

Vergaderjaar 1991–1992

22 402

Wijziging van de regeling van de heffingsrente en de invorderingsrente bij belastingen

Nr. 8

NOTA NAAR AANLEIDING VAN HET EINDVERSLAG

Ontvangen 8 mei 1992

I. Inleiding

Op de vragen en opmerkingen die de leden van de fracties van het CDA, de PvdA en de VVD naar aanleiding van de memorie van antwoord nog stellen alsmede op de vragen van het lid van de RPF-fractie dat met belangstelling van het wetsvoorstel en de inmiddels verschenen memorie van antwoord heeft kennis genomen, hopen wij in deze nota naar tevredenheid van deze leden te kunnen reageren.

De leden van de VVD-fractie merken op met enige teleurstelling kennis genomen te hebben van de memorie van antwoord, omdat wij niet kiezen voor een fundamentele herbezinning op de huidige renteregeling. Dat spijt ons, maar wij hopen dat deze leden niettemin begrip hebben voor onze in de memorie van antwoord verwoorde opvatting dat, hoezeer regelmatige bezinning op de fiscale regelgeving aanbeveling verdient, wij thans geen mogelijkheid zien de met de renteregeling voorgestane doelen te bereiken en daarbij toch een veel eenvoudiger regeling te ontwerpen.

Naar aanleiding van de vraag van het lid van de RPF-fractie over de passage in de memorie van antwoord waar wordt gesproken over de mogelijkheden om onevenwichtigheden hetzij via wettelijke regelingen hetzij via beleidsvoorschriften tegen te gaan, merken wij op dat de keuze om regels in wetgeving dan wel in beleidsvoorschriften – of in daartussen liggende vormen van regelgeving als algemene maatregel van bestuur of ministeriële regeling – neer te leggen, in algemene zin niet in de eerste plaats afhankelijk is van de gecompliceerdheid van de regelgeving inzake de te regelen materie, maar van aspecten als rechtszekerheid, uniformiteit, kenbaarheid, hanteerbaarheid e.d. Zulke aspecten zullen van geval tot geval moeten worden overwogen om te komen tot een beslissing welk niveau van regelgeving het meest geëigend is voor de regeling van een bepaalde materie. In het onderhavige geval van de toch al gecompliceerde wettelijke regeling van de heffings- en invorderingsrente, heeft deze overweging geleid tot een wettelijke regeling waar dit op eenvoudige wijze mogelijk was en tot een regeling via beleidsvoor-

schriften, waar een wettelijke regeling te zwaar en te gecompliceerd werd geacht.

II. Inhoud voorgestelde wijzigingen; drempeltijdvak bij vermindering van voorlopige aanslagen

De leden van de CDA-fractie merken op dat door de invoering van een drempeltijdvak voor de vergoeding van invorderingsrente bij vermindering van voorlopige aanslagen wordt gepoogd een «terme de grace» in te voeren die slechts één kant op werkt, te weten die van de fiscus. Wij bestrijden dat. Immers, de invoering van het renteloze drempeltijdvak bij vermindering van voorlopige aanslagen kan worden gezien als de tegenhanger van het ontbreken van de mogelijkheid om bij het opleggen van voorlopige aanslagen – zowel in als na het drempeltijdvak van 15 maanden – heffingsrente in rekening te brengen. Dat leidt ertoe dat bij te lage voorlopige aanslagen die worden gevolgd door nadere – hogere – voorlopige aanslagen geen rente in rekening wordt gebracht over het gederfde verschil aan belasting. Ook hier is dan sprake van een «terme de grace», die voor voorlopige aanslagen zelfs onbeperkt is: bij geen enkele voorlopige aanslag, ook al wordt deze opgelegd na het drempeltijdvak van 15 maanden, wordt heffingsrente in rekening gebracht. Deze leden vragen vervolgens of het wel juist is om uit het gehouden onderzoek de algemene conclusie te trekken, dat belastingplichtigen geld laten staan bij de ontvanger om een hogere rente te ontvangen dan het geval zou zijn bij vrijwillige belegging in staatsobligaties.

Ook de leden van de VVD-fractie merken op dat het onderzoek beperkt van omvang is geweest gelet op het aantal onderzochte posten in relatie tot alle in de memorie van toelichting aangegeven 135 000 dossiers.

Met de leden van de fracties van CDA en VVD zijn wij van mening dat er waarschijnlijk zeer vele belastingplichtigen zijn die niet bewust gelden bij de fiscus laten staan om rente-inkomsten te genereren. Het gaat hier dan wel om belastingplichtigen die een relatief gering bedrag aan invorderingsrente vergoed krijgen. Door de voorgestelde maatregelen zal het door hen te ontvangen bedrag aan rente weliswaar lager worden, maar daarbij zal het voor de individuele belastingplichtige in die grote groep om geringe effecten gaan. Daar tegenover staat dat uit het gehouden onderzoek is gebleken dat een relatief kleine groep belastingplichtigen, die – wij erkennen dat – niet representatief is voor alle aangegeven 135 000 dossiers, een omvangrijk bedrag aan invorderingsrente terugkrijgt, waarbij in een aantal gevallen de indruk is verkregen dat zij bewust gelden bij de fiscus hebben gelaten om de hogere rentevergoeding te kunnen ontvangen. Hieruit hebben wij geconcludeerd dat er onbedoelde effecten aan de renteregeling zijn verbonden, die naar onze mening dienen te worden tegengegaan.

Met name de groep die bewust gelden laat staan bij de fiscus wordt getroffen door het voorstel van de invoering van een drempeltijdvak en de verlaging van het rentepercentage. Dat ook anderen daarbij kunnen worden getroffen is enerzijds onvermijdelijk omdat de groep die bewust spaart, nu eenmaal niet op eenvoudige wijze kan worden afgebakend, maar anderzijds ook aanvaardbaar omdat ook deze belastingplichtigen het altijd in eigen hand hebben om een verzoek in te dienen om de klaarblijkelijk onbewust aanvaarde te hoge voorlopige aanslag te doen verminderen.

De leden van de CDA-fractie stellen dat bij het bepalen van het voordeel van belastingplichtigen rekening moet worden gehouden met de kosten die gemaakt moeten worden – er wordt door de leden

uitgegaan van een gemiddeld bedrag van f 1 000 om een voorlopige aanslag te doen verlagen.

Bij de becijfering gaan de leden van de CDA-fractie er kennelijk van uit dat belastingplichtigen of hun adviseurs extra werkzaamheden van enige omvang moeten verrichten om een verlaging van de voorlopige aanslag te realiseren. Uit het gehouden onderzoek is naar voren gekomen dat het belastingplichtigen in veel gevallen in een vroeg stadium reeds duidelijk was, dat de bij de voorlopige aanslag in aanmerking genomen winst te hoog was, terwijl zij toch geen verzoek om verlaging van de voorlopige aanslag deden. Een eenvoudig onderzoek om de voorlopige aanslag aan te passen was voldoende geweest om deze tot het juiste bedrag terug te brengen. Aan dergelijke verzoeken zijn, gezien het feit dat de van belang zijnde gegevens bij deze groep belastingplichtigen toch al bekend zijn, nauwelijks extra kosten verbonden.

Deze leden geven voorts aan, dat het werken met een opslagpercentage bij de automatisch opgelegde voorlopige aanslagen (de zogenoemde AVAR-aanslagen) tot 109% (voor 1990/1991; voor 1992 104%) leidt tot een omvangrijker bedrag dat eventueel moet worden terugbetaald.

Bij de bepaling van het opslagpercentage voor de AVAR-aanslagen voor vennootschapsbelastingplichtigen wordt op voorhand rekening gehouden met een aantal voor de belastingplichtige exogene factoren, bij voorbeeld de conjunctuurontwikkeling. Het streven van de Belastingdienst is er op gericht om bij het opleggen van voorlopige aanslagen zo veel mogelijk aan te sluiten bij de winstverwachtingen, die er voor de belastingplichtigen zijn, gezien zowel de subjectieve gegevens van het verleden als de objectieve verwachtingen van onder andere het CPB omtrent toekomstige ontwikkelingen. Dit wordt mede bereikt door het werken met een opslagpercentage in de vennootschapsbelastingsfeer. Het is echter evident dat indien later blijkt dat in bepaalde gevallen de voorlopige aanslag te hoog is, dat mede wordt veroorzaakt door het toepassen van een positieve correctiefactor. Dit neemt echter niet weg dat belastingplichtigen altijd de mogelijkheid hebben om aan te geven dat de belastingdienst in hun specifieke situatie van een te hoge winstverwachting is uitgegaan. Dit kan ook korte tijd na afloop van een belastingjaar.

Met de leden van de CDA-fractie zijn wij overigens van mening, dat ten aanzien van de gevallen waarbij in verband met een WIR-af trek een grote teruggave wordt verkregen, geen actie meer behoeft te worden ondernomen. Hierbij moet men zich echter realiseren dat het bij de ingediende voorstellen niet direct gaat om de relatie met specifieke onderdelen die de hoogte van het belastbaar bedrag beïnvloeden, maar om een algehele symptoombestrijding.

Bij de suggestie van de leden van de CDA-fractie om de voorgestelde maatregelen alleen te laten gelden voor voorlopige aanslagen welke zijn gebaseerd op de eigen aangifte van de belastingplichtigen, willen wij aantekenen dat dit voorbij gaat aan de realiteit. Sinds – met instemming van de Kamer – uit een oogpunt van procesbeheersing bij de Belastingdienst de voorlopige aanslagregeling is gebaseerd op historische gegevens volgens het AVAR-systeem, is het immers hoge uitzondering dat een voorlopige aanslag op eigen aangifte wordt opgelegd. Het AVAR-systeem berust overigens ook op het uitgangspunt dat de automatisch opgelegde voorlopige aanslag mag gelden als opgelegd op eigen aangifte, tot het tegendeel – in de vorm van een verzoek om vermindering of om een nadere voorlopige aanslag – blijkt. Zo bezien wordt aan de suggestie van de leden van de CDA-fractie ook in het huidige voorstel al tegemoet gekomen. Op de opmerking van deze leden inzake de relatie tussen de hoogte van het rentepercentage, te hoge belastingafdrachten en de financieringsbehoefte van het Rijk zullen wij hierna, in de paragraaf «Rentepercentage» ingaan.

De leden van de CDA-fractie spreken hun teleurstelling uit over het feit dat bij het onderzoek van de 24 onderzochte posten niet is nagegaan of de betreffende belastingplichtigen al of niet over een bankkrediet beschikten en evenmin in hoeverre sprake was van rentevoordelen. Het op basis van de verkregen resultaten van een dergelijk beperkt onderzoek besluiten tot een lastenverzwaring voor vele burgers en bedrijfsleven geeft hen aarzelingen.

Hierover merken wij op dat de belastingplichtigen in het kader van het onderzoek niet zijn geïnterviewd, waardoor er enige onzekerheid blijft over de werkelijke reden waarom zij niet alert gereageerd hebben op de te hoog opgelegde aanslagen, terwijl er daardoor evenmin inzicht bestaat in de aanwezigheid van bankkredieten bij de belastingplichtigen en in het reëel behaalde rentevoordeel. Om die reden is in de memorie van toelichting bij dit wetsontwerp aangegeven dat er sprake is van «vermoedens omtrent onbedoelde effecten» en dat «de indruk wordt gewekt dat belastingplichtigen hun geld langer dan noodzakelijk is bij de fiscus laten staan». De lastenverzwaring waar de leden van de CDA-fractie op wijzen zal echter voor burgers en bedrijfsleven tot een minimum beperkt blijven als de belastingplichtigen adequaat reageren op te hoog opgelegde aanslagen. De belastingplichtigen en de Belastingdienst hebben het gezamenlijke belang, de hoogte van de voorlopige aanslagen zo goed mogelijk af te stemmen op de werkelijk genoten belastbare winst of het werkelijk genoten belastbare inkomen.

De mening van de leden van de CDA-fractie dat, om tot een aanpassing van wetgeving te komen, een grondig onderzoek van een onafhankelijke onderzoeksinstelling wenselijk is, delen wij niet. Het door de Belastingdienst gehouden onderzoek, naar aanleiding van bepaalde ontwikkelingen en vermoedens, bevestigde de indruk dat er sprake was van enkele onevenwichtigheden in de renteregeling. Dat achten wij voldoende reden om de onderhavige voorstellen te doen. Daarnaast kan nog worden opgemerkt dat in het onderhavige geval een onafhankelijk onderzoek niet voor de hand ligt. De mogelijkheid om door middel van interviews te komen tot een inventarisatie van de motieven van de belastingplichtige zou immers ontbreken in verband met de geheimhoudingsplicht van de belastingdienst.

Het voor de invoering van het drempeltijdvak bij de invorderingsrente ten aanzien van verminderingen van voorlopige aanslagen gehanteerde argument dat daardoor gelijkheid ontstaat tussen de belastingplichtigen die een vermindering van een voorlopige aanslag vragen en belastingplichtigen die bij de definitieve aanslagregeling de te hoge voorlopige aanslag of de te hoge inhoudingen terugkrijgen, spreekt deze leden niet aan, omdat de situatie van de verrekening bij de definitieve aanslagregeling, gelet op de kwaliteit van de Nederlandse accountants en belastingadviseurs, zich niet of nauwelijks zal voordoen. Wij menen dat het al dan niet veelvuldig voorkomen van een situatie geen reden is om een redengeving al dan niet geldig te achten. Overigens verbaast het ons niet dat de praktijk, gelet op het verschil in behandeling van de vermindering van de voorlopige aanslag en de verrekening bij de definitieve aanslag, de voorkeur geeft aan het – op een laat moment, te weten het tijdstip waarop de definitieve aangifte wordt gedaan – vragen om een verzoek om een vermindering. Voor ons is dit ook een reden om het evenwicht naar de andere kant toe te herstellen. Wij delen de mening van deze leden en van de Nederlandse Orde van belastingadviseurs niet dat een belastingplichtige «die stil heeft gezeten» een vergoeding zou moeten krijgen over de volle periode dat hij het geld – bewust, door stil te zitten – bij de fiscus heeft laten staan. Een renteloos drempeltijdvak waarbinnen zowel van de kant van de fiscus als van de kant van de belastingplichtige het redelijke mag worden verwacht om tot een zo juist mogelijke vaststelling van de belastingschuld te komen, achten wij zeker

verdedigbaar en ook in lijn met de uitgangspunten die bij de invoering van de renteregeling in de schriftelijke stukken zijn verwoord.

De leden van de VVD-fractie vragen zich af of de aanslagen die moeten worden vernietigd als gevolg van wijzigingen in de fiscale rechtsvorm van de ondernemingen, fiscale voegingen en ontvoegingen en wijzigingen van het boekjaar en die tot grote teruggaven aan invorderingsrente hebben geleid, nader zijn onderzocht. Een nader onderzoek heeft voor deze posten niet plaatsgehad in verband met het karakter van bedoelde teruggaven. Deze teruggaven zijn immers nooit bedoeld geweest. Uit het gehouden onderzoek is overigens niet gebleken dat wijzigingen in rechtsvorm en dergelijke, waardoor omvangrijke bedragen aan invorderingsrente zijn betaald, eerder door de belastingplichtige gemeld hadden kunnen worden.

Naar aanleiding van de vraag van het lid van de RPF-fractie over de verwachting van de regering inzake de bereidheid van belastingplichtigen om op reële verwachtingen gebaseerde «winst»-informatie te verschaffen merken wij het volgende op. Bij de voorlopige aanslagregeling in het AVAR-systeem vormen niet de schattingen van belastingplichtigen, maar de historische gegevens, gecorrigeerd voor bepaalde objectieve ontwikkelingen, het uitgangspunt. Belastingplichtigen hebben uiteraard wel de mogelijkheid direct na ontvangst van de AVAR-aanslag aan te geven dat het door hen te betalen belastingbedrag te hoog is. Wij menen echter dat belastingplichtigen of hun adviseurs niet om een dergelijke verlaging zullen vragen, als zij geen redelijke zekerheid hebben dat het in aanmerking genomen bedrag aan winst of inkomen te hoog is. Een dergelijke aanname zou namelijk betekenen dat bewust onjuiste gegevens aan de fiscus zouden worden verstrekt. Wij gaan er, in tegenstelling tot het lid van de RPF-fractie, van uit dat die stap niet zo gemakkelijk gezet zal worden. In zoverre er wel sprake is van geringere winstverwachtingen zal het echter wel degelijk in de rede liggen een verzoek om vermindering eerder te doen dan onder de huidige regeling, waarbij over de teruggaaf over de volledige periode naar een hoog percentage rente wordt vergoed. Wij erkennen dat dit ten opzichte van de huidige situatie verschuivingen in de kasopbrengst tot gevolg zal kunnen hebben. Op deze gevolgen zal hierna, in hoofdstuk III (Budgettaire, personele en dereguleringsaspecten) worden ingegaan.

Het lid van de RPF-fractie vraagt of de problematiek waarop de resolutie van 28 december 1989 (nr. AFZ 89/6907, V-N 1990, blz. 98) ziet blijvend door middel van deze resolutie zal worden geregeld of dat nadere wettelijke regelgeving tot de mogelijkheden behoort. Zoals wij in het nader rapport – en ook in deze nota in antwoord op een vraag van dit lid – reeds hebben uiteengezet zijn wij terughoudend ten opzichte van uitbreiding van de wettelijke regeling ter zake van heffings- en invorderingsrente. Wij willen voorkomen dat de regeling nog gecompliceerder wordt. Het is ons echter niet gebleken dat de keuze om de onderhavige problematiek – welke bestaat in het zich voordoen van een keuzemogelijkheid in de verwerking van bepaalde gegevens binnen de techniek van de aanslagregeling – bij resolutie te regelen tot problemen leidt. Daarom bestaat er in het licht van het voorgaande ons inziens geen reden om deze resolutie om te zetten in een wettelijke regeling, of om de wettelijke regeling zo op te zetten dat de in de resolutie beschreven werkwijze automatisch uit de wetgeving voortvloeit. Met betrekking tot de opmerking van dit lid inzake het niet vergoeden van rente over een periode dat de fiscus wel over dit geld heeft beschikt en de latere opmerkingen van dit lid inzake de afbreuk die het invoeren van een renteloos drempeltijdvak bij de invorderingsrente aan de renteregeling zou doen, verwijzen wij naar hetgeen wij hiervoor in deze nota hebben

opgemerkt over de rechtvaardiging van een renteloos drempeltijdvak – ook bij voorlopige aanslagen – in antwoord op opmerkingen van de leden van de CDA-fractie.

Het lid van de RPF-fractie vraagt vervolgens of de Leidraad Invordering 1990 thans voorziet in situaties waarin een te hoge voorlopige aanslag wordt gevolgd door een negatieve definitieve aanslag. Wij kunnen dit bevestigen. In artikel 28, paragraaf 2, eerste lid, van de Leidraad is momenteel neergelegd dat in de genoemde situatie, er van uitgaande dat de belastingschuldige uiterlijk op het moment dat het aangiftebiljet werd ingediend heeft verzocht om vermindering van de voorlopige aanslag, de renteberekening zodanig wordt gecorrigeerd dat hij wat betreft de rentegevolgen per saldo in dezelfde positie verkeert als hij zou hebben verkeerd wanneer de inspecteur het verzoek om vermindering van de voorlopige aanslag zou hebben ingewilligd in plaats van de definitieve aanslag aanstonds op te leggen met verrekening van de te hoge voorlopige aanslag. Hieruit leiden wij, anders dan dit lid, juist af dat zich wel degelijk onevenwichtigheden kunnen voordoen, afhankelijk van de wijze van afhandeling van gegevens waaruit blijkt dat voorlopige aanslagen tot een te hoog bedrag zijn opgelegd. Ter voorkoming van onder meer dergelijke onevenwichtigheden strekt juist dit wetsvoorstel. Uiteraard zal bij het kracht van wet verkrijgen van het onderhavige wetsvoorstel de Leidraad daaraan worden aangepast.

De conclusie van het lid van de RPF-fractie dat bij uitstel van betaling van een voorlopige aanslag binnen het drempeltijdvak, invorderingsrente betaald zal moeten worden indien de aanslag toch moet worden betaald, is op zich zelf genomen juist. Bij een definitieve aanslag opgelegd binnen het drempeltijdvak is dat overigens niet anders. Het feit dat een vermindering van een betaalde voorlopige aanslag binnen het drempeltijdvak geen aanleiding meer zal geven voor het vergoeden van invorderingsrente – dit in tegenstelling tot een vermindering van een definitieve aanslag binnen het drempeltijdvak – vindt zijn rechtvaardiging in het voorlopige karakter van de aanslagregeling via voorlopige aanslagen: daarvoor geldt dat de fiscus een tijdvak nodig heeft waarbinnen de definitieve aanslagen kunnen worden opgelegd, waarbij een rentevergoeding over ten onrechte bij de fiscus gebleven gelden is uitgesloten. Dit geldt thans ook voor de eveneens door een voorlopig karakter gekenmerkte inhoudingen die bij de definitieve aanslagregeling tot een terug te betalen bedrag leiden. Over een uit dien hoofde «terug» te betalen bedrag wordt op grond van artikel 30, eerste lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen in samenhang met artikel 30a, derde lid, onderdeel a, van die wet slechts rente vergoed voor zover deze aanslag wordt opgelegd na afloop van het drempeltijdvak van 15 maanden. Tegen deze achtergrond is het onderhavige voorstel ook zeker te rijmen met de oorspronkelijke doelstelling van de renteregeling. Van een gespannen verhouding tussen klantvriendelijkheid en het Belastingstatuut enerzijds en het huidige voorstel voor een renteloos drempeltijdvak anderzijds zouden wij dan ook geenszins willen spreken.

De conclusie van het lid van de RPF-fractie met betrekking tot het moeten vervallen van artikel 28, paragraaf 2, eerste lid, van de Leidraad Invordering is ten dele juist. Het onderhavige wetsvoorstel voorziet namelijk alleen in een drempeltijdvak voor de situaties waarin een voorlopige aanslag na betaling wordt verminderd en er dus invorderingsrente dient te worden vergoed. Het wetsvoorstel laat onverlet de situatie dat de voorlopige aanslag nog niet is betaald. De ontvanger zal in dat geval de negatieve definitieve aanslag verrekenen met de voorlopige aanslag. Daarbij is invorderingsrente verschuldigd vanaf de vervaldag van de enige of laatste betalingstermijn van die voorlopige aanslag. De genoemde Leidraadbepaling ziet ook op deze situaties. Voor zover bij de verrekening namelijk meer invorderingsrente in rekening wordt gebracht

dan aan heffingsrente op de negatieve aanslag wordt vergoed, wordt op grond van de Leidraad het bedrag waarmee de invorderingsrente de heffingsrente te boven gaat kwijtgescholden.

Rentepercentage

De leden van de CDA-fractie vragen naar een overzicht van de wettelijke rente, het promessedisconto en de gemiddelde rente op staatsleningen in de periode 1980–1991. In onderstaande tabel 1 is dit overzicht gegeven.

Tabel 1. Wettelijke rente, promessedisconto en rente op staatsleningen 1980–1991 (in procenten, ongewogen gemiddelde)

	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991
wettelijke rente	11,5	12,0	12,0	9,0	9,0	9,0	9,0	8,3	8,0	8,0	10,5	11,0
promessedisconto	10,6	10,3	8,6	5,5	6,0	6,3	5,5	5,4	4,7	7,0	8,3	9,0
staatsleningen	10,1	11,5	9,9	8,3	8,0	7,3	6,3	6,3	6,1	7,2	9,0	8,8

Bron: MvF, DNB.

Uit het overzicht blijkt dat alleen in 1980 en in 1991 het promessedisconto gemiddeld hoger is uitgevallen dan de rente op staatsleningen, waarbij het verschil niet boven de 0,5%-punt is uitgekomen. Gezien dit feitelijke verloop en gezien het geringe verschil achten wij het niet wenselijk om voor deze specifieke situatie een afwijkende tijdelijke regeling te ontwerpen.

Met betrekking tot de hoogte van het percentage stellen de leden van de fracties van het CDA en de PvdA en het lid van de fractie van de RPF de kwestie aan de orde dat bij een percentage dat ongeveer gelijk is aan het rentepercentage dat het Rijk moet betalen op de kapitaalmarkt, er geen of nauwelijks voor- of nadeel meer kan ontstaan door spaar- of leengedrag van de belastingplichtigen. Wij delen deze opvatting, die wij – met betrekking tot het mogelijke spaargedrag als gevolg van de verlaging van het rentepercentage – ook in de memorie van toelichting reeds hebben uitgesproken. Dit achten wij ook een groot voordeel van verlaging van het rentepercentage: het neemt de stimulans om in te spelen op een te hoog of te laag percentage zo goed als geheel weg, terwijl eventueel nog resterend «renteberekenend» gedrag niet of nauwelijks meer kan leiden tot omvangrijke nadeelposities voor het Rijk.

Technische wijzigingen

Met betrekking tot de relatie tussen het voorgestelde artikel 2, zesde lid, en artikel 24 van de Invorderingswet 1990, waarnaar de leden van de CDA-fractie informeren, merken wij op dat, wanneer een teruggaaf als bedoeld in het genoemde zesde lid wordt verrekend met een nog openstaande aanslag die niet binnen de betalingstermijn is voldaan, op deze aanslag invorderingsrente in rekening wordt gebracht over de periode ingaande de eerste dag na de laatste vervaldag van die aanslag. In zoverre bestaat er geen verschil met een vrijwillige betaling door de belastingschuldige.

De leden van de VVD-fractie vragen of het huidige beleid dat onder meer bij verwijtbaar handelen van de fiscus tot rentevergoeding wordt overgegaan, niet in een wettelijke regeling zou moeten worden neergelegd. Allereerst merken wij op dat de vergoeding van rente in geval van verwijtbaar handelen van de fiscus zijn juridische basis vindt in de artikelen 162 e.v. van Boek 6 van het Burgerlijk Wetboek. Voorts laat de vraag of verwijtbaar is gehandeld, dan wel of er andere omstandig-

heden zijn die aanleiding geven voor een rentevergoeding, zich niet beantwoorden aan de hand van enkele concrete normen die in een nadere wetsbepaling kunnen worden neergelegd. Steeds zijn de specifieke omstandigheden van het geval doorslaggevend. Ieder geval dient derhalve op zich te worden beoordeeld. Deze beoordeling geschiedt aan de hand van richtlijnen die zijn neergelegd in de Leidraad Invordering 1990 en de resolutie met betrekking tot verzoeken om rentevergoeding van 12 december 1990 (nr. AFZ 90/8697, V-N 1991, blz. 72). Deze richtlijnen zijn openbaar en vormen, gelet op de rechtspraak van de Hoge Raad in onder meer het arrest van 28 maart 1990, (V-N 1990, blz. 1 383) recht in de zin van artikel 99 Wet R.O. Het door deze leden genoemde gelijkheidsbeginsel is hierdoor naar ons oordeel voldoende gewaarborgd. Voorts gaan deze leden er terecht van uit dat bij toekomstige jurisprudentie de uitleg in de memorie van antwoord een rol kan spelen.

Het lid van de RPF-fractie vraagt in het kader van het voorgestelde artikel 28, zesde lid, van de Invorderingswet 1990 nog naar de rentegevolgen indien uitstel van betaling wordt genoten voor een aanslag die naderhand wordt verminderd tot nihil. In dat geval leidt uitstel van betaling niet tot enige renteverplichting. Door de vermindering van de aanslag tot nihil vervalt immers ook de verschuldigd van rente.

Het lid van de RPF-fractie merkt terecht op dat de geruisloze inbreng van een eenmanszaak onder bepaalde omstandigheden ook kan plaatsvinden in een reeds bestaande N.V. of B.V., waarbij eenzelfde terugwerkende kracht mogelijk is als bij een nieuw opgerichte N.V. of B.V., zodat de vraag rijst of het wetsvoorstel aan deze situatie moet worden aangepast. Wij merken daarbij op dat de fiscaal geruisloze inbreng van een eenmanszaak in een bestaande N.V. of B.V. thans slechts plaatsvindt onder toepassing van artikel 63 AWR (hardheidsclausule). Dat opent de mogelijkheid aan de toepassing daarvan een voorwaarde te verbinden die overeenkomt met hetgeen in het wetsvoorstel wordt beoogd bij een fiscaal geruisloze inbreng in een nieuw opgerichte N.V. of B.V.

III. Budgettaire, personele en dereguleringsaspecten

De leden van de PvdA-fractie en het lid van de RPF-fractie vragen zich af of de invoering van het wetsvoorstel niet zal leiden tot een daling van de budgettaire opbrengst aan belastingen, omdat belastingplichtigen er belang bij hebben dat zij op voorlopige aanslagen niet veel belasting betalen. Hierover willen wij allereerst opmerken dat het wetsvoorstel niet leidt tot daling van de structurele belastingopbrengst. De leden van genoemde fracties wijzen er terecht op dat de betalingen op te hoge voorlopige aanslagen wel hebben geleid tot een verschuiving in de kasontvangsten, met name in de sfeer van de vennootschapsbelasting. De aanslagen die tot een te hoog bedrag zijn opgelegd zijn immers wel betaald, waardoor de directe financieringsbehoefte van het Rijk is verminderd. In het jaar waarin niet meer de huidige hoge invorderingsrente zal worden vergoed, zal een eenmalige druk op de belastingontvangsten ontstaan. Het streven van de Belastingdienst bij het opleggen van voorlopige aanslagen is erop gericht om het daadwerkelijk verschuldigde bedrag in het jaar waarin de winsten en inkomsten zijn gerealiseerd respectievelijk genoten te laten afdragen, en wel zoveel mogelijk volgens het «pay as you go» principe. Een mogelijke verschuiving in de kasopbrengst die daar het gevolg van is, – overigens zonder dat daar per saldo een nadeel door ontstaat – is daarbij een te accepteren gevolg.

IV. Inwerkingtreding

De leden van de fracties van het CDA, de PvdA en de VVD stellen vragen over de inwerkingtreding van de voorstellen, waarbij zij ook verwijzen naar de brief van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs, waarop zij graag een reactie van de regering vernemen.

In de brief van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs wordt bestreden dat geen sprake van terugwerkende kracht is, nu met betrekking tot de invoering van een renteloos drempeltijdvak voor verminderingen van voorlopige aanslagen geen eerbiedigende werking wordt voorgesteld. Zoals in de memorie van antwoord is aangegeven, zijn wij van mening dat van terugwerkende kracht dient te worden gesproken, indien een wetsvoorstel zich uitstrekt tot handelingen die in het verleden hebben plaatsgevonden. In het kader van de renteregeling is daarvan geen sprake, aangezien de handeling waarvoor de wetswijziging geldt, te weten de vermindering van de voorlopige aanslag, in het voorstel wordt beheerst door het ten tijde van die handeling geldende wettelijke regime. Op dat moment wordt namelijk vastgesteld dat een vermindering of een teruggaaf plaats dient te vinden en eveneens op dat moment wordt gezien of sprake dient te zijn van een rentevergoeding. Dat de periode waarover de rente – al dan niet – vergoed wordt in het verleden ligt, doet daaraan niet af. Wel kan dit feit met zich brengen dat naar de beleving van de belastingplichtige, en ook blijkbaar naar het gevoel van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs, sprake is van terugwerkende kracht. Zeker als er daarbij van wordt uitgegaan dat rente rijpt van dag tot dag, en er – onder het huidige regime – recht bestaat op rentevergoeding over de onderhavige verminderingen, is dit gevoel ook te verklaren. In de memorie van antwoord hebben wij daar ook begrip voor getoond. Vandaar dat wij bij de totstandkoming van het wetsvoorstel ook de mogelijkheid van eerbiedigende werking in een of ander vorm hebben overwogen. Daaraan doet niet af het feit dat wij uiteindelijk toch een dergelijke voorziening niet hebben voorgesteld. Ook de door de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs gesuggereerde overgangsregeling, die begrijpelijk overkomt, achten wij, zoals in de memorie van antwoord is uiteengezet, niet noodzakelijk. Daarbij heeft zowel een rol gespeeld het feit dat belastingplichtigen het zelf in de hand hebben – ook thans nog – zo tijdig een vermindering aan te vragen dat afhandeling – waarvoor zij een termijn van twee maanden dienen aan te houden – nog onder de gelding van de huidige regeling haar beslag kan krijgen, als het feit dat een dergelijke regeling een budgettair beslag van globaal 20 mln. zou hebben. Daarmee is, gelet op hetgeen in het begin van deze paragraaf is opgemerkt, tevens de vraag van de leden van de PvdA-fractie beantwoord, welk moment bepalend is voor de toepassing van de «oude» of de «nieuwe» regeling. Doorslaggevend daarbij is de dagtekening van de verminderingsbeschikking: valt deze dagtekening na de datum van inwerkingtreding dan geldt het nieuwe regime. Wij willen echter graag toezeggen dat in de maanden voorafgaande aan de inwerkingtreding van de voorgestelde regeling alle verzoeken om vermindering van een voorlopige aanslag met zodanige voorrang zullen worden behandeld, dat belastingplichtigen er zonder meer vanuit kunnen gaan dat de behandelingstermijn voor zulke verzoeken niet langer zal duren dan twee maanden. Met andere woorden: wij geven thans, voor de periode tot de plaatsing van de wet in het Staatsblad, de garantie af dat de dagtekening van een vermindering van een voorlopige aanslag niet later zal vallen dan twee maanden na de ontvangst van het verzoek om vermindering. Waar deze garantie, bij inwerkingtreding van het onderhavige voorstel, als gevolg van niet te voorkomen onvolkomenheden in de praktijk niet kan worden nagekomen, zal, zo zeggen wij gaarne toe omdat het om echte uitzonderingsgevallen zal gaan, ondanks de latere

dagtekening toch nog rentevergoeding plaatsvinden.

Tot slot willen wij nog een kanttekening plaatsen bij de opmerking van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs dat in hun visie eigenlijk de rentevergoeding gesplitst zou moeten worden in een rentedragende periode die loopt tot en een renteloze periode die aanvangt op het moment van inwerkingtreding van het wetsvoorstel. Deze benadering heeft de charme dat zij aansluit bij de wijze waarop de veranderingen in het rentepercentage zowel in het huidige als in het voorgesteld systeem worden doorgevoerd. Ook daarbij worden tijdvakken gesplitst bij een verandering in het percentage, zodat een opeenvolging wordt verkregen van rentetijdvakken: over periode a geldt een rentepercentage van x , over de daaropvolgende periode b een rentepercentage van y , over de daaropvolgende periode c een rentepercentage van z , enz. enz. Dat wij tot een dergelijke benadering evenmin hebben besloten, vloeit eveneens voort uit de door ons gemaakte afweging van de hiervoren genoemde aspecten, waarbij ten aanzien van het budgettaire beslag dat deze benadering mee brengt, nog kan worden opgemerkt dat daardoor eenmalig het overgrote deel van de in de memorie van antwoord vermelde structurele opbrengst van de invoering van het drempeltijdvak van 125 mln. niet zal worden gerealiseerd.

De Minister van Financiën,
W. Kok

De Staatssecretaris van Financiën,
M. J. J. van Amelsvoort