

Over iedere belastingteruggaaf moet rente vergoed worden

Esther Huiskers

Over een (voorlopige) belastingteruggaaf na achterwaartse verliesverrekening vergoedt de Belastingdienst geen heffingsrente¹. Bij een eventuele latere terugbetaling ervan – na een correctie in de definitieve aanslag of bij een navorderingsaanslag – moet de belastingplichtige daarentegen wel heffingsrente betalen². Dat is tegenstrijdig. Die tegenstrijdigheid moet worden opgeheven door ook over de belastingteruggaaf na verliesverrekening rente te vergoeden.

DE ARGUMENTEN om geen rente te vergoeden stammen uit 1984³. In feite kwamen die erop neer dat het liquiditeitsnadeel voor de belastingplichtige door het ontbreken van een rentevergoeding gering was. Dat kwam doordat nieuwe maatregelen de verliesverrekeningsmogelijkheden hadden verruimd en de belastingplichtige sneller over een belastingteruggaaf kon beschikken. Allereerst was de termijn voor achterwaartse verliesverrekening in de inkomsten- en vennootschapsbelasting verruimd van twee naar drie jaren. En daarnaast was ook de verliesverrekeningsvolgorde in het voordeel van de belastingplichtige gewijzigd; gewone verliezen mochten voortaan bij samenloop met aanloopverliezen (die onbeperkt voorwaarts verrekenbaar waren) met voorrang worden verrekend. Ook kreeg de inspecteur de bevoegdheid om vooruitlopend op de definitieve aanslag alvast een voorlopige verliesverrekening vast te stellen. Bovendien zouden voor het vergoeden van rente verhoudingsgewijs uitgebreide wetteksten nodig zijn, terwijl het effect ervan door het drempeltijdvak van vijftien maanden in die jaren beperkt was. En dus wordt er al sinds 1984 geen rente vergoed op de belastingteruggaaf na achterwaartse verliesverrekening.

Veranderd

Inmiddels zijn de tijden veranderd. Vanaf het belastingjaar 2007 is de termijn voor achterwaartse verliesverrekening in de vennootschapsbelasting en het aanmerkelijk belang (box 2) in de inkomstenbelasting beperkt van drie jaren tot één jaar. Voor inkomsten uit sparen en beleggen (box 3) is verliesverrekening, sinds het in 2001 geïntroduceerde fictieve rendement, überhaupt niet meer mogelijk. De beperking van de achterwaartse verliesverrekening diende ter (gedeeltelijke) financiering van de tariefsverlaging(en) in de vennootschapsbelasting⁴. Dit gebeurde weer om de internationale concurrentiepositie van Nederland te verbeteren. De termijn voor achterwaartse verliesverrekening van drie jaren is wél behouden gebleven voor de inkomsten uit werk en woning (box 1). De reden hiervoor is dat een kleinere ondernemer met fluctuerende resultaten meer last heeft van de beperking van de achterwaartse verliesverrekening dan andere belastingplichtigen. Al met al is echter van de verruiming van de termijn voor achterwaartse verliesverrekening uit 1984 weinig over.

Verrekeningstermijn van 9 jaar

Aan de gunstige regeling over de verrekeningsvolgorde van gewone en aan-

loopverliezen kwam in 1995 al een einde. In dat jaar werden alle verliezen onbeperkt voorwaarts verrekenbaar⁵. Het zal u niet ontgaan zijn dat die onbeperkte voorwaartse verliesverrekeningsmogelijkheid inmiddels ook weer tot het verleden behoort. Vanaf het belastingjaar 2007 geldt zowel voor de inkomsten- als de vennootschapsbelasting een voorwaartse verliesverrekeningstermijn van negen jaren⁶. Daarmee heeft ook het argument uit 1984, dat de volgorde van verliesverrekening in het voordeel van belastingplichtige is gewijzigd, zijn waarde verloren.

Verwerkingssnelheid

Bij de introductie van de voorlopige verliesverrekeningsbeschikking⁷ is de belastingplichtige nog altijd gebaat. De regeling heeft echter tot het belastingjaar 2006 wel een vertragende werking gehad. Zo kon de belastingplichtige pas na zes maanden na indiening van de aangifte om een beschikking verzoeken en bovendien werd die niet altijd even vlot afgegeven. Pas vanaf het belastingjaar 2006 kan al bij de indiening van de (verlies)aangifte om een in het jargon als 'carry-back beschikking' bekend staande beschikking worden verzocht en zet de Belastingdienst zich naar verluidt in om die beschikking ook zo snel mogelijk af te geven. Aangenomen dat de terugwenteling van een verlies vandaag de dag (nog) sneller verloopt dan in 1984, moet wel worden bedacht dat bij het vaststellen van de (voorlopige) belastingteruggaaf slechts rekening wordt gehouden met 80% van het vermoedelijke verlies⁸. Hoewel door vroegtijdige indiening van een (verlies)aangifte en de vlotte afgifte van een (voorlopige) carry-backbeschikking tegemoet gekomen wordt aan het liquiditeitsnadeel van de belastingplichtige, blijft dat nadeel voor 20% van het vermoedelijke verlies bestaan. Gegeven het feit dat de inspecteur drie jaar mag doen over het opleggen van een

definitieve aanslag⁹, kan dat bij de verrekking van een niet al te gering verlies aardig oplopen. Zeker gelet op de huidige hoge heffingsrentestand¹⁰. Bovendien schuilt er nog een adder onder het gras als blijkt dat de verrekking onjuist is geweest en niet alleen de teruggaaf moet worden terugbetaald, maar daarover ook nog eens heffingsrente in rekening wordt gebracht.

Rentetermijn direct na afloop boekjaar

Ook het argument over het drempeltijdvak van vijftien maanden in 1984, waardoor het effect van een rentevergoeding bij verliesverrekening beperkt zou zijn, is inmiddels achterhaald. Vanaf het belastingjaar 1997 wordt geen drempeltijdvak meer gehanteerd en begint de

‘De argumenten om geen rente te vergoeden stammen nog uit 1984.’

rentetermijn meteen te lopen na afloop van het (boek)jaar. Vanaf het belastingjaar 2005 wordt voor de inkomsten- en vennootschapsbelasting zelfs al heffingsrente berekend vanaf de dag na het midden van het tijdvak waarover de belasting geheven wordt (meestal 1 juli van het betreffende jaar)¹¹. Voor de verschuldigdheid van heffingsrente is het dan ook van belang om het te verwachten jaarresultaat zo goed mogelijk te schatten (voor ondernemers meestal per 1 augustus van het betreffende jaar) en daarbij gelet op de huidige rentestand – mits liquiditeiten uiteraard aanwezig zijn – eerder aan de hoge kant te gaan zitten dan aan de lage.

Aangifte snel indienen

Al met al lijken de argumenten uit 1984, om geen heffingsrente te vergoeden over een teruggaaf na achterwaartse verliesverrekening, door de tijd te zijn ingehaald. Een belastingplichtige helpt zichzelf voor wat betreft zijn liquiditeitspositie nog het meest door

de aangifte over een verliesjaar zo snel mogelijk in te dienen en een voorlopige carry-backbeschikking te vragen. Hierin schuilt wel het gevaar dat als bij de definitieve afhandeling van de aangifte blijkt dat er geen of minder verlies is (of zo dit pas na het opleggen van de definitieve aanslag naar voren komt in een navorderingsaanslag) het ten onrechte verrekende verlies gecorrigeerd wordt en de belastingplichtige over die correctie heffingsrente moet betalen terwijl hij over de teruggaaf geen rente heeft ontvangen¹². Bovendien loopt hij het risico dat over een langere termijn heffingsrente moet worden betaald (vanaf het midden van het verliesjaar) dan dat hij de teruggaaf tot zijn beschikking heeft gehad (op zijn vroegst vanaf de verliesverrekeningsbeschikking).

Beleidswijziging

Om aan ongewenste effecten tegemoet te komen, heeft de staatssecretaris van Financiën onlangs zijn beleid¹³ gewijzigd ten aanzien van het in rekening brengen van heffingsrente bij herstel van een ten onrechte verrekend verlies. De wijziging heeft zowel betrekking op de situatie dat een voorlopig verrekend verlies wordt gecorrigeerd bij de definitieve aanslag als dat een bij de definitieve aanslag verrekend verlies wordt gecorrigeerd door oplegging van een navorderingsaanslag.

De staatssecretaris keurt goed – vooruitlopend op nadere wetgeving – dat de heffingsrente bij correctie/navordering van een verrekend verlies berekend wordt over het tijdvak dat begint op de dag na de dagtekening van de (voorlopige) verliesverrekeningsbeschikking en eindigt op de dag van de (navorderings)aanslag. Dit om te voorkomen dat de belastingplichtige heffingsrente moet betalen over een periode (vanaf het midden van het verliesjaar tot aan de verliesverrekeningsbeschikking) waarin de belastingplichtige de teruggaaf niet eens tot zijn beschikking had.

Rentevergoeding over elke teruggaaf

Het gewijzigde heffingsrentebeleid haalt de scherpste kant eraf maar laat de tegenstrijdigheid in stand; over de (voor-

lopige) teruggaaf na verliesverrekening wordt nog steeds geen heffingsrente vergoed, terwijl er bij een latere correctie – zij het dan vanaf de verrekingsbeschikking – wél heffingsrente moet worden betaald. De argumenten uit 1984 om geen heffingsrente te vergoeden zijn door de tijd ingehaald. Een voorlopige carry-back beschikking lijkt soelaas te bieden voor een snelle terugwenteling, maar houdt slechts rekening met 80% van het verlies en bovendien ligt het renterisico van een onjuiste verrekking bij de belastingplichtige. Heffingsrente is de vergoeding voor het ten onrechte ter beschikking hebben van belastinggeld. Wordt het niet eens tijd om over iedere belastingteruggaaf – en dus ook over die na verliesverrekening – rente te vergoeden? De belastingwetgever heeft aangekondigd binnenkort de AWR op de schop te zullen nemen. Een uitgelezen kans om hier wat aan te doen. Te beginnen met het schrappen van de leden 4 en 2 van respectievelijk artikel 30g en 30h AWR. Dan blijft er ook van het laatste argument uit 1984 dat er ‘verhoudingsgewijs uitgebreide wetteksten’ nodig zijn, weinig meer over. **An**



Esther Huiskers, verbonden aan Jaeger Advocaten-Belastingkundigen te Amsterdam.

- 1 Art. 30g, lid 4, AWR en ook art. 30h, lid 2, AWR.
- 2 Art. 30f, lid 1 AWR.
- 3 Ivm de Wet van 8 november 1984, Stb 1984, 534.
- 4 Wet werken aan winst, 30 572.
- 5 Wet van 23 december 1994, Stb 1994, 937.
- 6 Art. 3.150, lid 1, Wet IB 2001 en art. 20, lid 2, Wet Vpb.
- 7 Zie art.3.152, lid 5 Wet IB 2001 en art. 21 lid 3, Wet Vpb.
- 8 Art. 23 Uitv.reg. Wet IB 2001 en art. 3 Uitv. besch. Wet Vpb.
- 9 Art. 11, lid 3, AWR.
- 10 Van 5,15% voor het derde kwartaal van 2008.
- 11 Art. 30f, lid 3, onder a, AWR.
- 12 Art. 30h, lid 1 juncto 30f, lid 1, AWR.
- 13 Besluit van 7 maart 2008, nr. CPP2007/3267M, stcrt. Nr. 55.