

Vergaderjaar 2017–2018

**34 785**

## **Wijziging van enkele Belastingwetten en enige andere wetten (Belastingplan 2018)**

**L**

### **BRIEF VAN DE STAATSSECRETARIS VAN FINANCIEN**

Aan de Voorzitter van de Eerste Kamer der Staten-Generaal

Den Haag, 5 juli 2018

Tijdens de behandeling van het pakket Belastingplan 2018 in de Eerste Kamer is aan het lid De Grave toegezegd te onderzoeken of het mogelijk is het rentepercentage in de belastingrente te baseren op het werkelijk rendement. Tijdens de behandeling van genoemd pakket in de Tweede Kamer is een motie van het lid De Vries aanvaard waarin het kabinet wordt verzocht in kaart te brengen of het huidige systeem van de belastingrente redelijk, billijk en rechtvaardig is, of de gehanteerde rentepercentages marktconform zijn en verbeterpunten te onderzoeken.<sup>2</sup> Hierbij ontvangt u het onderzoek<sup>3</sup> dat aan beide verzoeken tegemoetkomt.

#### *Uitgangspunten van de regeling belastingrente*

In het onderzoek worden eerst de algemene uitgangspunten van de regeling belastingrente toegelicht. Centraal staat dat de regeling belastingrente is gebaseerd op de regeling van de verzuimrente in het bestuursrecht en dient als prikkel tot het tijdig en correct voldoen aan de fiscale verplichtingen. In grote lijnen komt de regeling belastingrente erop neer dat de inspecteur belastingrente in rekening brengt als het opleggen van een belastingaanslag met een door de belastingplichtige te betalen bedrag door toedoen van die belastingplichtige te lang op zich laat wachten (verzuim van belastingplichtige). De inspecteur vergoedt belastingrente als hij er te lang over doet een belastingaanslag met een uit te betalen bedrag vast te stellen (verzuim van de inspecteur).<sup>4</sup> Belastingplichtigen kunnen voorkomen dat zij belastingrente zijn verschuldigd door tijdig en correct aangifte te doen of de Belastingdienst tijdig te verzoeken een correcte (voorlopige) aanslag op te leggen. Ook

<sup>2</sup> *Handelingen I* 2017/18, 12, item 7.

<sup>3</sup> Kamerstukken II 2017/18, 34 785, nr. 70.

<sup>4</sup> Ter inzage gelegd op de afdeling Inhoudelijke ondersteuning onder griffie nr. 163395.

<sup>5</sup> Kamerstukken II 2011/12, 33 003, nr. 3, p. 37.

kan de Belastingdienst worden gevraagd een al opgelegde voorlopige aanslag te herzien.<sup>5</sup>

De regeling belastingrente is op 1 januari 2013 geïntroduceerd ter vervanging van de regeling heffingsrente. Doelen van de regeling belastingrente waren destijds met name het tegengaan van sparen bij de fiscus, het verminderen van het aantal belastingplichtigen dat met belastingrente werd geconfronteerd en het genereren van een budgettaire opbrengst.

Op een aantal punten van de regeling belastingrente is kritiek geuit. In verscheidene hoofdstukken komt deze kritiek aan bod. Daaruit komt naar voren dat de regeling in sommige gevallen weliswaar volgens de letter van de wet functioneert, maar niet altijd volgens de uitgangspunten van de regeling.

#### *Tijdige en correcte aangiften*

In het onderzoek wordt beschreven dat zich in de inkomstenbelasting en erfbelasting situaties voordoen waarin de belastingplichtige belastingrente in rekening wordt gebracht ondanks dat hij tijdig en correct aan zijn verplichtingen voldoet. Dit vind ik onwenselijk. Ik heb dan ook het voornemen in het Belastingplan 2019 maatregelen op te nemen waardoor deze situaties zich niet langer kunnen voordoen. Het gaat om de volgende voorgenomen maatregelen:

1. Ten aanzien van de inkomstenbelasting stel ik voor te formaliseren dat geen belastingrente in rekening wordt gebracht indien de aangifte wordt ingediend voor 1 mei en de aanslag conform die aangifte wordt vastgesteld. Met ingang van het belastingjaar 2014 is de aangiftetermijn voor de inkomstenbelasting verschoven van 1 april naar 1 mei na afloop van het belastingjaar, maar deze praktijk is niet geformaliseerd. Hierdoor kan het op dit moment voorkomen dat belastingplichtigen die (tijdig) tussen 1 april en 1 mei na het belastingjaar aangifte doen toch belastingrente in rekening wordt gebracht.
2. In de erfbelasting kan het voorkomen dat belastingrente in rekening wordt gebracht ondanks dat de aangifte tijdig wordt ingediend en de aanslag conform die aangifte wordt vastgesteld. Om dit te voorkomen ben ik voornemens te regelen dat degene die tijdig verzoekt om een voorlopige aanslag of tijdig aangifte erfbelasting doet, geen belastingrente in rekening wordt gebracht indien de (voorlopige) aanslag wordt vastgesteld overeenkomstig het ingediende verzoek of de ingediende aangifte. De uitvoeringstoets naar deze aanpassing loopt momenteel en beide Kamers worden over de uitkomst hiervan uiterlijk met Prinsjesdag geïnformeerd.

#### *Belastingrente in de vennootschapsbelasting*

Ook in vennootschapsbelasting kan het op dit moment voorkomen dat een belastingplichtige die tijdig en correct aan zijn fiscale verplichtingen voldoet, toch belastingrente in rekening wordt gebracht. Een belastingplichtige doet tijdig aangifte voor de vennootschapsbelasting als de aangifte *vóór de eerste dag van de zesde maand* na afloop van het tijdvak waarop de aangifte ziet (doorgaans 1 juni), wordt ingediend. In de AWR is echter bepaald dat geen belastingrente in rekening wordt gebracht als de aangifte is ingediend *voor de eerste dag van de vierde maand* na afloop van het tijdvak waarover de belastingrente wordt geheven. Bij vpb-plichtigen die tijdig en correct aangifte doen (doorgaans voor 1 juni)

<sup>5</sup> Kamerstukken II 2011/12, 33 003, nr. 3, p. 34.

kan dus belastingrente in rekening worden gebracht als de aangifte na 1 april wordt ingediend. Dit acht ik ongewenst en het is mijn inzet om dit te veranderen.

Aanpassing van het bovenstaande zal tot gevolg hebben dat vennootschapsbelastingplichtigen minder snel met belastingrente zullen worden geconfronteerd dan nu het geval is. De aanpassing heeft een budgettair gevolg van structureel € 12 miljoen (indicatieve raming), dat ten tijde van de voorjaarsnotabesluitvorming zal moeten worden ingepast op artikel 1 van de Financien begroting. Aan de Belastingdienst is gevraagd een uitvoeringstoets in gang te zetten naar de uitvoeringsgevolgen van een dergelijke aanpassing, waarover beide Kamers zullen worden geïnformeerd.

### *Rentetijdvak*

Het onderzoek richt zich vervolgens op het rentetijdvak dat bij de regeling belastingrente wordt gehanteerd. Onder rentetijdvak wordt de periode verstaan waarover belastingrente wordt gerekend. Onder de regeling heffingsrente werd over de periode van de betalingstermijn geen heffingsrente gerekend. Onder de regeling belastingrente wordt belastingrente zowel vergoed als in rekening gebracht over de betalingstermijn van de aanslag. Omdat in zijn algemeenheid in meer gevallen belastingrente in rekening wordt gebracht dan vergoed, wordt gesteld dat de belastingplichtige door deze systematiek vaak aan het kortste eind trekt.<sup>6</sup> Ook kan worden betoogd dat deze praktijk niet in overeenstemming is met de verzuimgedachte. Op het moment dat de aanslag is vastgesteld, is de verzuimsituatie immers ten einde gekomen. Dat het rentetijdvak zich uitstrekt over de betalingstermijn strookt daarmee niet.

Bij de introductie van de regeling belastingrente is toegelicht dat is gekozen voor het betrekken van de betalingstermijn bij het rentetijdvak omdat de belastingplichtige de gelegenheid heeft om te voorkomen dat hij met rente wordt geconfronteerd. Voor belastingplichtigen geldt dat zij confrontatie met belastingrente zelf in de hand hebben.<sup>7</sup> Verder achtte het kabinet het rekenen van belastingrente over de betalingstermijn redelijk ter compensatie van de ontstane vertraging in het vaststellen van de betalingsverplichting.<sup>8</sup> Daarnaast betaalden belastingplichtigen onder de regeling heffingsrente de aanslag in het algemeen pas aan het eind van de betalingstermijn.<sup>9</sup> Ondanks deze nog steeds valide argumenten kan ik mij voorstellen dat met name «vroeg betalende» deze systematiek als onredelijk ervaren. Er is daarom onderzocht of er mogelijkheden bestaan om hen tegemoet te komen. Alle onderzochte alternatieven leiden echter tot aanzienlijke negatieve budgettaire consequenties of uitvoeringsproblemen voor de Belastingdienst. Dit maakt dat ik op dit moment geen ruimte zie om tot aanpassing van deze systematiek over te gaan.

### *Belastingrente over (een gedeelte van) een tijdvak waarin (een gedeelte van) het te betalen bedrag al onder de Belastingdienst verkeerde*

In het onderzoek wordt vervolgens ingegaan op situaties waarin de Belastingdienst belastingrente in rekening brengt over een (gedeelte van) een tijdvak waarin een (gedeelte van) het te betalen bedrag al onder de Belastingdienst verkeerde. Hierbij houdt de Belastingdienst dus geen

<sup>6</sup> S.A. Verhage & R.M. Bos-Schepers, «Belasting- en invorderingsrente – de hoogste tijd voor aanpassing van de regeling», WFR 2017/213.

<sup>7</sup> Kamerstukken II 2011/12, 33 003, nr. 10, p. 56.

<sup>8</sup> Kamerstukken II 2011/12, 33 003, nr. 10, p. 56.

<sup>9</sup> Kamerstukken II 2011/12, 33 003, nr. 10, p. 56.

rekening met geld dat al in haar bezit was. Aan de hand van voorbeelden wordt een aantal van deze situaties beschreven. Dat deze situaties bij belastingplichtigen gevoelens van onredelijkheid oproepen, kan ik goed begrijpen.

Kenmerkend aan de beschreven situaties is echter steeds dat de belastingplichtige op enig moment in verzuim is geweest, hetgeen een legitimering is voor het in rekening brengen van belastingrente. Dat de situaties zich kunnen voordoen is dus een gevolg van de aansluiting bij de verzuimgedachte. Daarin is met name van belang of sprake is van een verzuim en speelt het behalen van economisch voor- of nadeel geen bepalende rol. De situaties zijn dus in lijn met de uitgangspunten van de regeling belastingrente.

Als met eerdere betalingen van belastingplichtigen rekening wordt gehouden, wordt weer aansluiting gezocht bij de compensatiegedachte waarbij de vergoeding van economisch voor- of nadeel centraal staat. Een dergelijke (economische) gedachte strookt niet met het systeem van belastingrente waarbij het betalen van een aanslag geen rol speelt. Ook biedt de wet geen mogelijkheid om terecht in rekening gebrachte belastingrente te verminderen of anderszins een compensatie te bieden vanwege de omstandigheid dat een bedrag aan betaalde belasting gedurende een periode al ter beschikking van de Belastingdienst stond. Indien de huidige verzuimsystematiek wordt losgelaten en weer aansluiting wordt gezocht bij de compensatiegedachte, komt de vraag op of ook bij het vergoeden van belastingrente weer rekening moet worden gehouden met al eerder betaalde belastingbedragen. Het wordt dan weer aantrekkelijk voor belastingplichtigen om een te hoge voorlopige aanslag te betalen en vervolgens een bedrag terug te krijgen bij de aanslag, inclusief vergoeding van belastingrente. Sparen bij de fiscus wordt hierdoor weer mogelijk, terwijl het tegengaan van dat sparen een belangrijke reden van introductie van de regeling belastingrente was. Daarnaast wordt op dit moment iedere beschikking door de Belastingdienst op zichzelf gezien, waarbij geen rekening wordt gehouden met eerdere beschikkingen. Aanpassing van deze praktijk is zeer ingrijpend voor de Belastingdienst en zou grote uitvoeringsgevolgen hebben. Uit het onderzoek volgt dat de beschreven situaties in overeenstemming zijn met de verzuimgedachte die ten grondslag ligt aan de regeling belastingrente. Aanpassing zou gepaard gaan met een ingrijpende wijziging van de systematiek van de regeling belastingrente en grote uitvoeringsgevolgen hebben voor de Belastingdienst. Alhoewel ik begrijp dat genoemde situaties de vraag oproepen of de gehanteerde systematiek redelijk is, heb ik om hierboven genoemde redenen geen voornemen tot wijziging van de regeling op dit punt.

#### *Rentepercentages, marktconformiteit, werkelijk rendement en ruimte voor aanpassing*

Ook op de hoogte van de huidige belastingrentepercentages bestaat veel kritiek. In de regeling belastingrente worden twee rentepercentages gehanteerd. Het rentepercentage bedraagt ten minste vier voor alle belastingmiddelen<sup>10</sup> (behalve de vennootschapsbelasting) en de invorderingsrente. Voor de vennootschapsbelasting geldt een rentepercentage van ten minste acht. In het onderzoek wordt ingegaan op de totstandkoming van de huidige percentages en de marktconformiteit hiervan. Ook wordt bekeken of aansluiting bij het werkelijk rendement

<sup>10</sup> De inkomstenbelasting, de erfbelasting, de loonbelasting, de dividendbelasting, de omzetbelasting, de overdrachtsbelasting, de belasting van personenauto's en motorrijwielen, de accijns, de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken en de in artikel 1 van de Wet belastingen op milieugrondslag genoemde belastingen.

mogelijk is en in hoeverre de begroting van Financiën ruimte laat voor aanpassingen van de rentepercentages.

### *Marktconformiteit*

De vraag naar marktconformiteit van de rentepercentages in de belasting-rente laat zich niet eenduidig beantwoorden. Afhankelijk van de rente waarmee wordt vergeleken, kan worden betoogd dat de rentepercentages wel of niet marktconform zijn. Om een indruk te geven wordt een vergelijking gemaakt met de kapitaalmarktrente (momenteel 0,69 procent), bancaire rente op consumptief krediet en overige leningen aan huishoudens (4,15 procent), de situatie waarin een consument rood staat bij een bank (tussen 8 en 14 procent) en de rente die creditcardmaatschappijen hanteren (gemiddeld 14 procent). Uit het onderzoek blijkt dat neerwaartse aanpassing van de belastingrentepercentages tot omvangrijke budgettaire derving leiden.

### *Werkelijk rendement*

Het lid De Grave heeft verzocht te onderzoeken of het mogelijk is om voor de rentepercentages aan te sluiten bij het werkelijk rendement. Op dit moment wordt onderzoek gedaan naar mogelijkheden voor aansluiting bij het werkelijk rendement met betrekking tot box 3. Dit onderzoek is nog niet afgerond.<sup>11</sup> Ik kan dan ook niet aangeven of de concrete suggestie om de belastingrente in dit systeem mee te nemen mogelijk is. Los hiervan speelt bij de belastingrente het complicerende aspect dat het werkelijk rendement zou moeten worden gezien naar aanleiding van rendement dat *zou zijn behaald* bij tijdige betaling van belasting. Achteraf is niet vast te stellen of, en zo ja welk, rendement zou zijn behaald indien men *zou hebben beschikt* over een bedrag. Daarnaast heeft aansluiting bij het werkelijk rendement voor de Belastingdienst zeer grote uitvoeringsgevolgen.

In het onderzoek wordt ingegaan op de huidige aansluiting van de belastingrentepercentages bij de wettelijke rente voor (niet-)handelstransacties. Deze aansluiting wordt ook in het bestuursrecht gevolgd. Hierbij dient te worden aangetekend dat in het bestuursrecht geen wettelijke ondergrenzen bestaan. Het loslaten van wettelijke ondergrenzen zou een budgettaire derving betekenen van structureel 125 miljoen euro. Omdat de wettelijke rente voor handelstransacties standaard minimaal acht procent bedraagt, zou dat rentepercentage daarbij ongewijzigd blijven. Los hiervan biedt de begroting IX en specifiek artikel 1 «Belastingen» geen ruimte een budgettaire derving van structureel 125 miljoen euro op te vangen. Conform de begrotingsregels dient een tegenvaller, bijvoorbeeld bij minder opbrengsten, binnen de begroting van Financiën (IX) te worden gedekt. Eén van de (weinig) mogelijkheden tot dekking is verhoging van fiscale boeten, hetgeen los van de wenselijkheid ook om juridische en beleidsmatige redenen niet onbeperkt kan plaatsvinden. Een andere mogelijkheid zou zijn om te bezuinigen bij de Belastingdienst, wat ik niet als optie zie.

### *Conclusie*

Een belangrijk uitgangspunt van de regeling belastingrente is dat belastingplichtigen bij tijdig en correcte aangifte niet met belastingrente worden geconfronteerd omdat de aanslag in die gevallen op tijd kan worden vastgesteld. Dat een belastingplichtige in verzuim is indien de aangifte *niet* tijdig en correct wordt ingediend, vormt een prikkel tot het

<sup>11</sup> Kamerstukken I 2017/18, 34 785, nr. I, p. 16.

voldoen aan de fiscale verplichtingen. Dit uitgangspunt ondersteun ik, vooral omdat een belastingplichtige veel manieren tot zijn beschikking heeft om wél tijdig en correct aan de fiscale verplichtingen te voldoen.

Een aantal aspecten van de regeling belastingrente is op dit moment niet in lijn met de uitgangspunten van de regeling. In het Belastingplan 2019 wil ik overgaan tot aanpassing van deze aspecten in de inkomstenbelasting en de erfbelasting. Ook is het mijn inzet om voor de vennootschapsbelasting te bewerkstelligen dat indien een aangifte wordt ingediend voor 1 juni en de aanslag overeenkomstig de aangifte wordt vastgesteld, geen belastingrente wordt gerekend. Naar de uitvoeringsgevolgen hiervan is een uitvoeringstoets in gang gezet, waarover beide Kamers worden geïnformeerd.

Een aantal andere beschreven aspecten van de regeling belastingrente is wel in lijn met de uitgangspunten van de regeling, maar kan desalniettemin als onrechtvaardig worden ervaren. Ik doel ten eerste op het rentetijdvak, waarin ook de betalingstermijn is begrepen. De onderzochte alternatieven zijn echter om eerder genoemde redenen niet uitvoerbaar. Ten tweede doel ik op situaties waarin belastingrente wordt berekend over (een gedeelte van) een tijdvak waarin (een gedeelte van) het te betalen bedrag al onder de Belastingdienst verkeerde. Deze situaties zijn het gevolg van aansluiting bij de verzuimgedachte. Aanpassing hiervan zou gepaard gaan met ingrijpende wijzigingen van de systematiek van de regeling belastingrente en kent zowel grote uitvoeringsgevolgen voor de Belastingdienst als budgettaire gevolgen.

Wat betreft de belastingrentepercentages is toegelicht dat is aangesloten bij de wettelijke rente voor (niet-)handelstransacties. De wettelijke ondergrenzen van vier en acht procent zijn hierbij uniek voor de regeling belastingrente en hierop bestaat kritiek. Zoals toegelicht in het onderzoek zijn de ondergrenzen met name vanwege budgettaire motieven geïntroduceerd. Omdat het afschaffen van de wettelijke ondergrenzen met grote budgettaire gevolgen gepaard zou gaan en hiervoor geen budgettaire ruimte bestaat, zie ik mij genoodzaakt deze te handhaven.

De Staatssecretaris van Financiën,  
M. Snel