

Vergaderjaar 1985–1986

19557

Berekening van rente inzake belastingen en premies volksverzekeringen

B

ADVIES RAAD VAN STATE

Aan de Koningin

's-Gravenhage, 6 maart 1986

Bij Kabinetsmissive van 7 oktober 1985, no. 132, heeft Uwe Majesteit, op voordracht van de Staatssecretaris van Financiën, mede namens de Staatssecretaris van Sociale Zaken en Werkgelegenheid, L. de Graaf, bij de Raad van State ter overweging aanhangig gemaakt een voorstel van wet met memorie van toelichting tot berekening van rente inzake belastingen en premies volksverzekeringen.

1. Het heeft de Raad van State bevreemd dat in de memorie van toelichting bij het onderhavige wetsvoorstel in het geheel geen melding wordt gemaakt van het op 26 oktober 1970 ingediende ontwerp van wet tot berekening van rente inzake belastingen (kamerstukken II, 1970/71, 10 982). Dit wetsontwerp werd bij brief van de toenmalige bewindslieden van Financiën van 21 september 1971 ingetrokken en wel mede in verband met de blijkens het voorlopig verslag in de Tweede Kamer levende ernstige bezwaren tegen het wetsontwerp.

Het is naar de mening van de Raad wenselijk dat bij het doen van het onderhavige nieuwe wetsvoorstel tot regeling van deze materie een vergelijking wordt gemaakt met het eertijdse voorstel en dat wordt aangegeven waarom thans bij afweging van de bezwaren tegen de

NADER RAPPORT

Aan de Koningin

's-Gravenhage, 27 mei 1986

Blijkens de mededeling van de Directeur van Uw Kabinet van 7 oktober 1985, nr. 132, machtigde Uwe Majesteit de Raad van State zijn advies met betrekking tot het bovenvermelde voorstel van wet rechtstreeks aan de Staatssecretaris van Financiën te doen toekomen. Dit advies, gedateerd 6 maart 1986, nr. W06.85.0523/10.6.08., mogen wij U hierbij aanbieden.

1. De opmerking van de Raad inzake het ontbreken van een vermelding van het in 1970 ingediende ontwerp van wet tot berekening van rente inzake belastingen alsmede het ontbreken van een vergelijking met het onderhavige voorstel heeft ons aanleiding gegeven om de bedoelde vergelijking alsnog in een bijlage bij de memorie van toelichting op te nemen.

Uiteraard heeft bij de totstandkoming van de nieuwe regeling een afweging van de betrokken belangen plaatsgevonden en zijn de bezwaren tegen de in 1970 voorgestelde regeling in de afweging betrokken. Op dit punt is de memorie van toelichting aangevuld.

De mening van de Raad inzake de motivering van het wetsontwerp kunnen wij niet delen. De redengeving, die overigens op verschillende plaatsen in de memorie van toelichting

belangen welke met die regeling worden gediend de afweging ten gunste van deze belangen uitvalt.

In de memorie van toelichting wordt ter motivering van de voorgestelde regeling in feite niet meer naar voren gebracht dan dat met het voorstel tot het vergoeden van rente aan contribuabelen gevolg wordt gegeven aan «een reeds lang gekoesterde wens» en dat het voorstel om in bepaalde gevallen aan belastingplichtigen rente in rekening te brengen daar de tegenhanger van vormt. Het wil de Raad voorkomen dat een meer uitvoerige motivering op haar plaats zou zijn. Daarbij ware ook aan te geven door wie en waar de vorenbedoelde wens met name is geuit. Dit geldt vooral met betrekking tot het voorstel tot het in rekening brengen van rente over de belasting welke in afwijking van de aangifte wordt geheven.

is opgenomen, behelst drie punten. In feite betreft dit achtereenvolgens:

1. de rente als maatschappelijk verschijnsel;
2. de thans bestaande renteregeling in de invorderings sfeer is eenzijdig en onbevredigend, en
3. er is van de zijde van de Staten-Generaal veelvuldig aandrongen op de totstandkoming van een regeling met betrekking tot het vergoeden van rente bij belastingen.

Ad 1. In het onderdeel Inleiding van de memorie van toelichting hebben wij aangegeven dat renten delen en rentevoordelen over en weer worden weggenomen. Het betreft hier een algemeen maatschappelijk verschijnsel dat in situaties waar het handelt om een crediteur of een debiteur en daarop gelijkende situaties rente wordt berekend.

Ad 2. In de bestaande renteregeling is de belastingschuldige alleen rente verschuldigd in de gevallen waarin deze aan de ontvanger uitstel van betaling heeft gevraagd en dit uitstel hem vervolgens is verleend. Ingeval een belastingschuldige niet om uitstel verzoekt of een verzoek om uitstel van betaling is afgewezen, kan op grond van de huidige wettelijke bepalingen hem geen rente in rekening worden gebracht. Voorts wordt geen rente vergoed bij terugbetalingen door de fiscus. Deze eenzijdige, in het voordeel voor de overheid werkende en beperkte regeling is in het voorstel uitgebouwd tot een tweezijdige, volwaardige regeling.

Ad 3. De wens om tot het vergoeden van rente over te gaan is in het bijzonder geuit door het lid van de Tweede Kamer, de heer Joekes. Ik moge hiervoor onder meer verwijzen naar de door hem gestelde vragen en het door de toenmalige Staatssecretaris van Financiën gegeven antwoord (Handelingen II 1979/80, Aanhangsel blz. 3065). Wij merken op dat ook de vragensteller het vergoeden van rente in relatie bracht tot het in rekening brengen van rente. In het antwoord wordt erop gewezen dat «Uit een oogpunt van evenwicht een regeling van rentevergoeding over terug te geven belasting aan belastingplichtigen niet kan worden ingevoerd zonder tevens een regeling in het leven te roepen, waarbij de fiscus rente in rekening brengt bij het opleggen van belastingaanslagen». Naar onze mening is in dat standpunt sindsdien geen wijziging gekomen.

In dit verband wijzen wij ook op het verzoek van de Tweede Kamer om

gevolg te geven aan de uitnodiging om de grootst mogelijke spoed te betrachten met betrekking tot de voorbereiding van een wetsontwerp waarbij geregeld wordt dat ook van overheidswege rente wordt vergoed bij terug te betalen belastingbedragen (kamerstukken II 1984/85, 18 623, nrs. 209 en 311).

Het onderhavige ontwerp bevat een voorstel tot het vergoeden van rente in de bedoelde situaties, alsmede een aanpassing van de bestaande, in onze opvatting onbevredigende regeling met betrekking tot het in rekening brengen van rente.

Naar wij menen wordt het in rekening brengen van rente gedragen door dezelfde gronden als die welke ten grondslag liggen aan het vergoeden van rente. Indien het vergoeden van rente redelijk is, hetgeen kennelijk algemeen wordt aanvaard, dan geldt dat ook voor het in rekening brengen van rente. Wij menen dan ook dat aan het wetsontwerp een voldoende motivering ten grondslag ligt.

2. Het wetsontwerp 10982, dat overigens alleen wat in het onderhavige wetsvoorstel de heffingsrente wordt genoemd, betrof en niet de invorderingsrente, had een ruimer werkingsgebied dan het onderhavige. Het bevatte namelijk een regeling voor de renteberekening, niet alleen voor de inkomstenbelasting, de vennootschapsbelasting en de bij wege van aanslag geheven premies volksverzekeringen, maar ook voor de vermogensbelasting, de loonbelasting, de omzetbelasting en de bijzondere verbruiksbelasting van personenauto's. Niettemin moet worden geconstateerd dat, hoewel de voorliggende regeling van de heffingsrente beperkter van opzet is, zij, zeker ook wat haar reëactie betreft, allerm minst eenvoudig is en zich zonder nauwkeurige lezing van de memorie van toelichting moeilijk laat begrijpen. De Raad is dan ook van mening dat het wetsvoorstel in strijd is met het streven om tot een vereenvoudiging van de belastingwetgeving en de belastingheffing te komen. De prijs welke moet worden betaald voor de tegemoetkoming aan de wens belastingplichtigen rente te vergoeden indien zij lange tijd op een teruggaaf van belasting hebben moeten wachten – naar de Raad meent het primaire doel van het wetsvoorstel – is dan ook hoog. De in het voorlopig verslag van de Tweede

2. De Raad merkt op dat de regeling van de heffingsrente allerm minst eenvoudig is en zich zonder nauwkeurige lezing van de memorie van toelichting moeilijk laat begrijpen. Wij menen er dienaangaande op te mogen wijzen dat de situaties die door het ontwerp worden bestreken – ook al worden daarbij beperkingen aangebracht – soms zeer complex kunnen zijn. Wij wijzen in dit verband op de in bijlage I bij de memorie van toelichting gegeven voorbeelden. Niettemin zijn wij van mening dat in het wetsvoorstel de problematiek op inzichtelijke wijze en zo eenvoudig mogelijk is behandeld en dat in de memorie van toelichting de werking van het systeem adequaat is uiteengezet. Daarbij hebben wij ons met betrekking tot de volledigheid van de renteregeling enige beperkingen opgelegd door met name de achterwaartse verliescompensatie en de middeling daarbuiten te houden. Het verheugt ons dat de Raad vanuit een zo groot mogelijke eenvoud van de regeling bezien met deze beperking instemt. In verband met de inwerkingtreding van de Wet van 29 april 1986 (Stb. 215) hebben wij eveneens de achterwaartse verrekening van investeringsbijdragen buiten de renteregeling gehouden. Zie hierna onder 8.

Het streven om tot vereenvoudiging van wetgeving te komen wordt

Kamer inzake het wetsontwerp 10982 (kamerstukken 1970/71, 10982, nr. 5, bladzijde 3) opgeworpen vraag of het streven naar vereenvoudiging van de belastingheffing minder dringend wordt naarmate de belastingdienst in staat is met computers tot ingewikkelder aanslagen te geraken is, naar het de Raad voorkomt, ook met betrekking tot het onderhavige wetsvoorstel op haar plaats.

Vanuit het belang van een zo groot mogelijke eenvoud van de regeling bezien moet overigens met instemming worden vastgesteld dat ter vermindering van nog uitgebreider wetteksten er van is afgezien ook vergoeding van rente in verband met achterwaartse verliescompensatie en middeling mogelijk te maken.

Het belang van de eenvoud zou nog verder kunnen worden gediend door een bedrag te bepalen beneden hetwelk de rente niet in rekening wordt gebracht of vergoed. De Raad beveelt aan dat in de memorie van toelichting wordt uiteengezet waarom hiervan is afgezien. In dit verband zij gewezen op het – naar het oordeel van de Raad terecht opgenomen – zogenaamde drempeltijdvak dat eveneens bedoelt te voorkomen dat met de kleine financiële belangen moet worden rekening gehouden.

3. Het wetsvoorstel voorziet in het in rekening brengen van heffingsrente

uiteraard niet minder dringend naarmate de belastingdienst in staat is met behulp van computers technisch geavanceerde technieken toe te passen. Op zich genomen staat vereenvoudiging van wetgeving hier los van. Wel stelt de computer de belastingdienst in staat om op een eenvoudiger wijze technisch ingewikkelde berekeningen uit te voeren, waaronder soms renteberekening valt, en op deze wijze tot een betere, verdelende rechtvaardigheid te komen. Daarnaast is de computer ingeschakeld om de nog steeds toenemende massaliteit van de werkzaamheden van de rijksbelastingdienst op te vangen. Uiteraard kan dit repercussies hebben voor de belastingwetgeving. Wij onderschrijven daarbij de door de bewindslieden van Financiën in 1971 in de memorie van antwoord (kamerstukken 10982, nr. 6, blz. 4) neergelegde opmerking dat het daarbij veeleer gaat om het bewaren van een bevredigend evenwicht tussen enerzijds rechtvaardigheid en doorzichtigheid voor de contribuabelen, en anderzijds de eisen welke de computer stelt, dan dat er sprake zou kunnen zijn van inschakeling van de computer om het rechtvaardigheidsaspect in de belastingheffing beter tot zijn recht te doen komen.

Met betrekking tot het niet hanteren van een drempel bij de heffingsrente merken wij op dat er geen aanleiding is een dergelijke regeling op te nemen. Op het aan de belastingschuldige toegezonden aanslagbiljet kan zonder enig probleem de te vergoeden of in rekening te brengen rente worden vermeld zodat deze in één bedrag met de belasting kan worden uitbetaald of in rekening gebracht. Bij de invorderingsrente is daarentegen altijd sprake van een onzekere factor, nl. het moment waarop de verschuldigde belasting wordt voldaan. Op de acceptgirokaart die aan de belastingschuldige wordt gezonden kan geen rentebedrag worden vermeld dat betrekking heeft op een eventuele periode die aanvangt na de laatste vervalddag en loopt tot de dag van de betaling. In veel gevallen zal het gaan om geringe bedragen waarvoor een afzonderlijke invordering ondoelmatig is. Om uitvoeringstechnische redenen is hier derhalve wel een drempelbedrag noodzakelijk.

3. Wij hebben in de opmerking van de Raad omtrent problemen die

voor zover de door de belastingplichtige gedane aangifte wordt gecorrigeerd. Zoals in de memorie van toelichting (bladzijde 8) wordt opgemerkt zal geen rente in rekening worden gebracht indien voordat de aanslag wordt vastgesteld, een verbeterde aangifte wordt gedaan. Naar de Raad meent zal niet zelden de ontvangst van een vragenformulier of een gesprek met een aanslagregulende ambtenaar de aanleiding zijn tot het doen van een verbeterde aangifte. In die gevallen zal de desbetreffende belastingplichtige voor wat de renteregeling betreft in het voordeel zijn bij een belastingplichtige die niet tijdig omtrent de onjuistheid van zijn aangifte is ingelicht. Aldus zal een regeling die, naar de Raad aanneemt, het belang van een gelijke behandeling van belastingplichtigen mede beoogt te dienen, toch weer tot nieuwe ongelijkheden aanleiding geven.

De renteregeling zal ongetwijfeld in vele gevallen een nieuw element in de belastingheffing met een eigen problematiek blijken te zijn. Zo kunnen twistpunten rijzen als gevolg van onduidelijkheden in de aangifte. De vraag kan dan zijn of de aanslag al dan niet overeenkomstig de aangifte is opgelegd. Zulk een vraag kan eveneens opkomen indien sprake is van een evidente fout in de aangifte en het onmiddellijk duidelijk moet zijn wat de aangever heeft bedoeld. Men kan bij voorbeeld ook denken aan gevallen waarin bij wijze van compromis tussen inspecteur en belastingplichtige wordt afgesproken dat een correctie ter zake van de over een aantal jaren te weinig geheven belasting in de aanslag over één jaar tot uitdrukking zal worden gebracht, zulks om het opleggen van navorderingsaanslagen te vermijden. Bij de overwegingen welke aan zulk een compromis ten grondslag kunnen worden gelegd zal voortaan ook kunnen behoren de overweging dat als gevolg van het compromis minder heffingsrente verschuldigd zal zijn dan bij het opleggen van hogere definitieve c.q. navorderingsaanslagen over elk der desbetreffende jaren het geval zou zijn.

De Raad meent er goed aan te doen deze enkele voorbeelden van gevallen waarin de voorgestelde regeling problemen kan oproepen, te noemen omdat de memorie van toelichting met de daarbij gevoegde bijlage waarin een aantal berekeningsvoorbeelden is gegeven, er weinig blijk van geeft dat onbillijkheden of problemen bij de toepassing van de regeling zijn te verwachten.

kunnen ontstaan door een latere verbetering van de aangifte aanleiding gevonden het wetsontwerp aan te passen en wel in die zin dat voor de renteberekening geen rekening wordt gehouden met een verbetering van de aangifte na het verstrijken van het drempeltijdvak. In verband hiermee is aan artikel 30c, eerste lid, eerste volzin, een passage toegevoegd. Ook de memorie van toelichting is met betrekking tot dit onderdeel aangevuld. Op deze wijze wordt de door de Raad bedoelde ongelijke behandeling van belastingplichtigen die mogelijk zou kunnen gaan ontstaan voorkomen. Bovendien werpt de aangepaste tekst van ons voorstel een dam op tegen mogelijk oneigenlijk gebruik van het aanvankelijk aangekondigde beleid. Bij nader inzien zouden belastingplichtigen daarop kunnen inspelen door met een noodzakelijke aanvulling op hun aangifte te wachten tot het moment waarop de aanslagregelaar nadere informatie inwint, in welke gevallen het door hen genoten rentevoordeel niet zou kunnen worden gecorrigeerd.

Dat de renteregeling in vele gevallen een nieuw element in de belastingheffing zal zijn onderkennen wij. Wij achten het echter niet juist om in dit verband over een eigen problematiek te spreken. De door het Hoge College terzake gegeven voorbeelden kunnen zich ook thans reeds voordoen. Wij voegen daar nog aan toe dat ook van de belastingschuldige in evidente zaken een actieve rol mag worden verwacht. Wanneer bij voorbeeld de belastingschuldige een voorlopige aanslag ontvangt naar een belastbaar inkomen van f 35.000 in plaats van f 85.000 omdat klaarblijkelijk een 8 voor een 3 is aangezien, moet ook hem dat terstond duidelijk zijn.

Met betrekking tot de door de Raad gemaakte opmerkingen inzake het fiscale compromis wijzen wij erop dat wij het in beginsel niet juist achten indien de verhoging en de rente onderdeel vormen van een te bereiken compromis tussen inspecteur en belastingplichtige, indien de verhoging en de rente daardoor als het ware worden getransformeerd in belasting.

Aan het slot van dit onderdeel brengen wij nog naar voren dat het beoogde doel dat met het wetsontwerp wordt nagestreefd, van een zodanige orde is dat kleine onvolkomenheden die er altijd zullen zijn, ook al ter wille van de uitvoerbaarheid van de regeling, niet kunnen worden vermeden.

4. In het wetsontwerp 10 982 was ter beperking van de ingewikkeldheid van de renteregeling voorgesteld de rente aan te merken als belasting, zulks mede om te bereiken dat de met betrekking tot de inkomsten-, vermogens- en vennootschapsbelasting te vergoeden en te heffen rente niet ten bate of ten laste van het fiscale inkomen, onderscheidenlijk winst zou kunnen worden gebracht. Bij de bepaling van het rentepercentage zou met de niet-afrekbaarheid en de niet-belastbaarheid van de rente rekening worden gehouden. Deze voorziening werd volgens de memorie van toelichting bij bedoeld wetsontwerp voor de praktijk van de aanslagregeling van niet te verwaarlozen belang geacht. Het onderhavige wetsontwerp bevat niet zulk een voorziening en de vraag moet dan ook worden gesteld waarom thans een zoveel gecompliceerder regeling wordt voorgesteld. De Raad denkt in dit verband niet alleen aan de betekenis daarvan voor de praktijk van de aanslagregeling, maar ook aan de extra inspanning welke de renteregeling voor de betrokken belastingplichtigen bij het doen van hun aangifte kan betekenen. Overigens kan ook de vraag worden gesteld of bij de beoordeling van de noodzaak om «aan de reeds lang gekoesterde wens» om aan contribuabelen rente te vergoeden tegemoet te komen, mede in overweging is genomen dat een groot gedeelte van de te ontvangen rente zal worden wegbelast, voor velen zelfs meer dan de helft. Tegenover de last welke de renteregeling voor contribuabelen en belastingdienst betekent, moet immers een als gevolg daarvan aanzienlijk geringer financieel belang voor de contribuabelen en de fiscus worden gesteld dan het rentepercentage op het eerste gezicht kan doen veronderstellen.

5. Volgens het vijfde lid van het voorgestelde artikel 30a van de Algemene wet inzake rijksbelastingen

4. Gelet op de sinds 1970 voortgeschreden ontwikkeling van de techniek – die van groot belang is voor de praktijk van de aanslagregeling – doet zich een aantal bezwaren die in het verleden naar voren zijn gebracht, in mindere mate gevoelen. Indien daarvan bij voorbeeld het gevolg is dat rente niet fictief als belasting behoeft te worden aangemerkt, – tegen welke fictie in het wetsontwerp van 1970 juist grote bezwaren bestonden – dan juichen wij dat toe. Het voorkomt mede dat het in rekening brengen van rente maatschappelijk zal worden ervaren als een belastingverhoging. Dat een eventueel extra rentebedrag bij het doen van de aangifte een extra inspanning zal vormen – hetgeen overigens in hoge mate afhangt van het aangifte- en betalingsgedrag van de betrokken belastingplichtigen – zien wij niet in. In dit verband willen wij er nogmaals de nadruk op leggen dat degenen die correct aangifte doen en degenen die stipt aan hun betalingsverplichtingen voldoen geen problemen van de renteregeling zullen ondervinden. Verder zij in dit verband opgemerkt dat het streven om de regeling zo eenvoudig mogelijk te houden er juist toe noopt geen onderscheid te maken naar rentepercentages en voorts rente als rente te behandelen.

Naar aanleiding van 's Raads opmerkingen inzake de belastbaarheid van de ontvangen rente merken wij op dat inderdaad de ontvangen rente – behoudens voor zover deze onder de rentevrijstelling valt – is belast. Daar staat tegenover dat de betaalde rente aftrekbaar is. Wij zien thans geen reden om van dit algemeen geldende systeem met betrekking tot rente af te wijken, te meer daar uit het in 1970 voorgestelde systeem in individuele gevallen grote onbillijkheden zouden kunnen voortvloeien. Wij merken daarbij nog op dat de rentevergoeding een vervanging is voor de rente die de belastingplichtige heeft moeten betalen c.q. heeft gederfd als gevolg van het feit dat van hem bij voorbeeld te veel belasting is ingehouden. De belastbaarheid van de rentevergoeding staat dan tegenover de aftrekpost c.q. de minder opbrengst. Van wegbelasten of een geringer financieel belang kan niet worden gesproken.

5. Naar ons oordeel berust het standpunt van de Raad inzake het volgen van de hoogte van de

zal het percentage van de te vergoeden of in rekening te brengen heffingsrente gelijk zijn aan dat van de wettelijke rente, zijnde thans, zoals in de memorie van toelichting wordt opgemerkt, negen percent per jaar. In de memorie van toelichting wordt ter motivering van deze bepaling slechts opgemerkt dat dit percentage thans reeds wordt gehanteerd bij de berekening van de rente verschuldigd bij uitstel van betaling. Naar het oordeel van de Raad is deze motivering niet voldoende. Immers bij de berekening van de uitstelrente gaat het om rente over een uit een aanslagbiljet blijkend, volgens de gewone regels verschuldigd bedrag, welke rente eerst verschuldigd is indien de belasting niet binnen de daartoe gestelde termijn is betaald en daarvoor vervolgens uitstel is verleend. Ook ten aanzien van het volgens het wetsvoorstel in te voeren instituut van de invorderingsrente lijkt het wettelijke rentepercentage op zijn plaats. Anders ligt dit echter ten aanzien van de in rekening te brengen heffingsrente. Indien een belastingaanslag met vertraging wordt opgelegd, verkeert de desbetreffende belastingplichtige in onzekerheid over het tijdstip waarop hij gelden beschikbaar moet hebben voor de betaling daarvan. Dit noopt hem ertoe de gelden die hij voor het betalen van belasting reserveert zodanig te beleggen dat zij op korte termijn kunnen worden vrijgemaakt. De belastingplichtige die aldus gelden reserveert voor de betaling van de komende aanslag zal over die gereserveerde gelden niet gemakkelijk een rente ontvangen, gelijk aan die, welke hem op basis van het onderhavige voorstel door de fiscus in rekening zal worden gebracht. Integendeel, aangenomen moet worden dat die rentevergoeding onder normale omstandigheden niet onbelangrijk lager zal zijn. Gelet hierop acht de Raad het hanteren van het wettelijke rentepercentage te dezen niet juist. Een nadere motivering is tenminste noodzakelijk. Het komt de Raad in ieder geval onjuist voor regelingen te ontwerpen die belastingplichtigen er toe aanzetten om voortaan geen liquiditeiten aan te houden met het oog op de tijdige voldoening van belastingschulden.

6. De voor de jaren 1984 tot en met 1986 voorgestelde overgangsregeling houdt in dat voor de berekening van de heffingsrente voor de inkom-

wettelijke rente ten aanzien van de in rekening te brengen heffingsrente van de Raad op een misverstand. Ter toelichting hierop mogen wij het navolgende vermelden. In beginsel zal de belastingplichtige die na het doen van aangifte verwacht op een aanslag te moeten betalen, geld reserveren tot het begrote bedrag. Slechts voor zover sprake is van een aanslag in afwijking van de aangifte wordt de belastingplichtige rente in rekening gebracht. Het ligt niet voor de hand te veronderstellen dat de belastingplichtige die zijn aangiftebiljet «duidelijk, stellig en zonder voorbehoud» heeft ingevuld, gelden reserveert voor de belasting die het gevolg zou zijn van een afwijking van de aangifte. Dit zou anders kunnen zijn bij de belastingplichtigen die willens en wetens een te lage aangifte doen. Wij zien geen aanleiding om voor deze gevallen een ander percentage dan de wettelijke rente aan te houden. Daarnaast is het ook om uitvoeringstechnische redenen nauwelijks mogelijk om verschillende percentages te hanteren. Bij wijze van voorbeeld wijzen wij op de problemen die bij latere verminderingen van de aanslag kunnen ontstaan (zie in dit verband Bijlage I bij de memorie van toelichting).

Voorts menen wij dat een op een onderdeel afwijkend percentage de inzichtelijkheid in de regeling niet ten goede komt en onnodig zou compliceren.

6. Wij zijn met de Raad van oordeel dat de voor enkele jaren voorgestelde overgangsregeling een inbreuk maakt op de aan de regeling

stenbelasting het uitgangspunt dat de rente wordt berekend over het verschil aan belasting tussen het bedrag van de aanslag en het bedrag dat zou zijn voortgevloeid uit de aangifte, niet volledig wordt verwezenlijkt. Voor genoemde jaren zal, ingevolge Artikel XI, te dezen niet worden uitgegaan van de aangifte in haar geheel doch uitsluitend van het aangegeven inkomen en wel voor de vermindering c.q. vermeerdering ter zake van de oudedagsreserve, doch verminderd met verliezen uit vorige jaren. Dit betekent dat onjuistheden in de aangifte betreffende elementen als de tariefgroep, de belastingvrije som, de toepassing van het bijzondere tarief, de WIR, bij de renteberekening voor de inkomstenbelasting geen rol spelen. Daarmede wordt, naar het oordeel van de Raad, een flinke inbreuk gemaakt op de aan de voorgestelde regeling ten grondslag liggende gedachten. Immers alleen reeds door de ingewikkeldheid van de wetgeving, waarbij niet in de laatste plaats aan de tweeverdienersregeling moet worden gedacht, kunnen gemakkelijk onjuistheden in de aangifte op het punt van de vorenbedoelde elementen worden begaan. Met deze onjuistheden kan een aanmerkelijk bedrag aan belasting gemoeid zijn. Hier is derhalve van een belangrijke onevenwichtigheid sprake. Het verdient, naar het oordeel van de Raad, aanbeveling het belang van de overgangsregeling nader af te wegen tegen het nadeel van deze onevenwichtigheid. Indien, zoals uit de memorie van toelichting zou kunnen blijken, het afzien van de overgangsregeling de belastingdienst bij de toepassing van de renteberekening voor de jaren 1984* tot en met 1986 voor te grote moeilijkheden zou plaatsen, ware te overwegen de invoering van de gehele regeling dan wel het onderdeel in rekening te brengen heffingsrente daarvan op te schorten totdat de belastingdienst voldoende toegerust zal zijn voor de uitvoering daarvan.

7. Daarmede aansluitende bij een in vorenvermeld Voorlopig Verslag van de Tweede Kamer inzake wetsontwerp 10 982 (bladzijde 1) gemaakte opmerking, wijst de Raad er tenslotte op dat het gaan vergoeden onderscheidenlijk in rekening brengen van rente inzake belastingen getuigt van een zakelijke benaderingswijze waarvan men zich kan afvragen waarom deze in andere, te dezen min of meer vergelijkbare gevallen niet

ten grondslag liggende gedachte. Het is evenwel om uitvoeringstechnische redenen niet mogelijk af te zien van deze overgangsregeling. Het niet-invoeren van het onderdeel in rekening te brengen heffingsrente zou naar ons onderdeel een te grote onevenwichtigheid teweegbrengen. Opschorting van invoering van de gehele renteregeling totdat de rijksbelastingdienst toegerust zal zijn voor uitvoering van de regeling zonder overgangsbepaling zou een te hoge prijs vergen van enkele jaren verder uitstel. Met name de belastingplichtigen die iets van de fiscus te vorderen hebben wachten reeds geruime tijd op een dergelijke regeling. Wij geven er de voorkeur aan om – gelet op het gevorderde tijdstip – de renteregeling in te voeren met een overgangsregeling voor de jaren 1985 tot en met 1987. In verband hiermede is in de wettekst de overgangsregeling een jaar in de tijd vooruitgeschoven en is mede de memorie van toelichting aangepast.

7. Wij delen de mening van de Raad dat de onderhavige renteregeling getuigt van een zakelijke benaderingswijze. Ook louter vanuit rechtvaardigheidsoogpunt is de regeling naar ons oordeel echter gewenst. Dit laatste is in de belasting sfeer met name van belang omdat het daarin niet mogelijk is gelijktijdig ten aanzien van alle betrokkenen de rechten op teruggaaf en de verplichtingen tot betaling vast

zou passen. Men kan daarbij behalve aan de in bedoeld Voorlopig Verslag gestelde wenselijkheid van een vergoeding aan inhoudingsplichtigen voor de vele administratieve werkzaamheden welke zij ten behoeve van een juiste berekening en voldoening van loonbelasting en premies verrichten, ook denken aan bij voorbeeld de vergoeding van rente over met vertraging uitbetaalde overheidssubsidies en over door gemeenten aan het Rijk te declareren bedragen wegens gelden welke zij hebben voorgeschoten voor de bekostiging van in samenwerking met of op verzoek van het Rijk verrichte taken. Bij het doen van een voorstel als het onderhavige moet er dan ook, naar het de Raad voorkomt, ernstig rekening mee worden gehouden dat dit verder gaande consequenties zal hebben en wel op een moeilijk overzienbaar terrein. Het verdient naar het oordeel van de Raad ook daarom aanbeveling het onderhavige wetsvoorstel nog eens te heroverwegen.

8. Voor enkele redactionele kanttekeningen moge het college verwijzen naar de bij het advies behorende bijlage.

te stellen. Dit klemt te meer nu in de belastingsfeer al een, zij het beperkte, renteregeling bestaat ingeval belastingschuldigen op hun verzoek uitstel van betaling is verleend. Deze eenzijdige – alleen in rekening te brengen rente – en onvolledige – alleen van toepassing ingeval uitstel is verleend op verzoek – regeling is in het voorstel uitgebouwd tot een volwaardige, tweezijdige renteregeling.

Of en in hoeverre ook met betrekking tot andere beleidsterreinen aanleiding zou kunnen bestaan om tot invoering van een wellicht gelijksoortige renteregeling te komen behoeft naar ons oordeel niet aan de totstandkoming van de voorgestelde regeling in de weg te staan. Wel vestigen wij in dit verband nog de aandacht op de oproep van de Minister van Financiën om tot een beter betalingsgedrag van de rijksoverheid te komen. Hierop heeft onder meer betrekking zijn brief van 20 maart 1984 aan alle ministers en staatssecretarissen.

8. Hiervoor hebben wij reeds gememoreerd dat wij ons hebben veroorloofd in de tekst van het wetsontwerp nog wijzigingen aan te brengen in verband met de Wet van 29 april 1986 (Stb. 215) tot wijziging van de Wet investeringsrekening, de Wet op de inkomstenbelasting 1964, de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en de Algemene wet inzake rijksbelastingen (afschaffing negatieve aanslag in het kader van de Wet investeringsrekening). Ten gevolge van de voorgestelde wijziging zal ook geen rente worden berekend in verband met de achterwaartse verrekening van investeringsbijdragen.

Redactionele opmerkingen

– Naar ons oordeel heeft aanwijzing 25 geen betrekking op een partiële wijziging van een wet waarvan de artikelliden niet zijn genummerd. Deze gedragslijn is ook gevolgd bij recente wijzigingen van de gemeentewet.

– Wij zien geen aanleiding om in de tekst van het wetsvoorstel de vindplaats van het begrip wettelijke rente te vermelden. Dit zou overigens – gelet op aanwijzing nr. 8 – een verwijzing naar het Burgerlijk Wetboek dienen te zijn. In de artikelsgewijze toelichting op art. 30a, vijfde lid hebben wij de voorgestelde verwijzing opgenomen.

– Aan de suggestie van de Raad het neutrale woord berekenen op blz. 15 te vervangen door vergoeden hebben wij geen gevolg gegeven. Dit zou naar ons oordeel geen verbetering betekenen, omdat in dat verband met berekenen zowel op vergoeden als op in rekening brengen wordt gedoeld. Wel daarentegen hebben wij op blz. 20 aan de redactionele opmerking terzake gevolg gegeven.

Wijzigingen niet voortvloeiende uit het advies van de Raad van State

- In verband met de hiervoor onder 8. gememoreerde wijziging is het wetsvoorstel als volgt aangepast.
- a. Aan artikel 30b, vierde lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen is toegevoegd: of wegens de verrekening van investeringsbijdragen van een volgend jaar.
 - b. Aan artikel 30c, derde lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen is toegevoegd: of op de verrekening van investeringsbijdragen van een volgend jaar.
 - c. Aan artikel 18, vierde lid, van de wet van 22 mei 1845 is toegevoegd: of wegens de verrekening van investeringsbijdragen van een volgend jaar.
 - In verband met de gewijzigde inwerkingtredingsdatum zijn de volgende wijzigingen aangebracht:
 - a. In artikel XI is «1984» vervallen en is 1987 toegevoegd.
 - b. In artikel XII is «1 januari 1996» vervangen door: 1 januari 1997.
 - c. In artikel XIII is de zinsnede «de eerste kalendermaand na de datum van uitgifte van het Staatsblad waarin zij wordt geplaatst» vervangen door: 1 april 1987.
 - d. In artikel XIII, tweede lid, slot, is «1984» vervangen door: 1985.
 - In verband met het vorenstaande is ook de memorie van toelichting op de onderscheidene plaatsen aangepast.
 - Bijlage III is toegevoegd.

De Raad van State geeft U in overweging het voorstel van wet niet te zenden aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal dan nadat met het vorenstaande rekening zal zijn gehouden.

De Vice-President van de Raad van State,
W. Scholten

Wij veroorloven ons U in overweging te geven het hierbij gevoegde overeenkomstig het vorenstaande gewijzigde wetsvoorstel en de daarmee in overeenstemming gebrachte memorie van toelichting aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal te zenden.

De Staatssecretaris van Financiën,
H. E. Koning

De Staatssecretaris van Sociale Zaken,
L. de Graaf

Lijst van redactionele kanttekeningen, behorende bij het advies no. W06.85.0523/10.6.08 van de Raad van State van 6 maart 1986

– In de artikelen 18 en 18b van de Wet op de invordering van 1845 waren de leden te nummeren (punt 25 van de Aanwijzingen voor de wetgevingstechniek).

– In het voorstel dan wel in de toelichting ware bij het begrip «wettelijke rente» de vindplaats te vermelden (het besluit van 18 januari 1971 (Stb. 27), zoals laatstelijk gewijzigd bij het besluit van 20 december 1982 (Stb. 695)).

– In regel 9 van bladzijde 15 van de memorie van toelichting ware het zinsdeel «wij hebben afgezien van het berekenen van rente» te verbeteren door het woord «berekenen» te vervangen door: vergoeden.

Om dezelfde reden ware in regel 17 van bladzijde 20 van de memorie van toelichting de woorden «in rekening te brengen» conform de laatste regel van deze bladzijde te vervangen door: te vergoeden.