

Vergaderjaar 1985–1986

**19557**

## **Berekening van rente inzake belastingen en premies volksverzekeringen**

**Nr. 3**

### **MEMORIE VAN TOELICHTING**

#### INHOUDSOPGAVE

	Blz.
1. Inleiding	2
2. Heffingsrente	4
3. Invorderingsrente	7
4. Renteberekening bij vermindering van de aanslag	8
5. Budgettaire en personele gevolgen; werkdruk rechterlijke macht; deregulering	10
6. Toelichting op de artikelen	11
<b>Bijlagen</b>	
I. Voorbeelden	26
II. Vergelijkend overzicht in hoofdlijnen van wetsontwerpen inzake het berekenen van rente	32
III. Overzicht ex artikel 15 Comptabiliteitswet	33

## 1. Inleiding

Het ontwerp van wet bevat het voorstel voor een renteregeling inzake belastingen en ten dele inzake premies volksverzekeringen. Het voorstel houdt in dat in een aantal gevallen aan belastingplichtigen (daaronder begrepen premieplichtigen) rente wordt vergoed en in een aantal gevallen aan belastingplichtigen rente in rekening wordt gebracht. Reeds eerder is ten aanzien van dit onderwerp een wetsontwerp ingediend. Dit in 1970 ingediende ontwerp is in 1971 weer ingetrokken. Wij komen daar later in deze inleiding op terug.

In de navolgende gevallen wordt aan belastingplichtigen rente vergoed.

Dit geschiedt in de eerste plaats ingeval een aanslag met een terug te geven bedrag in de inkomstenbelasting, de vennootschapsbelasting of de premies volksverzekeringen later dan vijftien maanden na afloop van het belastingjaar wordt opgelegd. Hierdoor wordt het na dat tijdvak optredende rentenadeel voor belastingplichtigen en het daaraan inherente rentevoordeel voor de Staat weggenomen.

Voorts wordt aan contribuabelen rente vergoed indien een aanslag die is betaald, tot een te hoog bedrag blijkt te zijn opgelegd; dus wanneer betaalde belasting wordt teruggegeven. Dit onderdeel van het voorstel geldt in beginsel met betrekking tot alle belastingen en heffingen.

Met voornoemd voorstel wordt gevolg gegeven aan een reeds lang gekoesterde wens belastingplichtigen rente te vergoeden indien zij lange tijd op teruggaven van belasting moeten wachten. Hoezeer het streven van de belastingdienst erop is gericht een teruggaaf zo snel mogelijk te realiseren – ook het onlangs in de Algemene wet inzake rijksbelastingen opgenomen instituut van de negatieve voorlopige aanslag strekt daartoe (Stb. 1984, 531) –, niettemin is het niet te vermijden dat soms lang op een teruggaaf moet worden gewacht. Met het oog op deze late teruggaven van belasting achten wij een regeling voor vergoeding van rente gewenst. Voorts achten wij het redelijk ook tot rentevergoeding over te gaan wanneer betaalde belasting aan belastingplichtigen wordt teruggegeven.

Als tegenhanger van het vergoeden van rente houdt het voorstel mede in om in bepaalde gevallen aan belastingplichtigen rente in rekening te brengen.

Uitgangspunt is dat in de gevallen waarin de aanslag in de inkomstenbelasting, de vennootschapsbelasting of de premies volksverzekeringen met een daarop te betalen bedrag conform de door belastingplichtige gedane aangifte wordt opgelegd, hem geen rente in rekening wordt gebracht. Wel wordt rente in rekening gebracht indien blijkt dat de aangifte aanleiding geeft tot correcties door de inspecteur. De in rekening te brengen rente heeft dan uiteraard alleen betrekking op dat gedeelte van het te betalen bedrag dat voortvloeit uit deze correcties. Evenals bij de te vergoeden rente geldt deze regeling alleen indien de aanslag later dan vijftien maanden na het belastingjaar wordt opgelegd. Hiermee wordt in die situatie voor belastingplichtigen het na dat tijdvak optredende rentevoordeel en voor de Staat het renteaandeel weggenomen.

Voorts wordt contribuabelen rente in rekening gebracht indien de verschuldigde belasting te laat wordt betaald. Daarmee wordt het regime waarin bij het niet tijdig betalen van in beginsel alle belastingen en heffingen rente is verschuldigd, gewijzigd. Thans is alleen rente verschuldigd in de gevallen waarin aan de ontvanger uitstel van betaling is gevraagd en zulks vervolgens door hem is verleend. Verzoekt de contribuabele niet om uitstel of wordt een verzoek om uitstel van betaling afgewezen, dan kan bij overschrijding van de betalingstermijn geen rente in rekening worden gebracht. Dit achten wij onjuist. Het voorstel voorziet erin dat in de gevallen waarin de enige of laatste betalingstermijn wordt overschreden rente in rekening wordt gebracht behoudens in die gevallen waarin het gaat om een gering bedrag. Door een bedrag van minder dan f 50 aan invorderingsrente niet in rekening te brengen wordt de belastingschuldige niet onnodig lastig gevallen in zaken van geringe betekenis. Hiermee

wordt beoogd een evenwichtige situatie tot stand te brengen voor die gevallen waarin de betaling van belastingaanslagen niet binnen de enige of laatste betalingstermijn plaatsvindt. Op deze wijze wordt een einde gemaakt aan de weinig bevredigende situatie dat in die gevallen een correct handelende contribuabele die uitstel van betaling verzoekt rente wordt verschuldigd, terwijl een in dat opzicht niet correct handelende belastingschuldige – degene die uitstel van betaling neemt – niet wordt geconfronteerd met in rekening te brengen rente.

Opgemerkt zij dat zowel de te vergoeden rente als de in rekening te brengen rente ook als zodanig bij de heffing van de inkomsten- en de vennootschapsbelasting in aanmerking wordt genomen. De door de belastingplichtige (-schuldige) betaalde en ontvangen rente is met inachtneming van het wettelijke regime fiscaal aftrekbaar, onderscheidenlijk belast. Dit houdt tevens in dat de rente als niet-belastingmiddel zal worden verantwoord, zoals dit thans het geval is met de betaalde uitstelrente.

De rentebedragen worden in het algemeen kenbaar gemaakt door vermelding daarvan op het aanslagbiljet, het afschrift van de beschikking waarbij een aanslag wordt verminderd en, bij overschrijding van de enige of laatste betalingstermijn, op de acceptgirokaart die na een betaling wordt toegezonden.

De te vergoeden en de in rekening te brengen rente worden al naar gelang de situatie die het betreft berekend door de inspecteur dan wel de ontvanger. Enerzijds betreft het rente die wordt vergoed dan wel in rekening wordt gebracht in verband met het late tijdstip van het opleggen van de aanslag in de inkomstenbelasting, de vennootschapsbelasting, of de premies volksverzekeringen. Anderzijds gaat het om rente die in rekening wordt gebracht in verband met de te late betaling van een opgelegde aanslag alsmede te vergoeden rente in verband met een betaalde aanslag die later wordt verminderd. Bij het aanbrengen van dit onderscheid hebben wij ons in de eerste plaats laten leiden door de wens de regeling zowel voor de belastingplichtigen als voor de belastingdienst zo eenvoudig mogelijk te doen zijn. In verband daarmee hebben wij ons niet strikt menen te moeten baseren op het bestaande onderscheid tussen heffing en invordering c.q. op de bestaande taakverdeling tussen inspecteur en ontvanger.

In de gevallen waarin door de inspecteur rente wordt vergoed of in rekening wordt gebracht gaat het steeds om het opleggen van de aanslag, dat wil zeggen het vaststellen van de formele belastingschuld, meer in algemene zin het heffen van belasting genoemd. In het ontwerp van wet kan in deze gevallen worden gesproken van te vergoeden dan wel in rekening te brengen heffingsrente. In het wetsvoorstel is heffingsrente derhalve de verzamelterm voor de rente die de inspecteur vaststelt; heffingsrente valt uiteen in te vergoeden rente en in rekening te brengen rente.

In de gevallen van te late betaling van een opgelegde aanslag is sprake van rente met betrekking tot de werkzaamheden in de sfeer van de invordering, dus van de ontvanger. Ook indien terugbetaling aan de belastingschuldige moet plaatsvinden wegens vermindering door de inspecteur van een reeds betaalde aanslag, hebben wij gekozen voor rentevergoeding door de ontvanger. Gelet op de normale taakverdeling tussen de inspecteur en de ontvanger, zou het meer voor de hand hebben gelegen de regeling inzake deze rentevergoeding in de sfeer van de heffingsrente te treffen. Het vergoeden van heffingsrente geldt evenwel slechts voor de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting. Een regeling dienaangaande in de heffings sfeer zou derhalve alleen effect sorteren voor de twee genoemde belastingen en zou een aanvullende regeling voor de overige belastingen in de invorderings sfeer noodzakelijk maken. Regeling in alleen de invorderings sfeer heeft het voordeel dat volstaan kan worden met een voor alle belastingen geldend voorschrift. In

voornoemde situaties is sprake van in rekening te brengen dan wel te vergoeden invorderingsrente. In het wetsvoorstel is invorderingsrente derhalve de verzamelterm voor de rente die de ontvanger vaststelt; invorderingsrente valt – evenals heffingsrente – uiteen in te vergoeden rente en in rekening te brengen rente.

Voorgesteld wordt het tijdstip van invoering van de heffingsrente te doen aansluiten bij de aanslagregeling inkomstenbelasting over 1985 en vennootschapsbelasting over het boekjaar 1985 of 1985/1986 alsmede wat de premieheffing betreft bij de aanslagregeling over 1985. Voor de invorderingsrente wordt voorgesteld het regime te doen ingaan voor alle aanslagen die, indien het wetsvoorstel door de Staten-Generaal zal worden aanvaard, worden vastgesteld na 31 maart 1987.

Evenals dat thans gebeurt bij de uitstelrente in de invorderingsfeer wordt als percentage voor de heffings- en de invorderingsrente het percentage gehanteerd van de wettelijke rente uit het civiele recht. Deze belooft nu negen procent.

Hiervoor hebben wij reeds opgemerkt dat in 1970 eveneens een ontwerp van wet is ingediend (Kamerstukken II 1970/71, 10982) dat voorstellen bevatte op het gebied van het berekenen van rente inzake belastingen. Voor een vergelijkend overzicht tussen het voorliggende ontwerp en wetsvoorstel 19982 verwijzen wij naar bijlage II. Laatstgenoemd wetsontwerp – dat overigens uitsluitend betrekking had op de heffingsfeer – stuitte echter in de Tweede Kamer op grote bezwaren. In 1971 werd het ontwerp ingetrokken. Daarbij wijzen wij erop dat het belangrijkste bezwaar was gericht tegen de in het toenmalige wetsontwerp opgenomen bepaling krachtens welke belastingplichtigen rente verschuldigd werden over een periode vóór de totstandkoming van de aanslag. Volgens het voorstel wordt alleen in die gevallen waarin bij de aanslagregeling van de aangifte is afgeweken, rente in rekening gebracht over de periode die ligt na het einde van het drempeltijdvak en vóór het vaststellen van de aanslag. Geen rente wordt geheven over een voorlopige aanslag of een conform de aangifte vastgestelde definitieve aanslag waarop een bedrag moet worden betaald. Ook de rente over een aanslag waaruit een terug te geven bedrag resulteert wordt beïnvloed door het tijdstip van vaststelling ervan. Naar ons oordeel is de voorgestelde regeling aldus evenwichtiger dan de destijds voorgestelde regeling en doet het voornoemde bezwaar zich hier niet voelen.

Voorts bestond in de Tweede Kamer bezwaar tegen wetsontwerp 10982 omdat het een zwaardere last voor het bedrijfsleven zou betekenen. In ons voorstel kan daarvan niet worden gesproken. Hierbij dient te worden bedacht dat de in rekening te brengen rente moet worden opgebracht door twee categorieën die wij geenszins zouden willen vereenzelvigen met de term «het bedrijfsleven». In de sfeer van de heffingsrente betreft het degenen bij wie van de aangifte is afgeweken en in de sfeer van de invorderingsrente degenen die na de laatste vervaldag nog een schuld hebben openstaan.

Voorts stellen wij voor zoals wij hiervoren al hebben opgemerkt, rente in alle gevallen voor de heffing als rente in aanmerking te nemen en in alle gevallen voor de invordering op dezelfde voet als belasting in te vorderen. Het bezwaar vanuit de Kamer tegen dit onderdeel van het oude renteontwerp is derhalve eveneens ondervangen.

## **2. Heffingsrente**

### *2.1. Te vergoeden heffingsrente*

Het voorstel houdt in rente te vergoeden indien de vaststelling van de over een jaar te verlenen teruggaaf van inkomstenbelasting of van vennootschapsbelasting pas plaatsvindt nadat na afloop van het desbe-

treffende belastingjaar vijftien maanden – hierna aangeduid als drempeltijdvak – zijn verstreken en wel met ingang van de eerste dag na dat drempeltijdvak. Zoals bekend is, plegen in dat drempeltijdvak de aangiften inkomsten- en de aangiften vennootschapsbelasting te worden ingediend. Aan de hand van die aangiften kan worden nagegaan of een teruggaaf van belasting moet volgen. Dit kan het geval zijn doordat er, achteraf bezien, sprake is van te hoge voorlopige aanslagen of doordat teruggaaf van voorheffingen (bij voorbeeld loonbelasting) kan plaatsvinden. Zo in dat drempeltijdvak het streven aanslagen met een terug te geven bedrag zo spoedig mogelijk na ontvangst van de aangifte vast te stellen niet realiseerbaar zal blijken, is naar ons oordeel rentevergoeding op haar plaats.

Het vorenstaande betekent derhalve, dat rente wordt vergoed indien een negatieve voorlopige aanslag wordt vastgesteld wanneer meer dan 15 maanden na afloop van het belastingtijdvak zijn verstreken. Eveneens vindt rentevergoeding plaats bij na afloop van het drempeltijdvak vastgestelde aanslagen met een per saldo terug te betalen belastingbedrag. Voor voorbeelden inzake het vergoeden van heffingsrente verwijzen wij naar bijlage I (voorbeeld 1.2, 2.2.1, 2.2.2, 2.3.2 en 2.5).

Voorts kunnen ook verminderingen van vastgestelde aanslagen leiden tot vergoeding van heffingsrente. Wij verwijzen hiervoor naar hoofdstuk 4.

## *2.2. In rekening te brengen heffingsrente*

Zoals in de Inleiding reeds is vermeld is ons uitgangspunt dat aan de belastingplichtige geen rente in rekening wordt gebracht in de gevallen waarin de definitieve aanslag in de inkomstenbelasting, de vennootschapsbelasting of de premies volksverzekeringen met een daarop te betalen bedrag conform de door de belastingplichtige gedane aangifte wordt opgelegd. In een dergelijk geval had de inspecteur immers direct een voorlopige aanslag tot het juiste bedrag kunnen opleggen. Ook bij positieve voorlopige aanslagen in voornoemde belastingen en premies wordt geen rente in rekening gebracht. Zie voor voorbeelden bijlage I (voorbeeld 1.1, 2.1.1, 2.1.2, 2.2.2 en 2.3.1).

Wij stellen echter wel voor bij na afloop van het drempeltijdvak opgelegde aanslagen inkomstenbelasting en aanslagen vennootschapsbelasting met een per saldo bij te betalen belastingbedrag aan de belastingplichtige heffingsrente in rekening te brengen met ingang van de eerste dag na dat tijdvak voor zover dit saldo verband houdt met een door de inspecteur aangebrachte correctie op de aangifte. Bij het opleggen van voorlopige aanslagen in het belastingjaar of het drempeltijdvak kan namelijk met de uit een dergelijke correctie voortvloeiende hogere belasting geen rekening worden gehouden. Is er sprake van een juiste aangifte, dan kan direct een voorlopige aanslag tot het juiste bedrag worden opgelegd. Het door een te lage voorlopige aanslag optredende renteverlies voor de Staat rechtvaardigt naar ons oordeel ingeval er sprake is van correctie op de aangifte het in rekening brengen van rente. Deze rente heeft uiteraard alleen betrekking op dat gedeelte van het te betalen belastingbedrag dat voortvloeit uit deze correcties. Daarbij is het niet van belang of de belastingplichtige al dan niet bewust een onjuiste aangifte heeft gedaan. Ook bij een niet bewust te laag aangegeven inkomen of winst heeft de belastingplichtige een rentevoordeel genoten als gevolg van een niet of tot een te laag bedrag opgelegde voorlopige aanslag. Overigens merken wij op dat geen rente in rekening zal worden gebracht over correcties op de aangifte die voortvloeien uit een door de belastingplichtige voor het einde van het drempeltijdvak verstrekte aanvulling op zijn aangifte. Voor voorbeelden inzake het in rekening brengen van heffingsrente verwijzen wij naar bijlage I (voorbeeld 2.4.1, 2.4.2, 2.4.3, 2.6.1, 2.6.2, 2.7.1 en 2.7.2). Ter zake van na afloop van het drempeltijdvak opgelegde navor-

deringsaanslagen stellen wij eveneens voor rente aan belastingplichtigen in rekening te brengen. Met deze wijze van renteberekening wordt bereikt dat in alle gevallen waarin een aangifte wordt gecorrigeerd – bij aanslag of bij navorderingsaanslag – rente wordt geheven. Zie in bijlage I voorbeeld 3.1.

Het aan de belastingplichtige in rekening brengen van rente vindt zoals reeds is vermeld niet plaats bij de volgende aanslagen, ook al worden zij pas opgelegd na afloop van het drempeltijdvak:

- positieve voorlopige aanslagen, en
- aanslagen met een te betalen bedrag aan belasting, waarbij de aangifte is gevolgd.

Ter zake van de positieve voorlopige aanslagen hebben wij hierbij het volgende overwogen. Voorlopige aanslagen worden veelal opgelegd in de loop van het belastingjaar zelf of vrij spoedig na afloop daarvan, dus in het drempeltijdvak. Van rentenadeel voor de fiscus is hier, over het algemeen, niet of slechts in geringe mate sprake. Daarbij is het van belang dat aan het verlenen van uitstel voor het doen van aangifte de voorwaarde wordt verbonden van het verstrekken van voldoende gegevens voor het opleggen van een voorlopige aanslag tot het vermoedelijk juiste bedrag.

Ter zake van de aanslagen met een per saldo bij te betalen belastingbedrag zonder dat daarbij sprake is van afwijking van het aangegeven inkomen of de aangegeven winst, hebben wij overwogen dat de inspecteur in het belastingjaar of drempeltijdvak als regel over voldoende gegevens beschikt om een voorlopige aanslag op te leggen. Aldus kan de naar schatting verschuldigde belasting op een zodanig tijdstip worden geformaliseerd dat renteverlies voor de Staat geheel of bijna geheel wordt voorkomen. In de gevallen waarin wordt afgezien van het opleggen van een voorlopige aanslag, bij voorbeeld wegens de geringheid van het bedrag, is het renteverlies te verwaarlozen. Om deze reden kan in die gevallen renteberekening achterwege worden gelaten.

Met betrekking tot het opleggen van voorlopige aanslagen wordt in verband met het vorenstaande nog het volgende opgemerkt. Het komt voor, dat belastingplichtigen bewust een te lage schatting maken van hun inkomen of winst, waardoor voorlopige aanslagen tot een te laag bedrag zouden worden opgelegd. Om dit verschijnsel zoveel mogelijk tegen te gaan heeft de belastingdienst een signaleringssysteem opgezet zodat deze gevallen zich slechts in beperkte mate kunnen voordoen. Voorts wordt in deze gevallen, evenals in die waarin niet sprake is van een bewuste onderschatting, na ontvangst van de aangifte over het desbetreffende belastingjaar de voorlopige aanslag zo nodig gevolgd door een volgende voorlopige aanslag.

Voor de verlaging van de in rekening gebrachte heffingsrente in geval van vermindering van de aanslag volstaan wij hier met te verwijzen naar hetgeen daaromtrent in hoofdstuk 4 is vermeld.

### *2.3. Werkingsgebied heffingsrente*

Reeds is vermeld dat in de belastingsfeer de heffingsrente uitsluitend betrekking heeft op de inkomsten- en de vennootschapsbelasting. De regeling van de heffingsrente geldt ook voor de premies volksverzekeringen die bij wege van aanslag worden geheven. Dat de regeling in de sfeer van de heffingsrente is beperkt tot de vorenvermelde belastingen en premies vindt haar oorzaak in het feit dat de aandrang te komen tot invoering van een dergelijke regeling vooral de inkomstenbelasting betreft. Naar ons oordeel dient evenwel de heffingsrente ook te gelden voor de vennootschapsbelasting gelet op de nauwe relatie tussen het object van heffing van de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting. Gezien het feit dat de premies volksverzekeringen, voor zover deze worden geheven bij wege van aanslag, nauw zijn verbonden met de heffing van de inkomsten-

belasting, strekt de regeling zich ook uit tot deze premies. Andere eveneens budgettair belangrijke belastingen, zoals de loon- en de omzetbelasting, zijn niet betrokken in de regeling van de heffingsrente. Door de bij die belastingen gehanteerde heffingstechnieken – voldoening of afdracht op aangifte –, waarbij in afwijking van de aanslagbelastingen de belastingplichtige tegelijk met de aangifte zijn belastingschuld dient te voldoen, is het voorgestelde systeem niet onverkort toepasbaar. Gelet op het vorenstaande alsmede de nog niet te overziene gevolgen van het hanteren van het instrument heffingsrente hierbij, bestaat nog geen inzicht in de mogelijke financiële gevolgen. Wellicht kan in een later stadium – wanneer ervaring is opgedaan met de regeling van de heffingsrente bij de inkomstenbelasting, de vennootschapsbelasting en de premies – het werkingsgebied worden uitgebreid.

De regeling van de heffingsrente geldt voorts niet voor onder meer de onroerend-goedbelastingen, de waterschapsbelastingen en de milieuheffingen, ook al worden zij met toepassing van de Algemene wet inzake rijksbelastingen geheven als waren die belastingen en heffingen «rijksbelastingen». Nu de renteregeling zich krachtens het bepaalde in het voorgestelde artikel 30a van die wet uitdrukkelijk beperkt tot de inkomsten en de vennootschapsbelasting en daardoor niet geldt voor de rijksbelastingen in het algemeen, is het bepaalde met betrekking tot de heffingsrente niet van toepassing op onder meer voren genoemde belastingen en heffingen.

### **3. Invorderingsrente**

#### *3.1. In rekening te brengen invorderingsrente*

Voorgesteld wordt de ontvanger rente in rekening te laten brengen voor zover door de belastingschuldige de enige of laatste betalingstermijn van een aanslag wordt overschreden. Daarmee wordt de renteberekening onafhankelijk van de inwilliging van een verzoek om uitstel van betaling en ook van de indiening van zulk een verzoek. Wel vindt de renteberekening met betrekking tot aanslagen die meer dan één betalingstermijn kennen om doelmatigheidsredenen slechts plaats bij overschrijding van de vervalddag van de laatste betalingstermijn. Daarmee wordt de huidige situatie ter zake van de uitstelrente gecontinueerd.

Voorts zal om doelmatigheidsredenen geen invorderingsrente aan de belastingschuldige in rekening worden gebracht zo het gaat om een klein bedrag. Wij denken daarbij aan een rentebedrag van f 50. Dit betekent een afwijking van het bestaande systeem waarin geen uitstelrente wordt berekend voor aanslagen van f 1200 of minder. Het komt ons niet juist voor dat in het bestaande systeem niet mede wordt gelet op de termijn van overschrijding na de enige of laatste vervalddag.

Ingeval een aanslag die geheel of gedeeltelijk niet is betaald alsnog wordt verminderd, wordt de invorderingsrente uiteraard alleen in rekening gebracht over het openstaande bedrag na de vermindering. Is de vermindering groter dan het nog openstaande bedrag, dan wordt invorderingsrente vergoed, doch ten hoogste over het bedrag dat op de aanslag is betaald. In hoofdstuk 4 wordt nader op de verminderingen ingegaan.

Voor voorbeelden inzake het in rekening brengen van invorderingsrente verwijzen wij naar bijlage I (voorbeeld 1, 2 en 3).

#### *3.2. Te vergoeden invorderingsrente*

De ontvanger vergoedt, zoals in de vorige paragraaf reeds is vermeld, rente indien blijkt dat een aanslag die is betaald, tot een te hoog bedrag is opgelegd; dus wanneer op de aanslag betaalde belasting wordt teruggegeven. Uiteraard vindt geen rentevergoeding plaats indien de aanslag die wordt verminderd niet is betaald. In dat geval heeft de

belastingsschuldige immers geen rentenadeel ondervonden. Evenmin vindt rentevergoeding plaats voor zover het bedrag van een vermindering het op een aanslag openstaande bedrag niet overschrijdt. Zoals gezegd wordt in een dergelijke situatie over het openstaande bedrag na verlaging met de vermindering rente in rekening gebracht. De rentevergoeding gaat, evenals bij in rekening te brengen invorderingsrente, in met ingang van de dag volgend op de vervaldag van de enige of laatste betalingstermijn van de aanslag.

In hoofdstuk 4 gaan wij nader in op het vergoeden van invorderingsrente en de samenloop met de heffingsrente die kan ontstaan.

In bijlage I is in voorbeeld 3 een voorbeeld van het vergoeden van invorderingsrente opgenomen.

### 3.3. *Werkingsgebied invorderingsrente*

Het werkingsgebied van de voorgestelde regeling van de invorderingsrente omvat alle belastingen waarop de wet van 22 mei 1845 op de invordering van 's Rijks directe belastingen (Stb. 1926, 334) (hierna ook: Invorderingswet 1845) van toepassing is. De invorderingsrente geldt ook voor alle premies volksverzekeringen, dus ongeacht de vraag of deze bij wege van aanslag worden geheven (parallel aan de inkomstenbelasting) of worden voldaan bij wege van afdracht op aangifte (parallel aan de loonbelasting). Aldus heeft de invorderingsrente een ruimer werkingsgebied dan de heffingsrente die volgens die wetsvoorstel immers wordt beperkt tot de inkomsten- en de vennootschapsbelasting en de premies volksverzekeringen voor zover die worden geheven bij wege van aanslag. De vervanging van het huidige instituut van uitstelrente door dat van de invorderingsrente geldt ook voor de niet door de rijksbelastingdienst ingevorderde belastingen en heffingen, tenzij in de bijzondere regeling met betrekking tot die belastingen en heffingen wordt gechopt voor handhaving van het bestaande systeem. Wij stellen voor dit afwijkende regime gedurende ten hoogste tien jaren te laten bestaan.

## 4. **Renteberekening bij vermindering van de aanslag**

De berekening van rente in de hiervoor vermelde gevallen – dat wil zeggen heffingsrente ingeval met betrekking tot de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting de voorlopige aanslag tot een negatief bedrag, de aanslag of de navorderingsaanslag na het drempeltijdvak wordt vastgesteld, en invorderingsrente ingeval met betrekking tot alle belastingen de voorlopige aanslag, de aanslag, de navorderingsaanslag dan wel de naheffingsaanslag geheel of gedeeltelijk na de laatste vervaldag wordt betaald – moet worden herzien indien de genoemde aanslagen worden verminderd. Die vermindering kan het gevolg zijn van het honoreren van een ingediend bezwaar of ingesteld beroep, maar kan ook ambtshalve geschieden.

Bij de verminderingen zijn de volgende situaties te onderscheiden:

- a. het negatieve bedrag van een aanslag inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting wordt meer negatief (heffingsrente);
- b. het positieve bedrag van een aanslag dan wel een navorderingsaanslag inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting wordt verminderd tot een lager positief bedrag dan wel nihil (heffingsrente en invorderingsrente);
- c. het positieve bedrag van een aanslag inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting, dan wel een aanslag in die belastingen die noch een positief noch een negatief bedrag beloopt, wordt verminderd tot een negatief bedrag (heffingsrente en invorderingsrente);
- d. de positieve voorlopige aanslag inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting, en de positieve voorlopige aanslag, aanslag, navorderingsaanslag of naheffingsaanslag met betrekking tot andere belastingen, wordt verminderd tot minder positief dan wel nihil (invorderingsrente).



Alvorens de gevolgen van bovenstaande verminderingen voor de berekening van de heffingsrente en de invorderingsrente uiteen te zetten merken wij op dat wij hebben afgezien van het berekenen van rente in verband met de verrekening van een verlies van een volgend jaar. Daarbij hebben wij overwogen dat bij de Wet van 8 november 1984, Stb. 534, de termijn voor achterwaartse verliescompensatie in de inkomsten- en de vennootschapsbelasting is uitgebreid van twee naar drie jaren en ook de volgorde van de verliescompensatie in het voordeel van belastingplichtigen is gewijzigd. Voorts is bij de Wet van 8 november 1984, Stb. 531, aan de inspecteur de bevoegdheid gegeven om vooruitlopend op de carry-back-beschikking een voorlopige teruggaaf te verlenen. Doordat de verminderingen die met carry-back verband houden voor een belangrijk deel eerder kunnen worden geëffectueerd, worden eventuele liquiditeitsproblemen voor de belastingplichtige zoveel mogelijk verzacht. Voorts heeft bij de overweging een belangrijke rol gespeeld dat verhoudingsgewijze uitgebreide teksten zouden moeten worden opgesteld om tot het gewenste resultaat te komen, terwijl door de werking van het drempeltijdvak het effect van de maatregel zeer beperkt zou zijn. Onder meer zouden regelen nodig zijn in verband met de voorlopige teruggaaf die te hoog of te laag kan zijn, het tijdvak waarover de rente moet worden berekend en de beschikking waarbij de aanslag wordt verminderd. Wij achten hier derhalve terughoudendheid met regelgeving gewenst. Om dezelfde redenen hebben wij ook de achterwaartse verrekening van investeringsbijdragen – die immers het regime van de achterwaartse verliescompensatie volgt – buiten de berekening van rente gelaten. Terzijde zij nog opgemerkt dat evenzeer vanuit het oogpunt van terughoudendheid bij regelgeving ook de middeling buiten de renteberekening blijft. Hier zou een aparte regeling nodig zijn omdat de aanslagen waarop de middeling betrekking heeft, zelve niet worden verminderd.

In de navolgende situaties vindt renteberekening plaats bij vermindering van een aanslag. Daarbij zij opgemerkt dat van heffingsrente alleen sprake is bij de heffing van inkomstenbelasting, van vennootschapsbelasting en van bij wege van aanslag geheven premies volksverzekeringen. Invorderingsrente is van belang voor alle belastingen en premies volksverzekeringen. Voorts merken wij op dat in de bijlage voorbeelden zijn opgenomen van het effect van verminderingen op de renteberekening. Voor de heffingsrente verwijzen wij naar de voorbeelden 4.1 tot en met 4.4 en voor de invorderingsrente naar voorbeeld 3. Van de samenloop van heffingsrente en invorderingsrente is eveneens een voorbeeld opgenomen.

a. Ingeval het negatieve bedrag van een aanslag meer negatief wordt dient, indien over het oorspronkelijk negatieve bedrag heffingsrente is vergoed, uiteraard ook over de vermindering rentevergoeding plaats te vinden. Evenzo is er reden om tot vergoeding van heffingsrente over de vermindering over te gaan ingeval aanvankelijk geen rente is vergoed omdat de aanslag tot een negatief bedrag is vastgesteld in het drempeltijdvak, maar de vermindering na het drempeltijdvak plaatsvindt. De invorderingsrente speelt hierbij geen rol.

b. Bij vermindering van een positieve aanslag dan wel een navorderingsaanslag tot een lager positief bedrag dan wel nul dienen twee situaties te worden onderscheiden. In de eerste plaats kan het na het drempeltijdvak opgelegde aanslagen betreffen met betrekking tot welke heffingsrente in rekening is gebracht alsmede navorderingsaanslagen waarbij na het drempeltijdvak in alle gevallen heffingsrente in rekening is gebracht. Uiteraard dient bij vermindering van deze aanslagen tot een lager positief bedrag dan wel nihil de in rekening gebrachte heffingsrente te worden verlaagd. In de tweede plaats kan het aanslagen tot een positief bedrag of navorderingsaanslagen betreffen bij het vaststellen waarvan geen heffingsrente is berekend. Bij vermindering van deze aanslagen tot een lager positief bedrag of nihil bestaat voornoemde reden om heffingsrente te verlagen uiteraard niet.

In beide situaties kan er sprake zijn van invorderingsrente. Dit is in de eerste plaats het geval indien op de aanslag of de navorderingsaanslag een bedrag openstaat. Ingeval deze aanslag of navorderingsaanslag wordt verminderd, wordt uiteraard slechts invorderingsrente in rekening gebracht over het openstaande bedrag na de vermindering. Voorts wordt invorderingsrente vergoed indien de vermindering meer beloopt dan het op de aanslag of de navorderingsaanslag nog openstaande bedrag. De invorderingsrente wordt dan berekend over ten hoogste het bedrag dat op de aanslag is betaald.

c. Ingeval een aanslag die een positief bedrag, dan wel een positief noch een negatief bedrag beloopt, wordt verminderd tot een negatief bedrag, wordt heffingsrente vergoed over dat negatieve bedrag indien deze vermindering na het drempeltijdvak plaatsvindt. Voor zover met betrekking tot die aanslag heffingsrente in rekening is gebracht geldt voorts hetgeen onder b is opgemerkt inzake de verlaging van de in rekening gebrachte heffingsrente. Voor de invorderingsrente geldt eveneens hetgeen hiervoor onder b met betrekking tot positieve aanslagen is opgemerkt.

d. Met betrekking tot positieve voorlopige aanslagen en naheffingsaanslagen wordt geen heffingsrente berekend. Indien de genoemde aanslagen worden verminderd geldt voor wat de invorderingsrente betreft hetgeen hiervoor onder b met betrekking tot positieve aanslagen is vermeld.

## 5. Budgettaire en personele gevolgen; werkdruk rechterlijke macht; deregulering

Zoals wij reeds in de Inleiding van deze memorie hebben opgemerkt houdt het voorstel in om de regeling van de invorderingsrente in werking te laten treden voor aanslagen die, indien het wetsvoorstel door de Staten-Generaal zal worden aanvaard, worden vastgesteld na 31 maart 1987 en de regeling van de heffingsrente te laten aansluiten bij de aanslagregeling over 1985 (1985/1986).

Doordat heffingsrente wordt vergoed en in rekening wordt gebracht indien de aanslagen pas worden opgelegd na vijftien maanden na afloop van het belastingjaar treedt de regeling van de heffingsrente effectief in werking op 1 april 1987.

De voorgestelde regeling van de heffingsrente leidt naar raming op jaarbasis tot een budgettaire derving van circa f 170 mln. De voorstellen ter zake van de invorderingsrente leiden op jaarbasis tot een budgettaire opbrengst van circa f 220 mln. Te zamen genomen is er dus sprake van een jaarlijkse budgettaire bate in de orde van grootte van f 50 mln. Mede doordat de regeling pas na verloop van enige tijd zijn volledige effect bereikt is op kasbasis in 1987 per saldo een opbrengst van enkele miljoenen gulden te verwachten. Een nadere specificatie van de budgettaire gevolgen van het rentevoorstel is opgenomen in het volgende overzicht.

	Effecten op jaarbasis (mln. gld.)
<i>Heffingsrente</i>	
– Inkomstenbelasting (baten)	+ f 125
– Inkomstenbelasting (lasten)	– f 305
– Vennootschapsbelasting (saldo)	+ f 10
	– f 170
<i>Invorderingsrente</i>	
– Rentebaten/lasten (saldo)	+ f 290
– Huidige opbrengst	+ f 70
	+ f 220
Totaal per saldo	+ f 50

Bij de berekening van de budgettaire effecten is uitgegaan van gegevens over de ontvangsten in het jaar 1984 en van de stand van de invordering per 31 december 1984. Omdat de invloed van de nu voorgestelde maatregelen niet valt in te schatten, zijn de geraamde bedragen met een ruime onzekerheidsmarge omgeven.

Voor de premies volksverzekeringen heeft de regeling van de rente op basis van de cijfers van 1984 tot gevolg dat op jaarbasis een derving ontstaat van circa f 20 mln. Dit bedrag komt ten laste van de sociale fondsen. Wij merken hierbij echter op dat voornoemd bedrag aanzienlijk lager zal uitkomen door de per 1 januari 1985 ingevoerde wijzigingen waardoor minder teruggaven premie zullen voorkomen.

Met de uitvoering van de voorgestelde regeling door de belastingdienst zijn 65 manjaren gemoeid. Na afloop van de voor de inkomstenbelasting voorgestelde overgangsmaatregel komt dit aantal op 70. Deze uitbreiding zal zo nodig worden bezien in het licht van mogelijke andere ontwikkelingen met betrekking tot de personele bezetting van de rijksbelastingdienst.

Dit wetsvoorstel is opgesteld in overeenstemming met de toetsingscriteria, zoals die zijn opgenomen in de aanwijzingen inzake de toetsing van ontwerpen van wet en van algemene maatregel van bestuur (Stcrt. 1985, 18). Ter toelichting merken wij het volgende op.

Het terrein waarop de regeling betrekking heeft en de doelstelling ervan zijn hiervoor uitvoerig beschreven. De gehele renteregeling is in de wet opgenomen met dien verstande dat voor slechts enkele uitvoeringsaspecten delegatie van regelgeving is voorzien. Daarbij is de normstelling zoveel als mogelijk is in de wet zelve opgenomen. Aan de werkingssfeer van de invorderingsrente voor de niet door de rijksbelastingdienst ingevorderde belastingen en andere heffingen is hiervoor aandacht geschonken. Er worden in dit wetsvoorstel geen nieuwe bestuursinstrumenten geïntroduceerd. Uit de regeling vloeien, uiteraard afgezien van de noodzakelijke voorlichting en de te ontwerpen gedelegeerde regelgeving geen bijzondere bestuurlijke lasten voort. De personele consequenties van het voorstel zijn hiervoor reeds aangegeven. Naar verwachting levert het voorstel geen of een te verwaarlozen vergroting van de werkdruk van de rechterlijke macht op. De elementen die bepalend zijn voor de berekening van de rente zullen niet snel aanleiding geven tot meningsverschillen. En voor zover er al sprake zal zijn van bezwaar tegen het bedrag van de belasting, zal het bezwaar tegen de rente in dezelfde procedure meelopen. Om voornoemde redenen verwachten wij weinig zelfstandige zaken die alleen de rente betreffen. De financiële gevolgen van de renteregeling zijn hiervoor in dit hoofdstuk reeds vermeld. Voor zover tussen varianten is gekozen, is daar in de toelichting op ingegaan.

In het bijzonder wijzen wij er nog op dat wij niet voorstellen rente te vergoeden ingeval de aanslag wordt verminderd in verband met achterwaartse verliescompensatie dan wel in verband met de verrekening van investeringsbijdragen van een volgend jaar. Wij verwijzen hiervoor naar hoofdstuk 4. Evenmin hebben wij zoals eerder vermeld, afzonderlijke regels opgenomen voor gevallen waarbij sprake is van een teruggaaf zonder dat de aanslag wordt verminderd zoals bij middeling.

## **6. Toelichting op de artikelen**

### *Artikel 1 (wijziging van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)*

In de Algemene wet inzake rijksbelastingen wordt een nieuw hoofdstuk – hoofdstuk VA – opgenomen dat de regeling bevat van de heffingsrente. Dit hoofdstuk omvat de nieuwe artikelen 30a tot en met 30d.

#### *Artikel 30a, eerste lid*

In dit lid is bepaald dat de heffingsrente – te onderscheiden in aan de belastingplichtige te vergoeden heffingsrente en in rekening te brengen heffingsrente – uitsluitend wordt berekend met betrekking tot de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting.

Renteberekening geschiedt bij deze belastingen na het verstrijken van een bepaalde termijn met betrekking tot:

- voorlopige aanslagen met een negatief bedrag;
- aanslagen;
- navorderingsaanslagen.

De verdere uitwerking van de regeling is opgenomen in de overige leden van artikel 30a en in de artikelen 30b tot en met 30d.

#### *Artikel 30a, tweede lid*

Dit lid geeft aan over welke periode heffingsrente wordt berekend: vanaf de eerste dag vijftien maanden na het jaar waarop de inkomsten- of de vennootschapsbelasting betrekking heeft (het belastingtijdvak), tot en met de dagtekening van het aanslagbiljet, zijnde de dag waarop de vaststelling van de voorlopige aanslag, de aanslag of de navorderingsaanslag plaatsvindt. Het vorenstaande houdt in dat geen heffingsrente wordt berekend indien de inspecteur de negatieve voorlopige aanslag, de aanslag of in zeer uitzonderlijke situaties – de navorderingsaanslag in het drempeltijdvak vaststelt. De omschrijving van het drempeltijdvak houdt in dat ingeval een gebroken boekjaar wordt gehanteerd voor de vennootschapsbelasting, die vijftienmaands periode direct na afloop van dat boekjaar aanvangt. Om redenen van eenvoud vindt de renteberekening enkelvoudig plaats, met andere woorden er wordt geen rente over rente berekend.

#### *Artikel 30a, derde lid*

Het bepaalde in dit lid leidt ertoe dat de heffingsrente wordt berekend over het per saldo aan de belastingplichtige terug te geven bedrag dan wel het per saldo door hem te betalen bedrag aan inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting. Het bedrag van de aanslag heeft in hoofdstuk VA van de Algemene wet inzake rijksbelastingen derhalve de betekenis van een netto-aanslag, dat wil zeggen de aanslag nadat daarmee de voorlopige aanslagen, de voorheffingen en de eventueel voor de inkomstenbelasting verleende teruggaaf voetoverheveling die immers een voorlopig karakter heeft, zijn verrekend. In voorkomende gevallen valt ook de verrekening van de voorlopige teruggaaf die verband houdt met een verlies onder deze bepaling. Ingevolge het bepaalde in artikel 52, derde lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 en artikel 21, derde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 wordt in gevallen waarin voorafgaand aan de vermoedelijke vaststelling van een carry-backbeschikking een voorlopige teruggaaf is verleend doch waarin zo'n beschikking niet wordt vastgesteld, die voorlopige teruggaaf verrekend met de aanslag over het jaar waarover het verlies dat tot de voorlopige teruggaaf heeft geleid, is aangegeven.

Artikel 30a, derde lid, leidt derhalve tot renteberekening over het netto-bedrag van de aanslag. In verband met de systematiek van de Algemene wet inzake rijksbelastingen is een dergelijke bepaling niet nodig voor de voorlopige aanslag en de navorderingsaanslag.

#### *Artikel 30a, vierde lid*

Ingevolge het bepaalde in het vierde lid blijven het bedrag van de verhoging in verband met het niet of te laat indienen van een aangiftebiljet en het bedrag van de in een navorderingsaanslag begrepen verhoging steeds buiten aanmerking voor de berekening van heffingsrente.

#### *Artikel 30a, vijfde lid*

In dit artikel is bepaald dat als percentage voor de heffingsrente wordt gehanteerd het percentage van de wettelijke rente. Deze rente beloopt

– sedert 1 januari 1983 – negen percent per jaar (Koninklijk besluit van 18 januari 1971 (Stb. 27), laatstelijk gewijzigd bij Koninklijk besluit van 20 december 1982 (Stb. 695)). Dit percentage wordt reeds thans gehanteerd bij de rente die is verschuldigd bij uitstel van betaling.

Bij de uitvoering van de regeling wordt de heffingsrente afgerond op gehele guldens in het voordeel van de belastingplichtige. De bevoegdheid hiervoor is opgenomen in artikel 62 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen.

#### *Artikel 30b, eerste lid*

Blijkens dit lid wordt de te vergoeden heffingsrente berekend over het negatieve bedrag van de voorlopige aanslag of het negatieve bedrag van de aanslag. Bij voorlopige aanslagen kan het zowel gaan om de enige voorlopige aanslag als om de eerste en een volgende voorlopige aanslag. Bij een aanslagen gaat het zoals hiervoor al is opgemerkt, om het saldo van het daarbij terug te geven bedrag.

#### *Artikel 30b, tweede lid*

In dit lid is in onderdeel a een voorziening opgenomen voor de gevallen waarin, ambtshalve of na bezwaar of beroep, het negatieve bedrag van een aanslag nog meer negatief wordt. Als de vermindering plaatsvindt na het drempeltijdvak moet uiteraard over die vermindering rente worden vergoed. Deze bepaling vindt zowel toepassing ingeval reeds rente is vergoed over het oorspronkelijke negatieve bedrag alsook ingeval geen rente is vergoed over het negatieve bedrag van de aanslag omdat vaststelling nog plaatsvond in het drempeltijdvak, maar de vermindering geschiedt na het drempeltijdvak. Verder zij verwezen naar hoofdstuk 4 hiervoor.

In het tweede lid, onderdeel b, is bepaald dat ook heffingsrente wordt vergoed bij vermindering na afloop van het drempeltijdvak van aanslagen waarop na verrekening van voorheffingen, voorlopige aanslagen en dergelijke niets te betalen valt (het bedrag van de aanslag wordt door de vermindering dan negatief), alsmede bij vermindering na afloop van het drempeltijdvak van positieve aanslagen waardoor het bedrag van de aanslag negatief wordt. De rente wordt berekend over dat negatieve bedrag. Ook hier volstaan wij met de verwijzing naar hoofdstuk 4 hiervoor.

#### *Artikel 30b, derde lid*

Uit het derde lid vloeit voort dat bij vermindering van de aanslag als genoemd in het tweede lid het aanvangstijdstip van het tijdvak waarover de heffingsrente wordt berekend overeenkomt met dat van artikel 30a, tweede lid, – de eerste dag na het drempeltijdvak –, terwijl het tijdvak loopt tot en met de dagtekening van het stuk waaruit van de vermindering blijkt.

#### *Artikel 30b, vierde lid*

Hiervoor is in hoofdstuk 4 reeds uiteengezet waarom wij de vermindering van de aanslag die verband houdt met achterwaartse verliescompensatie of met de achterwaartse verrekening van investeringsbijdragen uitzonderen van de regeling met betrekking tot het berekenen van rente.

#### *Artikel 30c, eerste lid*

Dit lid houdt in dat de belastingplichtige alleen dan heffingsrente in rekening wordt gebracht indien bij de vaststelling van een aanslag – de zogenaamde definitieve aanslag – een correctie ten opzichte van de

aangifte wordt aangebracht die leidt tot een hoger te betalen bedrag aan belasting. Met andere woorden, uitgangspunt is dat heffingsrente wordt berekend over het verschil aan belasting tussen het bedrag van de aanslag en het bedrag zoals dat zou zijn voortgevloeid uit de aangifte. Dit uitgangspunt wordt direct ten volle gerealiseerd door de vennootschapsbelasting. Bij de inkomstenbelasting zou volledige realisering van dat uitgangspunt op dit moment echter tot moeilijkheden leiden in verband met de werkwijze bij deze belasting. Daartoe is een overgangsbepaling voor de kalenderjaren 1985 tot en met 1987 opgenomen. Dit betekent dat met ingang van 1 april 1990 ook voor de heffing van de inkomstenbelasting over het kalenderjaar 1988 voornoemd uitgangspunt ten volle zal worden gerealiseerd. Zie de desbetreffende toelichting op artikel XI hierna.

Het vorengenoemde uitgangspunt dat bij de vaststelling van de aanslag na het drempeltijdvak alleen rente in rekening wordt gebracht over het bedrag van de aanslag dat voortvloeit uit ten opzichte van de aangifte aangebrachte correcties, vloeit – zoals in het algemene deel van deze memorie is uiteengezet – voort uit de gedachte dat in andere gevallen rentenadeel voor de overheid kan worden voorkomen door het opleggen van een voorlopige aanslag. Deze mogelijkheid doet zich niet alleen voor nadat de aangifte is gedaan, doch evenzeer bij latere aanvullingen op die aangifte. Daarom is in de eerste volzin van artikel 30c, eerste lid, bepaald dat de aangifte in dit verband moet worden opgevat met inbegrip van de aanvullingen daarop voor zover deze zijn gedaan binnen het drempeltijdvak. Over correcties op de aangifte die voortvloeien uit na het drempeltijdvak verstrekte aanvullingen op de aangifte zal wel rente in rekening worden gebracht, omdat in het stelsel van de renteregeling dan feitelijk een rentenadeel is ontstaan (over de periode van het einde van het drempeltijdvak tot het moment van het opleggen van de aanslag) dat naar ons oordeel behoort te worden gecorrigeerd. Daarbij komt dat ingeval ook aanvullingen op de aangifte na het einde van het drempeltijdvak zouden worden meegenomen dit aanleiding zou geven tot ongelijke behandeling van belastingplichtigen en mogelijk tot oneigenlijk gebruik.

Met betrekking tot zowel de inkomstenbelasting als de vennootschapsbelasting dient bij de in rekening te brengen heffingsrente uiteraard rekening te worden gehouden met de reeds in de loop van het belastingjaar ingehouden voorheffingen (loonbelasting, kansspelbelasting, dividendbelasting). Denkbaar is evenwel, dat in de aangifte inkomsten- of vennootschapsbelasting een bedrag aan voorheffingen wordt vermeld dat hoger is dan hetgeen daadwerkelijk is ingehouden. Dit zou tot gevolg kunnen hebben dat na ontvangst van de aangifte een voorlopige aanslag over dat jaar tot een te laag bedrag dan wel een voorlopige aanslag tot een negatief bedrag wordt vastgesteld hetgeen voor de Staat rentenadeel betekent. Om die reden strekt de renteberekening zich mede uit tot het verschil tussen de aangegeven en de daadwerkelijk ingehouden voorheffingen.

De rente wordt uiteraard ten hoogste berekend over het positieve bedrag van de aanslag na, ingevolge artikel 30a, derde lid, verrekening van voorheffingen, voorlopige aanslagen, zowel die tot een positief als die tot een negatief bedrag, – bij aanslagen inkomstenbelasting – teruggaaf voetoverheveling, alsmede de voorlopige teruggaaf in verband met een aangegeven verlies in situaties waarin toch geen carry-backbeschikking wordt vastgesteld. Daarmee wordt, wat de verrekening van positieve voorlopige aanslagen betreft, voorkomen dat renteberekening plaatsvindt over de uit een correctie op de aangifte voortvloeiende belasting, voor zover die al is voldaan op een voorlopige aanslag die is gebaseerd op een geschat inkomen over het desbetreffende jaar dat hoger is dan het over dat jaar aangegeven inkomen.

Indien geen aangifte is ingediend wordt de rente over het gehele bedrag van de aanslag berekend. De achtergrond van deze bepaling is

dat de inspecteur door het ontbreken van een aangifte niet in staat is geweest een voorlopige aanslag tot het bedrag dat uit de aangifte zou zijn voortgevloeid, op te leggen. Ingeval er wel een voorlopige aanslag over het jaar is opgelegd, bij voorbeeld op basis van de gegevens vermeld in de aangifte over het voorafgaande jaar, wordt daarmee op grond van artikel 30a, derde lid, wel rekening gehouden. Dit geldt ook voor de voorheffingen in het desbetreffende jaar. Ingevolge de bepaling van artikel 30a, vierde lid, blijft de verhoging die wordt opgelegd in verband met het niet of te laat indienen van een aangiftebiljet, bij de renteberekening buiten beschouwing.

#### *Artikel 30c, tweede lid*

Dit lid bepaalt dat bij navorderingsaanslagen de heffingsrente wordt berekend over het bedrag van de aanslag. De geldt ook voor de navorderingsaanslagen inkomstenbelasting. De in de toelichting op het eerste lid vermelde reden voor het treffen van een bijzondere, tijdelijke regeling voor de berekening van heffingsrente indien bij de aanslagregeling inkomstenbelasting wordt afgeweken van de aangifte, doen zich voor de renteberekening bij navorderingsaanslagen inkomstenbelasting niet voor.

De eventueel in een navorderingsaanslag begrepen verhoging is op grond van artikel 30a, vierde lid, van de berekening van heffingsrente uitgezonderd.

#### *Artikel 30c, derde lid*

Het derde lid bevat de regeling voor het verlagen van in rekening gebrachte heffingsrente in situaties waarin achteraf de aanslag of de navorderingsaanslag waarmee de heffingsrente samenhangt, ambtshalve of in verband met ingediend bezwaar of ingesteld beroep wordt herzien. Daarbij speelt geen rol of de vermindering van de aanslag of van de navorderingsaanslag samenhangt met een bij het opleggen van de aanslag of de navorderingsaanslag aangebrachte correctie. De aanvankelijk in rekening gebrachte rente wordt dus altijd verlaagd, tenzij de vermindering voortkomt uit de verrekening van een verlies van een volgend jaar of de verrekening van investeringsbijdragen van een volgend jaar. Zie voor deze uitzondering hetgeen hieromtrent in hoofdstuk 4 is vermeld.

#### *Artikel 30d*

Artikel 30d bevat de formele aspecten van de regeling van de heffingsrente.

In het eerste lid is bepaald dat de vaststelling van het bedrag van de heffingsrente geschiedt door de inspecteur bij beschikking. Een bezwaar of beroep met betrekking tot door de inspecteur bij beschikking vastgestelde heffingsrente bij een aanslag of een navorderingsaanslag kan op dezelfde wijze worden aanhangig gemaakt als een bezwaar of een beroep tegen de aanslag.

Indien bezwaar wordt gemaakt tegen zowel het belastingbedrag van de aanslag als het bedrag van de vastgestelde rente kunnen deze bezwaren, gelet op de tekst van het tweede lid, gecombineerd op één schriftuur worden ingediend. Blijkens het arrest van de Hoge Raad van 8 maart 1978, BNB 1978/122, vindt artikel 59 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen geen toepassing indien de bedragen op geoorloofde wijze op één aanslagbiljet zijn gecombineerd.

Het tweede lid bepaalt dat de rente aan de belastingplichtige uitdrukkelijk kenbaar wordt gemaakt.

Het derde lid regelt de taak van de ontvanger met betrekking tot de heffingsrente.

Allereerst is bepaald dat de ontvanger de te vergoeden heffingsrente uitbetaalt. Zo hij vorderingen heeft op de betrokken belastingschuldige

kan de te vergoeden rente uiteraard met deze vorderingen worden gecompenseerd.

Voorts is bepaald dat de in rekening gebrachte heffingsrente wordt ingevorderd met toepassing van de bepalingen die gelden voor de invordering van onderscheidenlijk de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting waarbij de beschikking bij welke de heffingsrente wordt vastgesteld, geldt als aanslag. In dit verband dient te worden gedacht aan de voor de invordering van deze belastingen geldende bepalingen in de Invorderingswet 1845 alsmede aan de specifieke invorderingsbepalingen in de Wet op de inkomstenbelasting 1964 en de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (de betalingstermijnen en de aansprakelijkheidsbepalingen). Toepassing van de Invorderingswet 1845 brengt mee dat in het geval waarin een aanslag met de daarbij in rekening gebrachte heffingsrente niet tijdig wordt betaald, invorderingsrente wordt berekend over het bedrag van de aanslag alsmede over dat van de heffingsrente.

Wat de comptabele verwerking van door contribuabelen verrichte betalingen betreft zij opgemerkt dat, nu bij in rekening gebrachte heffingsrente het op het aanslagbiljet vermelde te betalen bedrag uit twee elementen bestaat – belasting en rente –, beide met dezelfde betalings-termijnen, die betalingen pondspondsgewijze worden toegerekend aan beide elementen.

#### *Voorbeelden*

In bijlage I bij deze memorie zijn voorbeelden van de berekening van heffingsrente opgenomen.

#### *Artikel II (wijziging van de Invorderingswet 1845)*

##### *Onderdeel A (wijziging van artikel 17)*

De thans in de Invorderingswet 1845 opgenomen renteregeling bij uitstel van betaling (artikel 17, tweede lid) wordt vervangen door de regeling inzake te betalen en te vergoeden invorderingsrente (artikelen 18, 18a, 18b en 18c). Zoals hiervoor in deze memorie is aangegeven strekt de werkingssfeer van de invorderingsrente, anders dan die van de heffingsrente, zich uit tot het gehele terrein van belastingen en heffingen.

Als gevolg van de invoering van het instituut van de invorderingsrente kan de in de Invorderingswet 1845 opgenomen eerstgenoemde renteregeling vervallen. Zij blijft evenwel van toepassing voor aanslagen, vastgesteld vóór de inwerkingtreding van deze wet alsmede, indien zulks uitdrukkelijk wordt bepaald, tot uiterlijk 1 januari 1997 voor de niet door de rijksbelastingdienst ingevorderde belastingen en heffingen (artikel XII).

##### *Onderdeel B (invoeving van de artikelen 18 tot en met 18c)*

#### *Artikel 18*

Het eerste lid van dit artikel regelt de situatie waarin invorderingsrente in rekening wordt gebracht en het tweede lid die waarin invorderingsrente wordt vergoed.

In het eerste lid is geregeld dat in alle gevallen waarin de enige of laatste betalingstermijn van een aanslag wordt overschreden rente over het op de vervaldag van die betalingstermijn op de aanslag openstaande bedrag aan de ontvanger is verschuldigd. Afhankelijk van de betalingen die zijn gedaan neemt dit openstaande bedrag in grootte af. Wordt op enig moment in die periode de aanslag verminderd, dan wordt uiteraard voor de gehele periode ook het openstaande bedrag in overeenstemming daarmee verlaagd. Met dit systeem is de berekening van rente onafhankelijk van een verzoek om uitstel van betaling.



Onder aanslag wordt voor de Invorderingswet 1845 verstaan: de voorlopige aanslag, de aanslag, – na verrekening van voorlopige aanslagen, voorheffingen en in voorkomende gevallen de teruggaaf voetoverheveling en de voorlopige teruggaaf in verband met achterwaartse verliescompensatie –, de navorderingsaanslag en de naheffingsaanslag alsmede die beschikkingen die voor de invordering met een aanslag zijn gelijkgesteld, zoals de beschikking ingevolge artikel 30d van de Algemene wet inzake rijksbelastingen waarbij de heffingsrente wordt vastgesteld.

De invorderingsrente wordt berekend ter zake van iedere betaling afzonderlijk. De invorderingsrente gaat zelf echter geen onderdeel uitmaken van het op de aanslag openstaande bedrag. Ieder betaald bedrag wordt gesplitst in een bedrag dat wordt afgeboekt op het op de aanslag openstaande bedrag en in een bedrag dat aan invorderingsrente is betaald. Deze splitsing geschiedt volgens een in de Instructie interestberekening opgenomen formule (Beschikking van 23 juni 1958, nr. B 8/1079). Voor deze formule alsmede de toepassing ervan verwijzen wij naar de in de bijlage bij deze memorie opgenomen voorbeelden inzake de invorderingsrente.

Het tweede lid bepaalt dat bij vermindering na de enige of laatste vervalddag van een reeds geheel of gedeeltelijk betaalde aanslag de ontvanger invorderingsrente vergoedt voor zover uit de vermindering voortvloeit dat op de aanslag teveel is betaald. Onder vermindering van een aanslag wordt in dezen tevens verstaan de vernietiging van een aanslag. In het geval waarin een positieve aanslag na de enige of de laatste vervalddag zodanig wordt verminderd dat een negatieve aanslag ontstaat kan samenloop ontstaan tussen invorderingsrente en heffingsrente. Invorderingsrente wordt vergoed over het bedrag waarmede de aanslag – voor zover deze is betaald – tot nihil wordt verminderd. Heffingsrente wordt vergoed over het negatieve bedrag en wel vanaf de dag na het desbetreffende drempeltijdvak tot en met de dag van de uitspraak of kennisgeving, waaruit van de vermindering blijkt. Zie hoofdstuk 4 hiervoor.

Ingevolge het derde lid wordt invorderingsrente in rekening gebracht vanaf het verstrijken van de enige of laatste betalingstermijn tot en met de dag voorafgaande aan die van de betaling. Indien voor een aanslag meer betalingstermijnen gelden (bij voorbeeld voor de voorlopige aanslag inkomstenbelasting die wordt opgelegd in de loop van het belastingjaar) wordt de invorderingsrente derhalve pas berekend met ingang van de eerste dag na de vervalddag van de laatste betalingstermijn. De te vergoeden invorderingsrente wordt berekend over de periode vanaf de vervalddag van de enige of laatste betalingstermijn tot en met de dag van de vermindering. Evenals de heffingsrente wordt de invorderingsrente enkelvoudig berekend.

De derde volzin van het derde lid bepaalt dat artikel 9 van de Invorderingswet 1845 geen invloed heeft op de begindatum van de renteberekening. Die bepaling houdt in dat in een aantal gevallen de belasting dadelijk en ineens invorderbaar is. Zo is bij voorbeeld de belastingschuld van de buitenlandse belastingplichtige in beginsel in alle gevallen dadelijk en ineens invorderbaar. Wij achten het niet redelijk dat het versneld invorderbaar zijn van de schuld direct leidt tot het verschuldigd zijn van rente. Voorts zou toepassing van artikel 9 op de renteberekening de uitvoeringspraktijk aanzienlijk compliceren.

Opgemerkt wordt nog dat uiteraard ook het verlenen van uitstel van betaling geen invloed heeft op de aanvang van de periode waarover de invorderingsrente is verschuldigd.

Het vierde lid bevat de bepaling dat bij achterwaartse verliescompensatie alsmede bij de achterwaartse verrekening van investeringsbijdragen geen invorderingsrente wordt berekend. Wij verwijzen naar hoofdstuk 4 hiervoor.

### *Artikel 18a*

Evenals voor het percentage van de heffingsrente wordt ook voor dat van de invorderingsrente aangesloten bij het percentage van de wettelijke rente.

### *Artikel 18b*

Dit artikel bevat de formele bepaling met betrekking tot de invorderingsrente.

In het eerste lid is bepaald dat de invorderingsrente bij beschikking wordt vastgesteld door de ontvanger en dat de invorderingsrente aan de belastingschuldige afzonderlijk kenbaar wordt gemaakt. In de gevallen waarin een aanslag wordt verminderd of een teruggaaf plaatsvindt wordt de te vergoeden invorderingsrente vermeld op het afschrift van de uitspraak of de kennisgeving. De door de belastingschuldige bij overschrijving van de vervaldag van de enige of laatste betalingstermijn verschuldigde rente wordt «op andere wijze schriftelijk kenbaar gemaakt». Dit kan bij voorbeeld plaatsvinden door vermelding van de rente op de acceptgirokaart die de belastingschuldige wordt toegezonden.

Blijkens het tweede lid is hoofdstuk V van de Algemene wet inzake rijksbelastingen van overeenkomstige toepassing op de door de ontvanger vastgestelde beschikking. Deze bepaling is nodig omdat de Invorderingswet 1845 geen belastingwet is in de zin van de Algemene wet inzake rijksbelastingen. Door opneming van deze bepaling kan de belastingschuldige zo deze bezwaar heeft tegen de berekende invorderingsrente, bij de ontvanger in bezwaar komen. Op het bezwaarschrift wordt uitspraak gedaan door de ontvanger waarna de belastingschuldige eventueel in beroep kan gaan bij het gerechtshof.

### *Artikel 18c*

In dit artikel is de ministeriële bevoegdheid opgenomen om regelen te geven met betrekking tot de invorderingsrente. De gedachten gaan hierbij thans uit naar voorschriften die betrekking hebben op de afronding ten voordele van de contribuabele op gehele guldens van de invorderingsrente en, zoals in paragraaf 3.1 reeds is vermeld, op het achterwege laten van het aan de belastingschuldige in rekening brengen van invorderingsrente zo het gaat om een klein bedrag aan rente. Wij denken daarbij aan een bedrag van f 50.

Voorts is in deze bepaling de bevoegdheid opgenomen nadere regelen te geven die een doelmatige invordering betreffen. Hierbij kan worden gedacht aan bepalingen die thans voorkomen in de Instructie interestberekening.

Deze bepaling is ook van belang voor de niet door de rijksbelastingdienst ingevorderde belastingen en andere heffingen omdat op grond van de in die heffingswetten opgenomen transformatiebepalingen een andere functionaris in de plaats treedt voor de minister, zoals bij voorbeeld bij de waterschapsbelastingen het algemeen bestuur van het waterschap. Denkbaar is dat bij voorbeeld waterschappen die veelal aanslagen tot relatief geringe bedragen opleggen, behoefte blijken te hebben aan het stellen van een eigen grens voor de berekening van de invorderingsrente.

### *Voorbeelden*

In bijlage I bij deze memorie zijn voorbeelden van de berekening van invorderingsrente opgenomen.

### *Artikelen III en IV*

In artikel III is bepaald dat de in de Successiewet 1956 opgenomen bijzondere renteregeling vervalt. Dit houdt in dat ook met betrekking tot de op grond van die wet geheven rechten het algemene regime van de invorderingsrente van toepassing is. Hiermee vervalt de mogelijkheid om al rente in rekening te brengen vanaf de dag waarop sedert het einde van de aangiftetermijn (ten minste acht maanden) een maand is verstreken. Nu echter na de recente herziening van de Successiewet 1956 volgens de regelen van de Algemene wet inzake rijksbelastingen een voorlopige aanslag kan worden opgelegd, menen wij dat er geen reden bestaat het bijzondere renteregime van de Successiewet in stand te laten.

In verband met de in artikel 8, zesde lid, van de Natuurschoonwet 1928 opgenomen verwijzing naar artikel 70 van de Successiewet dient ook voornoemd artikel 8 te worden aangepast. De in artikel IV opgenomen wijziging strekt daartoe.

### *Artikelen V tot en met IX*

In deze artikelen is bepaald dat de op de premies volksverzekeringen betrekking hebbende heffingsrente en invorderingsrente ten goede komt aan de onderscheidene, in de genoemde premiewetten voorkomende fondsen. Hoewel zulks niet uitdrukkelijk is bepaald komt ook thans de aan premieplichtigen in rekening gebrachte uitstelrente ten goede aan de fondsen.

Op grond van het bepaalde in artikel 41, eerste lid, van de Algemene Ouderdomswet, artikel 44, eerste lid, van de Algemene Weduwen- en Wezenwet, artikel 21, derde lid, van de Algemene Wet Bijzondere Ziektekosten, artikel 26, eerste lid, van de Algemene Kinderbijslagwet en artikel 75 van de Algemene Arbeidsongeschiktheidswet zijn de regels die gelden voor de heffing van de inkomstenbelasting ook van toepassing op de bij wege van aanslag geheven premies volksverzekeringen. In tegenstelling tot de overige bepalingen van de Algemene wet inzake rijksbelastingen zijn de regels die het berekenen van rente betreffen niet zonder meer van toepassing bij de heffing van de premies aangezien zij de heffing van rente betreffen en niet de heffing van inkomstenbelasting. De wijziging van genoemde bepalingen strekt ertoe de regeling van de heffingsrente ook op die premies van toepassing te doen zijn. Gelet op de ruimere formulering behoeven de bepalingen in vorengenoemde wetten inzake de invordering van premies geen aanpassing.

### *Artikel X*

Artikel X bevat een technische aanpassing van de Bevoegdhedenwet waterschappen.

### *Artikel XI*

In dit artikel is een overgangsbepaling opgenomen voor het in rekening brengen van heffingsrente met betrekking tot aanslagen in de inkomstenbelasting over de kalenderjaren 1985 tot en met 1987. Met ingang van 1 april 1990 zal de in artikel 30c, eerste lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen opgenomen hoofdregel ook voor de inkomstenbelasting toepassing kunnen vinden.

Zoals hiervoor in de toelichting op artikel 30c, eerste lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen reeds is opgemerkt zou bij de inkomstenbelasting volledige realisatie van het uitgangspunt dat heffingsrente wordt berekend over het verschil aan belasting tussen het bedrag van de aanslag en het bedrag dat zou zijn voortgevloeid uit de aangifte, op dit moment tot moeilijkheden leiden. De werkwijze bij de inkomstenbelasting, voor zover hier van belang, is als volgt.

De inspecteur vult op de zogenaamde elementennota alle voor de berekening van de aanslag van belang zijnde elementen in. De elementennota wordt vervolgens opgestuurd naar het computercentrum te Apeldoorn. Daar wordt de aanslag daadwerkelijk berekend. Om het hiervoor beschreven uitgangspunt te realiseren moeten bij afwijking van de aangifte twee elementennota's worden opgemaakt: één waarop de gegevens van de aangifte staan vermeld en één waarop de door de inspecteur vastgestelde elementen ter berekening van de aanslag staan vermeld. Dit zou direct grote gevolgen hebben voor de programmatuur waarmee de geautomatiseerde verwerking van de aanslagregeling wordt gestuurd. De wijziging van het systeem is op korte termijn niet uitvoerbaar. De invoering op termijn maakt het mogelijk om de benodigde wijzigingen onder te brengen in een herstructurering van het automatiseringssysteem. De studie naar deze herstructurering is inmiddels aangevangen. Naar wij voorzien zullen met de herstructurering drie jaren zijn gemoeid.

Om vorenbedoelde redenen wordt voor de berekening van de heffingsrente voor de inkomstenbelasting niet uitgegaan van de aangifte in haar geheel maar uitsluitend van het aangegeven zogenaamde stipinkomen verminderd met verliezen uit vorige jaren. Het stipinkomen is het inkomen in de zin van artikel 3, derde lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 waaruit de mutaties van de oudedagreserve zijn geëlimineerd. Voor die mutaties alsook voor de overige van belang zijnde elementen voor de berekening van de aanslag – de tariefgroep, de toepassing van het bijzondere tarief, de WIR, enzovoort – wordt uitgegaan van hetgeen de inspecteur heeft vastgesteld. Een onjuiste aangifte ter zake van deze elementen speelt in de renteberekening bij aanslagen in de inkomstenbelasting dus geen rol. Het effect is voor de belastingplichtige gunstig ingeval de correcties leiden tot een hoger te betalen bedrag dan het belastingbedrag dat uit de aangifte zou voortvloeien. Het effect is daarentegen voor de belastingplichtige ongunstig in de tegenovergestelde situatie, namelijk in die gevallen waarin naast een op het inkomen aangebrachte correctie die leidt tot meer te betalen belasting tevens een correctie wordt aangebracht ten voordele van belastingplichtige met betrekking tot de in het tweede lid genoemde elementen. Wij merken op dat dit voor de belastingplichtige negatieve effect zich alleen voordoet in die gevallen dat geen of een te lage voorlopige aanslag is opgelegd. Het vorenstaande kan zich bij voorbeeld voordoen bij een correctie op de winst die tevens leidt tot een grotere toevoeging aan de fiscale oudedagreserve. Een ander voorbeeld betreft de situatie waarin een correctie wordt aangebracht met betrekking tot de inkomstenstoerekening tussen echtgenoten, die tevens leidt tot een groter in aanmerking te nemen bedrag aan voetoverheveling. Voorts kan gedacht worden aan de situatie waarin een inkomenscorrectie plaatsvindt, doch de belastingplichtige ten onrechte niet om toepassing van het bijzondere tarief heeft gevraagd. Zie in bijlage I voorbeeld 2.7.1 en 2.7.2.

Voor de vennootschapsbelasting kan, zoals hiervoren is vermeld, voor de berekening van de in rekening te brengen heffingsrente wel direct worden uitgegaan van het verschil aan belasting tussen het bedrag van de aanslag en het bedrag zoals dat uit de aangifte voortvloeit. Dit leidt, ook bij de in het voornemen liggende automatisering, niet tot uitvoeringsmoeilijkheden omdat bij de vennootschapsbelasting een aanzienlijk geringer aantal elementen een rol speelt.

Opgemerkt wordt nog dat indien een aangifte die zo deze zou worden gevolgd, op grond van artikel 64 juncto artikel 65 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 zou leiden tot een zogenaamde nihil-aanslag, bij de aanslagregeling wordt gecorrigeerd en dientengevolge wel een positieve aanslag wordt vastgesteld, alleen over het gedeelte van het belastingbedrag dat kan worden toegerekend aan de inkomenscorrectie zelve en niet over het belastingbedrag dat voortvloeit uit het niet van toepassing zijn van vorenbedoelde artikelen rente wordt berekend. De

voornoemde artikelen vallen namelijk ook onder de elementen die voor de berekening van de belasting van belang zijn doch niet op het inkomen zelve betrekking hebben.

#### *Artikel XII*

Artikel XII bevat een overgangsregeling. In het eerste lid is opgenomen dat de huidige in artikel 17, tweede lid, van de Invorderingswet 1845 opgenomen regeling van uitstelrente van toepassing blijft voor zover het gaat om aanslagen die worden vastgesteld voor de inwerkingtreding van deze wet.

In het tweede lid is bepaald dat door degene die, dan wel het orgaan dat ingevolge de heffingswet voor de toepassing van de Invorderingswet 1845 in de plaats treedt van de Minister van Financiën, kan worden bepaald dat de nieuwe regeling van de invorderingsrente niet geldt voor de niet door de rijksbelastingdienst ingevorderde belastingen en heffingen waarvoor de Invorderingswet 1845 van toepassing is verklaard. In dat geval blijft de huidige regeling inzake de uitstelrente toepassing vinden.

In het derde lid is bepaald dat een dergelijke afwijkende regeling tot uiterlijk 1 januari 1997 van toepassing kan zijn. Wij hebben gekozen voor een ruime overgangstermijn aangezien met name de lagere publiekrechtelijke lichamen in veel gevallen nog geen geautomatiseerde administratie op dit terrein hebben. Op deze wijze zijn zij in staat om zich op verantwoorde wijze voor te bereiden op het nieuwe systeem van de invorderingsrente.

#### *Artikel XIII*

Dit artikel regelt de inwerkingtreding van deze wet. De invorderingswet vindt, indien het wetsvoorstel door de Staten-Generaal zal worden aanvaard, toepassing met betrekking tot aanslagen die worden vastgesteld na 31 maart 1987. Het tijdstip van invoering van de heffingsrente sluit aan bij de aanslagregeling inkomstenbelasting over 1985 en wat de vennootschapsbelasting betreft aan bij de aanslagregeling van die belasting over het boekjaar 1985 of 1985/86. Effectief zal de regeling van de heffingsrente – door het drempeltijdvak – in werking treden op 1 april 1987.

De Staatssecretaris van Financiën,  
H. E. Koning

De Staatssecretaris van Sociale Zaken en Werkgelegenheid,  
L. de Graaf

**Voorbeelden heffingsrente**

1. De voorbeelden hebben betrekking op de inkomstenbelasting (belastingjaar 1985) maar zijn, behoudens voorbeeld 2.6 en 2.7, mutatis mutandis ook van toepassing op de vennootschapsbelasting.
2. Van de voorheffingen (loonbelasting, dividendbelasting, kansspelbelasting) is alleen de loonbelasting genoemd.
3. De renteberekening geschiedt eenvoudshalve in maanden in plaats van in dagen.
4. Als percentage van de heffingsrente is aangehouden het huidige percentage van de wettelijke rente, t.w. 9.

**1. Voorlopige aanslagen***Voorbeeld 1.1.*

Voorlopige aanslag over 1985, groot f 1000, opgelegd in 1987 of in 1988: geen heffingsrente (geen in rekening te brengen rente over een voorlopige aanslag met een positief bedrag).

*Voorbeeld 1.2.*

Verschuldigde belasting volgens aangifte over 1985	f 5000
ingehouden loonbelasting of WIR-premie	f 6000
	f 1000

Negatieve voorlopige aanslag, groot f 1000. Opgelegd voor 1 april 1987: geen heffingsrente (drempeltijdvak).

Opgelegd op 31 augustus 1987: te vergoeden heffingsrente  $5/12 \times 9\% \times f 1000 = f 38$ .

**2. Definitieve aanslagen***Voorbeeld 2.1.1.*

	Volgens aangifte	Volgens aanslag
Verschuldigde belasting over 1985	f 5000	f 5000
Ingehouden loonbelasting	f 4500	f 4500
Voorlopige aanslag	f —	f —
	f 500	f 500

Aanslag, groot f 500.

Opgelegd voor 1 april 1987: geen heffingsrente (drempeltijdvak).

Opgelegd op 31 augustus 1987; geen in rekening te brengen heffingsrente (verschuldigde belasting minus voorheffingen enz. (art. 30a, derde lid, AWR) niet hoger dan volgens aangifte).

*Voorbeeld 2.1.2.*

	Volgens aangifte	Volgens aanslag
Verschuldigde belasting over 1985	f 5000	f 5000
Ingehouden loonbelasting	f —	f —
Voorlopige aanslag	f 4000	f 4000
	f 1000	f 1000

Voorlopige aanslag groot f 4000.

Opgelegd in 1986 of 1987: geen heffingsrente (geen in rekening te brengen rente over een voorlopige aanslag met een positief bedrag).

Aanslag groot f 1000.

Opgelegd op 31 augustus 1987: geen in rekening te brengen heffingsrente (verschuldigde belasting minus voorlopige aanslag niet hoger dan volgens aangifte).

*Voorbeeld 2.2.1.*

	Volgens aangifte	Volgens aanslag
Verschuldigde belasting over 1985	f 5000	f 5000
Ingehouden loonbelasting	f 6000	f 6000
Voorlopige aanslag	f —	f —
	∑ f 1000	∑ f 1000

Aanslag met terug te geven bedrag, groot f 1000.

Opgelegd voor 1 april 1987: geen heffingsrente (drempeltijdvak).

Opgelegd op 31 augustus 1987: te vergoeden heffingsrente  $5/12 \times 9\% \times f 1000 = f 38$ .

*Voorbeeld 2.2.2.*

	Volgens aangifte	Volgens aanslag
Verschuldigde belasting over 1985	f 5000	f 5000
Ingehouden loonbelasting	f 6000	f 6000
Voorlopige aanslag	∑ f 1000	∑ f 1000
	f —	f —

2.2.2.1. Negatieve voorlopige aanslag opgelegd voor 1 april 1987: geen heffingsrente (drempeltijdvak).

Aanslag opgelegd in 1986 of 1987: geen heffingsrente (het bedrag van de aanslag is negatief noch positief).

2.2.2.2. Negatieve voorlopige aanslag opgelegd op 31 augustus 1987: te vergoeden heffingsrente  $5/12 \times 9\% \times f 1000 = f 38$ .

Aanslag opgelegd in 1987: geen heffingsrente (het bedrag van de aanslag is negatief noch positief).

*Voorbeeld 2.3.1.*

	Volgens aangifte	Volgens aanslag
Verschuldigde belasting over 1985	f 5000	f 4600
Ingehouden loonbelasting	f 4500	f 4500
Voorlopige aanslag	f —	f —
	f 500	f 100

Aanslag met te betalen bedrag, groot f 100.

Opgelegd voor 1 april 1987: geen heffingsrente (drempeltijdvak).

Opgelegd op 31 augustus 1987: geen in rekening te brengen heffingsrente (verschuldigde belasting minus voorheffingen enz. niet hoger dan volgens aangifte).

### Voorbeeld 2.3.2.

	Volgens aangifte	Volgens aanslag
Verschuldigde belasting over 1985	f 5000	f 4600
Ingehouden loonbelasting	f 4500	f 4500
Voorlopige aanslag	f 500	f 500
	f —	∟ f 400

Voorlopige aanslag groot f 500. Geen heffingsrente.

Aanslag met terug te geven bedrag, groot f 400.

Aanslag opgelegd voor 1 april 1987: geen heffingsrente (drempeltijdvak).

Aanslag opgelegd op 31 augustus 1987: te vergoeden heffingsrente over het negatieve bedrag van de aanslag  $5/12 \times 9\% \times f 500 = f 15$ .

### Voorbeeld 2.4.1.

	Volgens aangifte	Volgens aanslag
Verschuldigde belasting over 1985	f 5000	f 7000
Ingehouden loonbelasting	f 4500	f 4500
Voorlopige aanslag	f —	f —
	f 500	f 2500

Aanslag, groot f 2500.

Opgelegd voor 1 april 1987: geen heffingsrente (drempeltijdvak).

Opgelegd op 31 augustus 1987: in rekening te brengen heffingsrente  $5/12 \times 9\% \times f 2000 = f 75$  (verschuldigde belasting minus voorheffingen en voorlopige aanslagen enz. f 2000 hoger dan volgens aangifte).

### Voorbeeld 2.4.2.

	Volgens aangifte	Volgens aanslag
Verschuldigde belasting over 1985	f 5000	f 7000
Ingehouden loonbelasting	f 4500	f 4500
Voorlopige aanslag	f 400	f 400
	f 100	f 2100

Aanslag, groot f 2100.

Aanslag opgelegd voor 1 april 1987: geen heffingsrente (drempeltijdvak).

Aanslag opgelegd op 31 augustus 1987: in rekening te brengen heffingsrente  $5/12 \times 9\% \times f 2000 = f 75$  (verschuldigde belasting minus voorheffingen en voorlopige aanslagen enz. f 2000 hoger dan volgens aangifte).

### Voorbeeld 2.4.3.

	Volgens aangifte	Volgens aanslag
Verschuldigde belasting over 1985	f 5000	f 7000
Ingehouden loonbelasting	f 4500	f 4500
Voorlopige aanslag	f 800	f 800
	∟ f 300	f 1700



Aanslag, groot f 1700.

Aanslag opgelegd voor 1 april 1987: geen heffingsrente (drempeltijdvak).

Aanslag opgelegd op 31 augustus 1987: in rekening te brengen heffingsrente  $5/12 \times 9\% \times f 1700 = f 63$  (verschuldigde belasting minus voorheffingen en voorlopige aanslagen enz. f 2000 hoger dan volgens aangifte, maar in rekening te brengen heffingsrente over geen hoger bedrag dan het positieve bedrag van de aanslag).

*Voorbeeld 2.5.*

	Volgens aangifte	Volgens aanslag
Verschuldigde belasting over 1985	f 5000	f 5000
Ingehouden loonbelasting	f 4500	f 4000
Voorlopige aanslag	f 1300	f 1300
	$\% f 800$	$\% f 300$

Aanslag met terug te geven bedrag, groot f 300.

Aanslag opgelegd voor 1 april 1987: geen heffingsrente (drempeltijdvak).

Aanslag opgelegd op 31 augustus 1987: geen in rekening te brengen heffingsrente (verschuldigde belasting minus voorheffingen en voorlopige aanslagen enz. f 500 hoger dan volgens aangifte, maar aanslag geen positief bedrag); wel te vergoeden heffingsrente  $5/12 \times 9\% \times f 300 = f 12$  (over het negatieve bedrag van de aanslag).

*Voorbeeld 2.6.1.*

	Volgens aangifte	Volgens aanslag
Verschuldigde belasting over 1985	f 5000	f 7000
WIR-premie	f 6000	f 3000
Voorlopige aanslag	f —	f —
	$\% f 1000$	f 4000

Aanslag, groot f 4000.

Opgelegd voor 1 april 1987: geen heffingsrente (drempeltijdvak).

Opgelegd op 31 augustus 1987: in rekening te brengen heffingsrente  $5/12 \times 9\% \times f 2000 = f 75$  (verschuldigde belasting minus voorheffingen enz. f 2000 hoger dan volgens aangifte daar voor de inkomstenbelasting 1985, 1986 en 1987 (artikel XI) wordt uitgegaan van de WIR- premie die bij de aanslag in aanmerking is genomen).

*Voorbeeld 2.6.2.*

	Volgens aangifte	Volgens aanslag
Verschuldigde belasting over 1985	f 5000	f 7000
WIR-premie	f 6000	f 3000
Voorlopige aanslag	$\% f 1000$	$\% f 1000$
	f —	f 5000

Aanslag, groot f 5000.

2.6.2.1. Negatieve voorlopige aanslag opgelegd voor 1 april 1987: geen heffingsrente (drempeltijdvak).

Aanslag opgelegd in 1986: geen heffingsrente (drempeljaar).

Aanslag opgelegd op 31 augustus 1987: in rekening te brengen heffingsrente  $5/12 \times 9\% \times f 2000 = f 75$  (verschuldigde belasting minus voorheffingen f 2000 hoger dan volgens aangifte daar voor de inkomstenbelasting 1985, 1986 en 1987 (artikel XI) wordt uitgegaan van de WIR-premie die bij de aanslag in aanmerking is genomen).

2.6.2.2. Negatieve voorlopige aanslag opgelegd op 31 augustus 1987: te vergoeden heffingsrente  $5/12 \times 9\% \times f 1000 = f 38$ .

Aanslag opgelegd op 30 november 1987: in rekening te brengen heffingsrente  $8/12 \times 9\% \times f 2000 = f 120$  (verschuldigde belasting minus voorheffingen f 2000 hoger dan volgens aangifte daar voor de inkomstenbelasting 1985, 1986 en 1987 (artikel XI) wordt uitgegaan van de WIR-premie die bij de aanslag in aanmerking is genomen).

#### Voorbeeld 2.7.1.

	Volgens aangifte	Volgens aanslag
Verschuldigde belasting over 1985	f 5000	f 7000
Ingehouden loonbelasting	f —	f —
Voorlopige aanslag	f —	f —
	f 5000	f 7000

De hogere verschuldigde belasting volgens de aanslag is het gevolg van een inkomenscorrectie, leidende tot f 3000 meer belasting (inkomen ten onrechte bij echtgenoot aangegeven) en f 1000 minder belasting (meer voetoverheveling). De correcties leiden per saldo tot f 2000 meer belasting.

Aanslag, groot f 7000.

Aanslag opgelegd voor 1 april 1987: geen heffingsrente (drempeltijdvak).

Aanslag opgelegd op 31 augustus 1987: in rekening te brengen heffingsrente  $5/12 \times 9\% \times f 3000 = - f 112$  (voor de renteberekening is de verschuldigde belasting f 3000 hoger dan volgens aangifte, daar de verlaging van het belastingbedrag met f 1000 ingevolge artikel XI over de kalenderjaren 1985, 1986 en 1987 buiten beschouwing blijft).

#### Voorbeeld 2.7.2.

	Volgens aangifte	Volgens aanslag
Verschuldigde belasting over 1985	f 5000	f 7000
Ingehouden loonbelasting	f —	f —
Voorlopige aanslag	f 5000	f 5000
	f —	f 2000

De hogere verschuldigde belasting is het gevolg van een inkomenscorrectie, leidende tot f 3000 meer belasting (inkomen ten onrechte bij echtgenoot aangegeven) en f 1000 minder belasting (meer voetoverheveling). De correcties leiden per saldo tot f 2000 meer belasting.

Voorlopige aanslag, groot f 5000: geen heffingsrente.

Aanslag opgelegd op 31 augustus 1987: in rekening te brengen heffingsrente  $5/12 \times 9\% \times f 2000 = f 75$  (voor de renteberekening is de verschuldigde belasting f 3000 hoger dan volgens aangifte, daar de verlaging van het belastingbedrag met f 1000 ingevolge artikel XI over de kalenderjaren 1985, 1986 en 1987 buiten beschouwing blijft; echter nimmer meer in rekening gebrachte rente dan over het positieve bedrag van de aanslag).

### Voorbeeld 2.8.

	Volgens aangifte	Volgens aanslag
Verschuldigde belasting over 1985	f —	f 5000
Geen voorlopige aanslag		

Bij kennisgeving tot voorlopige teruggaaf, gedagtekend 31 december 1986, wordt in verband met een over 1985 aangegeven verlies een voorlopige teruggaaf verleend van f 8000.

Wegens correcties op het aangegeven verlies wordt het inkomen op een zodanig bedrag vastgesteld, dat over 1985 f 5000 belasting is te betalen. In verband daarmee wordt geen carry-backbeschikking vastgesteld. De voorlopige teuggaaf wordt verrekend met de aanslag over 1985.

Aanslag, na verrekening groot f 13.000.

Opgelegd 31 augustus 1988: in rekening te brengen heffingsrente  $17/12 \times 9\% \times f 13\ 000 = f 1657$  (verschuldigde belasting f 13 000 hoger dan volgens aangifte; renteberekening over het tijdvak 1 april 1987 – na het drempeltijdvak – tot en met 31 augustus 1988).

### Voorbeeld 2.9.

Er is geen aangifte over 1985 gedaan.

2.9.1. Geen voorlopige aanslag. Ambtshalve aanslag, groot f 5250 (inclusief f 250 verhoging wegens het niet doen van aangifte).

Opgelegd voor 1 april 1987: geen heffingsrente (drempeltijdvak).

Opgelegd op 31 augustus 1987: in rekening te brengen heffingsrente  $5/12 \times 9\% \times f 5000 = f 187$  (over het bedrag van de aanslag minus het bedrag van de verhoging).

2.9.2. Voorlopige aanslag f 500. Ambtshalve aanslag, groot f 5250 (inclusief f 250 verhoging wegens het niet doen van aangifte); na aftrek voorlopige aanslag te betalen: f 4750.

Aanslag opgelegd voor 1 april 1987: geen heffingsrente (drempeltijdvak).

Aanslag opgelegd op 31 augustus 1987: in rekening te brengen heffingsrente  $5/12 \times 9\% \times f 4500 = f 168$  (over het bedrag van de aanslag minus het bedrag van de verhoging).

## 3. Navorderingsaanslagen

### Voorbeeld 3.1.

Navorderingsaanslag over 1985, groot f 6250, inclusief een verhoging van f 1250.

3.1.1. Opgelegd voor 1 april 1987: geen heffingsrente (drempeltijdvak).

3.1.2. Opgelegd op 31 augustus 1988: in rekening te brengen heffingsrente  $17/12 \times 9\% \times f 5000 = f 637$  (over het bedrag van de navorderingsaanslag zonder verhoging).

## 4. Verminderingen

Wij zijn er bij de voorbeelden in deze paragraaf van uitgegaan dat het bedrag van de vermindering niet is betaald. Voor zover het bedrag van de

vermindering wel geheel of gedeeltelijk is betaald, verwijzen wij naar de voorbeelden inzake de invorderingsrente.

*Voorbeeld 4.1.*

	Volgens aangifte	Volgens aanslag	Na bezwaar
Verschuldigde belasting over 1985	f 5000	f 5000	f 5000
Ingehouden loonbelasting	f 6000	f 6000	f 6800
Voorlopige aanslag	f —	f —	f —
	∑ f 1000	∑ f 1000	∑ f 1800

Aanslag met terug te geven bedrag, groot f 1000.

4.1.1. Opgelegd op 31 augustus 1987: te vergoeden heffingsrente  $5/12 \times 9\% \times f 1000 = f 38$ . Bij uitspraak op het bezwaarschrift, gedagtekend 31 januari 1988, wordt het negatieve bedrag van de aanslag met f 800 verminderd: te vergoeden heffingsrente  $10/12 \times 9\% \times f 800 = f 60$ .

4.1.2. Opgelegd voor 1 april 1987: geen heffingsrente (drempeltijdvak).

Bij uitspraak op het bezwaarschrift, gedagtekend 31 januari 1988, wordt het negatieve bedrag van de aanslag met f 800 verminderd: te vergoeden heffingsrente  $10/12 \times 9\% \times f 800 = f 60$ .

*Voorbeeld 4.2.*

	Volgens aangifte	Volgens aanslag	Na bezwaar
Verschuldigde belasting over 1985	f 5000	f 5000	f 4000
Ingehouden loonbelasting	f 5000	f 5000	f 5000
Voorlopige aanslag	f —	f —	f —
	f —	f —	∑ f 1000

Aanslag, groot f—.

Opgelegd voor 1 april 1987: geen heffingsrente (drempeltijdvak).

Opgelegd op 31 augustus 1987: geen heffingsrente (verschuldigde belasting minus voorheffingen enz. niet hoger dan volgens aangifte).

Bij uitspraak op het bezwaarschrift, gedagtekend 31 januari 1988, wordt de verschuldigde belasting verminderd met f 1000: te vergoeden heffingsrente  $10/12 \times 9\% \times f 1000 = f 75$ .

*Voorbeeld 4.3.*

	Volgens aangifte	Volgens aanslag	Na bezwaar
Verschuldigde belasting over 1985	f 5000	f 5500	f 4500
Ingehouden loonbelasting	f 4500	f 4500	f 4500
Voorlopige aanslag	f 500	f 500	f 500
	f —	f 500	∑ f 500

Aanslag groot, f 500, opgelegd voor 1 april 1987: geen heffingsrente (drempeltijdvak).

Bij uitspraak op het bezwaarschrift, gedagtekend 30 november 1987, wordt de verschuldigde belasting verminderd met f 1000: te vergoeden heffingsrente  $8/12 \times 9\% \times f 500 = f 30$  (over het negatieve bedrag).

#### Voorbeeld 4.4.

	Volgens aangifte	Volgens aanslag	Na bezwaar	Na beroep
Verschuldigde belasting over 1985	f 5000	f 7000	f 5500	f 3500
Ingehouden loonbelasting	f 4000	f 4000	f 4000	f 4000
Voorlopige aanslag	f 500	f 500	f 500	f 500
	f 500	f 2500	f 1000	f 1000

Voorlopige aanslag, groot f 500. Opgelegd voor 1 april 1987: geen heffingsrente (drempeltijdvak).

Aanslag, groot f 2500.

Opgelegd op 31 augustus 1987: in rekening te brengen heffingsrente  $5/12 \times 9\% \times f 2000 = f 75$ .

4.4.1. Bij uitspraak op het bezwaarschrift, gedagtekend 31 januari 1988, wordt de verschuldigde belasting verminderd met f 1500: verlaging van de in rekening gebrachte heffingsrente met f 57 ( $5/12 \times 9\% \times 1500$  ofwel  $1500/2000 \times f 75$ ).

4.4.2. Bij uitspraak op het beroep (dagtekening kennisgeving van de vermindering 31 januari 1989) wordt de verschuldigde belasting verder verlaagd met f 2000: verdere verlaging van de in rekening gebrachte heffingsrente f 18; voorts te vergoeden heffingsrente  $22/12 \times 9\% \times f 1000 = f 165$  (over het negatieve bedrag van de aanslag).

### Voorbeelden invorderingsrente

#### Opmerking vooraf

Bij betaling na de vervaldag van de enige of de laatste betalingstermijn wordt de invorderingsrente berekend over het bedrag van iedere betaling afzonderlijk. Voor de splitsing van het betaalde bedrag in betaling op de aanslag en in voorkomende gevallen de heffingsrente (hoofdsom) en in invorderingsrente wordt ter berekening van de hoofdsom gebruik gemaakt van de volgende formule:

$$\frac{36.000 \times \text{betaling}}{A \times P + 36.000} = \text{hoofdsom.}$$

Hierbij stelt A het aantal dagen voor waarover rente is verschuldigd en stelt P het interestpercentage voor. Als bij voorbeeld f 3000 twee maanden te laat wordt betaald, worden van dit bedrag als betaling op de aanslag aangemerkt:

$$\frac{36.000 \times f 3000}{(60 \times 9) + 36.000} = f 2 955,67 \text{ (na afronding)}$$

invorderingsrente op gehele guldens naar beneden: f 2956) en als voldoening van invorderingsrente f 44,33 (na afronding f 44).

In de voorbeelden is noch rekening gehouden met eventuele vervolgingskosten, noch met het buiten invordering laten van invorderingsrente tot een gering bedrag.

#### *Voorbeeld 1*

Aanslag, groot f 5000.  
Opgelegd op 31 juli 1987.  
Vervaldag enige betalingstermijn 30 september 1987.

1.1. Op 1 december 1987 wordt f 5075 betaald:  
verschuldigde invorderingsrente  $2/12 \times 9\% \times f 5000 = f 75$ .

1.2. Op 30 september 1987 is f 2500 betaald.  
Op 1 december 1987 wordt f 2537 betaald: verschuldigde invorderingsrente  $2/12 \times 9\% \times f 2500 = f 37$  (invorderingsrente naar beneden afgerond).

1.3. Op 31 oktober 1987 wordt f 2015 betaald:  
hiervan wordt als betaling op de aanslag aangemerkt  
 $36.000 \times 2015$   
\_\_\_\_\_ = f 2000 en als voldoening van  
 $(30 \times 9) + 36.000$

invorderingsrente f 15; Op 1 december 1987 wordt f 3045 betaald:  
verschuldigde invorderingsrente  $2/12 \times 9\% \times f 3000 = f 45$ .

#### *Voorbeeld 2*

Voorlopige aanslag inkomstenbelasting 1987, groot f 5000.  
Opgelegd op 31 juli 1987.  
Vervaldag van de 5 betalingstermijnen: 31 augustus, 30 september, 31 oktober, 30 november en 31 december 1987.  
Op 30 september 1987 is f 2000 en op 31 december 1987 is eveneens f 2000 betaald. Op 1 maart 1988 wordt f 1015 betaald: verschuldigde invorderingsrente  $2/12 \times 9\% \times f 1000 = f 15$ .

#### *Voorbeeld 3*

Aanslag groot f 5000.  
Opgelegd op 31 augustus 1987.  
Vervaldag enige betalingstermijn 31 oktober 1987.  
Op 31 oktober 1987 is f 3000 betaald.

3.1. Bij uitspraak op het bezwaarschrift, gedagtekend 31 maart 1988, wordt de aanslag verminderd met f 1000 tot 4000. Op 1 mei 1988 wordt f 1045 betaald: verschuldigde invorderingsrente  $6/12 \times 9\% \times f 1000 = f 45$  (over f 1000 zijnde het op de vervaldag openstaande bedrag van f 2000 minus het bedrag van de vermindering groot f 1000).

3.2. Bij uitspraak op het bezwaarschrift, gedagtekend 1 april 1988, wordt de aanslag verminderd met f 3000 tot f 2000: te vergoeden invorderingsrente  $5/12 \times 9\% \times f 1000 = f 38$  (het bedrag van de vermindering ad f 3000 belooft f 1000 meer dan het op de aanslag openstaande bedrag; rente naar boven afgerond),

## Samenloop heffingsrente en invorderingsrente

### Voorbeeld

	Volgens aangifte	Volgens aanslag	Na vermindering
Verschuldigde inkomsten- belasting 1986	f 15 000	f 19 000	f 16 000
Ingehouden loonbelasting	f 17 000	f 17 000	f 17 000
	∑ f 2 000	f 2 000	∑ f 1 000

Geen voorlopige aanslag. Aanslag, groot f 2000.

Opgelegd op 31 juli 1988.

Enige vervaldag 30 september 1988.

In rekening te brengen heffingsrente  $4/12 \times 9\% \times f 2000 = f 60$   
(verschuldigde belasting minus voorheffingen hoger dan volgens aangifte,  
maar ten hoogste over het positieve bedrag van de aanslag).

1.1. Op 30 september 1988 wordt f 2060 betaald.

Bij uitspraak op het bezwaarschrift, gedagtekend 31 januari 1989,  
wordt de verschuldigde belasting met f 3000 verminderd.

De in rekening gebrachte heffingsrente ad f 60 wordt verminderd tot f –.  
Voorts wordt over het tijdvak 1 april 1988 tot en met 31 januari 1989  
heffingsrente vergoed  $10/12 \times 9\% \times f 1000 = f 75$ .

Te vergoeden invorderingsrente over het tijdvak 1 oktober 1988 tot en  
met 31 januari 1989:  $4/12 \times 9\% \times f 2060 = f 62$ .

1.2. Op 1 december 1988 wordt f 2135 betaald:

verschuldigde invorderingsrente  $2/12 \times 9\% \times f 2060 = f 30$ .

Bij uitspraak op het bezwaarschrift, gedagtekend 31 januari 1989  
wordt de verschuldigde belasting met f 3000 verminderd.

De in rekening gebrachte heffingsrente ad f 60 wordt verminderd tot f –.  
Voorts wordt over het tijdvak 1 april 1988 tot en met 31 januari 1989  
heffingsrente vergoed  $10/12 \times 9\% \times f 1000 = f 75$ .

Te vergoeden invorderingsrente over het tijdvak 1 oktober 1988 tot en  
met 31 januari 1989:  $4/12 \times 9\% \times f 2060 = f 62$ .

## Vergelijkend overzicht in hoofdlijnen van wetsontwerpen inzake het berekenen van rente

Wetsontwerp 10 982	Huidig voorstel
<p>1. De regeling ziet alleen op de heffings-sfeer en heeft betrekking op de inkomstenbelasting, de vermogensbelasting, de vennootschapsbelasting, de loonbelasting, de premies volksverzekeringen, de omzetbelasting en de bijzondere verbruiksbelasting van personenauto's. In de invorderingssfeer verandert niets aan de reeds bestaande regeling.</p>	<p>1. De rente in de heffings-sfeer heeft betrekking op de inkomstenbelasting, de vennootschapsbelasting en de bij wege van aanslag geheven premies volksverzekeringen. De rente in de invorderingssfeer heeft betrekking op alle met toepassing van de AWR door de rijksbelastingdienst geheven belastingen en op termijn ook op milieuheffingen, de provinciale, de gemeentelijke en de waterschapsbelastingen.</p>
<p>2. Vergoeding of heffing van rente vindt plaats bij elke belastingaanslag welke wordt vastgesteld na afloop van het belastingjaar; hetzelfde gebeurt bij een vermindering of teruggaaf. In de invorderingssfeer wordt rente in rekening gebracht indien de belastingplichtige om uitstel van betaling heeft verzocht.</p>	<p>2. Rente wordt vergoed over na het drempeltijdvak<sup>1</sup> opgelegde negatieve (voorlopige) aanslagen in de inkomstenbelasting, de vennootschapsbelasting en de bij wege van aanslag geheven premies volksverzekeringen. Hetzelfde gebeurt bij verminderingen. Voorts wordt rente vergoed indien een op een aanslag betaald bedrag wordt teruggegeven. Dit geldt voor alle door de rijksbelastingdienst met toepassing van de AWR geheven belastingen. Rente wordt in rekening gebracht over na het drempeltijdvak opgelegde aanslagen in de inkomstenbelasting, de vennootschapsbelasting en de bij wege van aanslag geheven premies volksverzekeringen, voor zover sprake is van correcties op de aangifte. Voorts wordt rente in rekening gebracht over het openstaande bedrag na de laatste betalingstermijn.</p>
<p>3. Vergoeding of heffing van rente vindt plaats voor elke kalendermaand tussen het einde van het belastingjaar en de maand van dagtekening van het aanslagbiljet.</p>	<p>3. Rente in de heffings-sfeer wordt berekend over de dagen na het drempeltijdvak tot de dagtekening van het aanslagbiljet dan wel de datum van de vermindering. Rente in de invorderingssfeer wordt berekend over de dagen na de laatste vervalddag tot de dag van de betaling dan wel vermindering.</p>
<p>4. De rente in de heffings-sfeer wordt in aanmerking genomen als belasting, in de invorderingssfeer als rente.</p>	<p>4. De rente wordt in aanmerking genomen als rente.</p>
<p>5. De hoogte van de rente in de heffings-sfeer kan, i.v.m. het feit dat rente als belasting wordt beschouwd, voor de onderscheidene belastingen verschillend zijn.</p>	<p>5. De hoogte van de rente is gelijk aan de wettelijke rente.</p>

<sup>1</sup> Het drempeltijdvak is de periode die aanvangt de eerste dag na afloop van het belastingjaar en die 15 maanden later eindigt.



**BIJLAGE III**

**Overzicht van de financiële gevolgen voor de rijksbegroting**

1. Behoort bij wetsontwerp/nota/brief inzake: Berekening van rente inzake belastingen en premies volksverzekeringen  
 2. Ingediend/Ingezonden: .....

1. Omschrijving van het voorstel: zie boven  
 2. Beoogde datum van inwerkingtreding/ingang: 1 april 1987

Financiële gevolgen voor de rijksbegroting (in miljoenen guldens)	Begrotingsjaar X (laatst ingediend begroting)	Meerjarenramingen			
		(jaar X + 1)	(jaar X + 2)	(jaar X + 3)	(jaar X + 4)
<i>Uitgaven</i>		3 700 000	4 290 000	4 290 000	4 620 000
1.1.	.....	.....	.....	.....	.....
1.2. Specificatie	.....	.....	.....	.....	.....
e.v.	.....	.....	.....	.....	.....
2. Totaal		3 700 000	4 290 000	4 290 000	4 620 000
3. Reeds opgenomen in begroting en in meerjarenramingen	2 380 000	2 380 000	2 970 000	2 970 000	2 970 000
4. Verhoging/Verlaging t.o.v. begroting en meerjarenramingen	∕ 2 380 000	+1 320 000	+1 320 000	+1 320 000	+1 650 000
<i>Ontvangsten</i>					
1.1.		5 mln.	50 mln.	50 mln.	50 mln.
1.2. Specificatie		.....	.....	.....	.....
e.v.		.....	.....	.....	.....
2. Totaal	0 mln.	5 mln.	50 mln.	50 mln.	50 mln.
3. Reeds opgenomen in begroting en in meerjarenramingen	5 mln.	50 mln.	50 mln.	50 mln.	50 mln.
4. Verhoging/Verlaging t.o.v. begroting en meerjarenraming	∕ 5 mln.	∕ 45 mln.	0	0	0

**Toelichting op de raming:**

— uitgaven:

— menskracht	1987	50
	1988/1989	65
	1990 e.v.	70

— 1987: voorlichting en aanpassing formulieren f 400 000

— doordat het volledige effect van de regeling pas na enige tijd wordt bereikt is er in de belastingfeer in 1987 een opbrengt van enkele miljoenen guldens te verwachten. Zie MvT blz. 19–20

**Compensatie:**

**Prestatiegegevens:**