan-  
slag wordt gemaximeerd op het bedrag  
dat op de verminderde aanslag is betaald.

#### 2.2. Te hoge of ten onrechte verliesver- rekening

##### Navordering

Over een teruggaaf als gevolg van de  
verrekening van een verlies van een vol-  
gend 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  
2006 aangifte vennootschapsbelasting  
voor het jaar 2005 van een negatieve  
belastbare winst (verlies). De aanslag  
wordt met dagtekening 31 oktober 2006  
vastgesteld conform de aangifte. Met  
dezelfde dagtekening wordt de verlies-  
verrekeningsbeschikking vastgesteld.  
Het verlies wordt verrekend met de posi-  
tieve belastbare winst uit 2004. Over de  
teruggaaf die voortvloeit uit de verlies-  
verrekening wordt geen heffingsrente  
vergoed. Na een boekenonderzoek in  
2007 blijkt dat de belastbare winst over  
2005 niet negatief is. Er wordt over  
2005 een navorderingsaanslag opgelegd  
met dagtekening 31 december 2007.  
Over het bedrag van deze navorderings-  
aanslag wordt heffingsrente berekend  
over de periode 1 juli 2005 tot en met  
31 december 2007. Belastingplichtige  
heeft echter alleen over de periode  
31 oktober 2006 tot en met 31 december  
2007 het bedrag van de teruggaaf tot  
zijn beschikking gehad.

Ik keur vooruitlopend op nadere wet-  
geving 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 2006 aangifte vennootschapsbelasting voor het jaar 2005 van een negatieve belastbare winst (verlies). Met dagtekening 31 juli 2006 wordt een voorlopige verliesverrekeningsbeschikking vastgesteld. Het verlies wordt (voorlopig) verrekend met de positieve belastbare winst uit 2004. Over de negatieve voorlopige aanslag die voortvloeit uit de voorlopige verliesverrekening wordt geen heffingsrente vergoed. Bij de beoordeling van de aangifte in 2007 blijkt dat de belastbare winst over 2005 niet negatief is. De aanslag over 2005 wordt opgelegd naar een positief bedrag, waarbij de voorlopige verliesverrekeningsbeschikking wordt verrekend. De dagtekening van de aanslag is 31 oktober 2007. Over de verrekening van de voorlopige verliesverrekeningsbeschikking met de aanslag wordt heffingsrente berekend over de periode van 1 juli 2005 tot en met 31 oktober 2007. Belastingplichtige heeft echter alleen over de periode van 31 juli 2006 tot en met 31 oktober 2007 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.<sup>1</sup> 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 de 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 vermindert.<sup>2</sup>

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.

Niet als een dergelijk verzoek worden aangemerkt:

- het indienen van een aangifte;
- het beantwoorden van de (in het verleden gestelde) vraag op de aangifte of het inkomen volgend belastingjaar wijzigen ondergaat en het invullen van de inkomensgegevens op een modelformulier;
- een verzoek dat als bijlage bij een aangifte is ingediend.

Wel als een dergelijk verzoek worden aangemerkt:

- het indienen van een verplichte schatting door ondernemers;
- 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 kan<sup>3</sup> heffingsrente in rekening brengen bij de naheffing vanwege een onterechte teruggaaf op verzoek. Een redelijke wettoepassing 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.

**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.

### 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. Citeertitel

Dit besluit kan worden aangehaald als: Besluit heffingsrente.

### 5. Ingetrokken besluiten

De volgende besluiten zijn ingetrokken met ingang van de inwerkingtreding van dit besluit:

- Besluit van 6 april 1988, nr. 587-8689
- Besluit van 17 oktober 1988, nr. VB-88/868;
- Besluit van 1 mei 1989, nr. OB89/1186;
- Besluit van 28 december 1989, nr. AFZ89/6907;
- Besluit van 24 januari 1990, nr. PFC90/196;
- Besluit van 1 augustus 1991, nr. AFZ91/5219, laatstelijk gewijzigd bij beschikking van 16 oktober 1991, nr. AFZ91/7423;
- Besluit van 10 augustus 1994, nr. AFZ94/3734;
- Besluit van 17 februari 1995, nr. DGM/DOZ 225DGM5, laatstelijk gewijzigd bij besluit van 6 december 2001, nr. CPP2001/3435M
- Besluit van 13 oktober 1995, nr. 789DGM5
- Besluit van 15 november 1995, nr. AFZ95/4391m;
- Besluit van 26 oktober 1995, nr. AFZ95/3392;
- Besluit van 24 oktober 2001, nr. CPP2001/2110M

### 6. Overgangs- en slotbepalingen

Dit besluit treedt in werking met ingang van de tweede dag na de dagtekening van de Staatscourant waarin het wordt geplaatst en werkt terug tot en met de dagtekening van het besluit.

Dit besluit zal in de Staatscourant worden geplaatst.

*Den Haag, 7 maart 2008.*

*De Staatssecretaris van Financiën,  
namens deze:  
de directeur-generaal Belastingdienst,  
J. Thunnissen.*

<sup>1</sup> Parlementaire behandeling van wetsvoorstel 25 051 'Aanpassing loon- en inkomstenbelasting c.a. 1997'; TK 1996-1997, 25 051, nr. 3 MvT blz. 11.

<sup>2</sup> 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.

<sup>3</sup> Zie bijvoorbeeld Hoge Raad 15 december 1999, nr. 33369, BNB 2000/168.