

ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM

Erasmus School of Economics

Bachelorscriptie Fiscale Economie

Toetsing van de proportionaliteit en evenwichtigheid van de
belastingrente en het fictief rendement uit box 3 van de
inkomstenbelasting

Naam student: Fabian Uitbeijerse

Studentennummer: 476709

Begeleider: Mr. M.P.L. Adriaansen

Tweede beoordelaar: Mr. T.C. Hoogwout

Datum: 5 februari 2021

Het geschrevene in deze scriptie is de opvatting van de auteur en niet noodzakelijk die van de begeleider, tweede beoordelaar, Erasmus School of Economics of Erasmus Universiteit Rotterdam.

Inhoud

Lijst met afkortingen	4
Hoofdstuk 1 Inleiding	5
1.1 Algemeen.....	5
1.2 Hoofd- en deelvragen.....	7
1.3 Afbakening.....	7
1.4 Plan van aanpak.....	8
Hoofdstuk 2 Proportionaliteit en evenwichtigheid.....	9
2.1 Inleiding	9
2.2 Definities.....	9
2.3 Proportionaliteit in de rechtspraak	11
2.4 Proportionaliteit in de literatuur	13
2.5 Evenwichtigheid in de literatuur	14
2.6 Toetsingscriteria	16
Hoofdstuk 3 Belastingrente.....	18
3.1 Inleiding	18
3.2 Doelstellingen en uitgangspunten.....	18
3.2.1 Doelstellingen.....	18
3.2.2 Uitgangspunten	20
3.3 De werking.....	21
3.3.1 Betalen van belastingrente	21
3.3.2 Vergoeden van belastingrente	23
3.4 Toetsing proportionaliteit	24
3.4.1 Geschiktheidstoets	24
3.4.2 Noodzakelijkheidstoets	25
3.4.3. Evenredigheid in enge zin.....	26
3.5 Evenwichtigheid	28
3.6 Afronding.....	29
Hoofdstuk 4 Fictief rendement van box 3.....	30
4.1 Inleiding	30
4.2 Doelstellingen en uitgangspunten.....	30
4.2.1 Doelstellingen.....	31
4.2.2 Uitgangspunten	31
4.3 Werking van de rente	32
4.3.1 Forfaitair rendement tot 2017	32
4.3.2 Forfaitair rendement vanaf 2017	32

4.4 Toetsing proportionaliteit	33
4.4.1 Geschiktheidstoets	33
4.4.2 Noodzakelijkheidstoets	35
4.4.3 Evenredigheid in enge zin.....	36
4.5 Evenwichtigheid	38
4.6 Afronding.....	38
Hoofdstuk 5 Conclusie.....	39
5.1 Belastingrente	39
5.2 Fictief rendement uit box 3 van de inkomstenbelasting.....	40
5.3 Slotconclusie.....	41
Literatuurlijst	42
Artikelen, Boeken en rapporten.....	42
Kamerstukken.....	43
Jurisprudentie.....	44

Lijst met afkortingen

ABRvS	Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State
A-G	Advocaat-Generaal
art.	artikel
Awb	Algemene wet bestuursrecht
AWR	Algemene wet inzake rijksbelastingen
HR	Hoge Raad
IB	Inkomstenbelasting
IW	Invorderingswet
OESO	Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling
SER	Sociaal-Economische Raad
VN	Verenigde Naties
V-N	Vakstudie Nieuws
VPB	Vennootschapsbelasting

Hoofdstuk 1 Inleiding

1.1 Algemeen

Het begrip rente valt niet weg te denken uit de Nederlandse belastingwetgeving. In alle belastingwetten speelt rente op de één of andere manier een rol. Bij sommige wetten is deze rol aanzienlijk terwijl bij andere wetten rente maar een geringe invloed heeft. In bijvoorbeeld de inkomstenbelasting wordt in box 3 op basis van (fictieve) rente geheven. Deze rente bepaalt in box 3 dus in grote mate over welke grondslag uiteindelijk belasting wordt geheven. Fictief rendement mag dan niet direct een rente zijn, maar kan toch als rente worden beschouwd. Bij een forfaitair rendement wordt vooraf een rendement vastgesteld en wordt niet direct rekening gehouden met de werkelijkheid.¹ Een rente wordt net als het fictief rendement vooraf vastgesteld.²

Daarentegen speelt rente bij sommige belastingwetten zoals bij de omzetbelasting alleen een rol bij de belastingrente of invorderingsrente. Deze rente moet worden betaald als de aanslag of aangifte te laat wordt ingediend of als de belasting te laat wordt betaald, zoals staat beschreven in artikel 30h Algemene wet inzake rijksbelastingen. Dit laat zien dat rentes van belang zijn in de Nederlandse belastingwetgeving.

Rentes kunnen verschillend van aard zijn.³ Dit komt doordat de wetgever voor de rentes in de Nederlandse belastingwetgeving verschillende doelstellingen stelt die rentes moeten behalen. Rentes kunnen bijvoorbeeld in een wet zijn geïmplementeerd om te zorgen voor compensatie of rentes kunnen fungeren als een sanctie wanneer een belastingaangifte te laat wordt ingediend. Deze doelstellingen moeten worden behaald met behulp van zogenoemde uitgangspunten. Deze uitgangspunten moeten zorgen voor het behalen van de doelstellingen van rentes. Uit deze uitgangspunten vloeit uiteindelijk het middel voort: de wetgeving. Hierin staan de regels die gelden voor verschillende rentes.⁴

De rentes in de verschillende belastingwetten zorgen voor kritiek en een maatschappelijk debat.⁵ Dit geldt vooral voor het fictieve rendement van box 3 in de inkomstenbelasting en

¹ Bavinck 2019.

² HR 3 mei 1995, ECLI:NL:HR:1995:AA1595.

³ Bos-Schepers e.a. 2019, par. 1.1.

⁴ Bos-Schepers e.a. 2019, par. 1.2.

⁵ Bos-Schepers e.a. 2019, par. 1.1.

de belastingrente. Bij allebei is kritiek dat de belastingplichtige niet rechtvaardig wordt behandeld. In de inkomstenbelasting is dit op het feit dat het fictieve rendement van box 3 hoger is dan het werkelijke rendement op het inkomen uit sparen en beleggen.⁶ Hierbij kan onder andere worden afgevraagd of het middel, een fictieve rendementsgrondslag, niet te zwaar is voor de doelstellingen die worden nagestreefd met de box 3 heffing.⁷ Daarnaast worden door Tweede Kamerleden ook vraagtekens gezet bij de belastingrente. Naar aanleiding daarvan heeft het ministerie van Financiën onderzoek gedaan naar verschillende onderdelen in de regeling van de belastingrente. Dit onderzoek wordt later uitgebreid besproken.⁸ Bij beide rentes is de vraag of het middel dat wordt gebruikt niet te zwaar is voor het doel dat het middel moet bereiken. Als een middel te zwaar is voor het doel van de rente dan is er geen sprake van proportionaliteit.⁹

Naast de proportionaliteit van rentes kan ook kritisch worden gekeken naar de verhouding tussen de belastingplichtige en de Belastingdienst. Burgers betalen belasting aan de staat in ruil voor zaken die de overheid regelt. Denk hierbij aan onderwijs of infrastructuur.¹⁰ De Belastingdienst moet namens de overheid zorgen dat de belastinginkomsten door de belastingplichtigen worden betaald.¹¹ Op deze manier ontstaat een samenwerking tussen de Belastingplichtigen en de Belastingdienst. Dat zorgt ervoor dat de belastingplichtige en de Belastingdienst bepaalde prestaties van elkaar verwachten.¹²

De belastingplichtigen en de Belastingdienst moeten zich daarbij houden aan bepaalde regels. De belastingplichtige is bijvoorbeeld verplicht om binnen een bepaalde periode aangiftes in te dienen of aanslagen te betalen. Daarnaast heeft een belastingplichtige ook rechten om zijn rechtszekerheid te waarborgen. Zo heeft een belastingplichtige het recht om in bezwaar of in beroep te gaan tegen opgelegde rentes. Deze rechten en plichten zijn opgenomen in wetten. Daarnaast moeten de belastinginspecteurs namens de Belastingdienst zich ook aan regels houden om te zorgen dat een belastingplichtige niet onrechtmatig wordt behandeld.¹³ De regels voor belastingplichtigen en de Belastingdienst

⁶ A-G Niessen, V-N 2016/13.9.

⁷ Gribnau 2006, p. 62.

⁸ Bijlage bij kamerstukken II 2017/18, 34 785, L.

⁹ Gribnau 2006, p. 53.

¹⁰ Gribnau 2011, p. 77.

¹¹ Gribnau 2011, p. 78.

¹² Gribnau 2011 p. 82.

¹³ Gribnau 2011, p. 99.

horen in balans te zijn.¹⁴ Dit betekent dat één partij niet bevoordeeld mag worden boven de andere partij. Dit kan worden gemeten met evenwichtigheid.¹⁵

Om te onderzoeken of de kritiek op de rechtvaardigheid van de twee rentes terecht is, is besloten om de toetsingscriteria van *Renteberekening in belastingzaken* te hanteren.¹⁶

Hierin zijn aan de hand van de begrippen proportionaliteit en evenwichtigheid renteregelingen getoetst. Hierbij zijn de begrippen proportionaliteit en evenwichtigheid ontleend aan twee bronnen: het *Onderzoek naar de regeling van de belastingrente* en het *Model Handvest Belastingplichtigen*.¹⁷

1.2 Hoofd- en deelvragen

Naar aanleiding van het voorgaande komt de volgende hoofdvraag naar voren:

In hoeverre zijn de belastingrente en het fictief rendement uit box 3 van de inkomstenbelasting proportioneel en evenwichtig?

De hoofdvraag wordt beantwoord met behulp van drie deelvragen:

Deelvraag 1: Wat houden de begrippen proportionaliteit en evenwichtigheid in?

Deelvraag 2: Wat zijn de doelstellingen, uitgangspunten en werking van de belastingrente en het fictief rendement uit box 3 van de inkomstenbelasting?

Deelvraag 3: Hoe verhouden de doelstellingen, uitgangspunten en werking van de belastingrente en het fictief rendement uit box 3 van de inkomstenbelasting zich tot proportionaliteit en evenwichtigheid?

1.3 Afbakening

Om de belastingrente en het fictief rendement uit box 3 van de inkomstenbelasting te toetsen worden de begrippen proportionaliteit en evenwichtigheid gebruikt. Van de twee

¹⁴ Bos-Schepers e.a. 2019, par. 1.2.4.

¹⁵ Bos-Schepers e.a. 2019, par. 1.2.4.

¹⁶ Bos-Schepers e.a. 2019.

¹⁷ Dit handvest is een vertaling van het Model Tax Payer Charter en het Model for a European Taxpayers' Code.

rentes is belastingrente al eerder getoetst aan proportionaliteit en evenwichtigheid in *Renteberekening in belastingzaken*. Deze rente wordt in dit onderzoek meegenomen, omdat een breder onderzoek mogelijk tot andere inzichten leidt. Het fictief rendement uit box 3 is niet eerder op deze wijze uitgewerkt. Op deze manier kan worden onderzocht in hoeverre de rentes in de desbetreffende regelingen voldoen aan proportionaliteit en evenwichtigheid.

1.4 Plan van aanpak

Om de belastingrente en het fictief rendement uit box 3 van de inkomstenbelasting te onderzoeken, worden de rentes getoetst aan twee toetsingscriteria: proportionaliteit en evenwichtigheid. Hiervoor moeten de twee toetsingscriteria eerst worden gedefinieerd. Dit gebeurt in hoofdstuk 2. Hierin worden eerst de definities van proportionaliteit en evenwichtigheid uit *Renteberekening in belastingzaken* gegeven. Naast deze definities worden ook andere bronnen besproken. Aan de hand hiervan worden de definities van proportionaliteit en evenwichtigheid vastgesteld die in dit onderzoek worden gebruikt.

Daarna worden in hoofdstuk 3 en 4 per rente de doelstellingen, uitgangspunten en de werking getoetst aan proportionaliteit en evenwichtigheid. Deze drie componenten zijn nodig om de proportionaliteit van de twee rentes te meten. Om de evenwichtigheid te kunnen toetsen, moet worden gekeken naar de werking van de rente. Per rente wordt onderzocht wat de regels zijn voor enerzijds de belastingplichtige en anderzijds de Belastingdienst. Tenslotte wordt de hoofdvraag beantwoord in hoofdstuk 5.

Hoofdstuk 2 Proportionaliteit en evenwichtigheid

2.1 Inleiding

De toetsingscriteria om de belastingrente en het fictief rendement uit box 3 te onderzoeken, zijn in dit onderzoek proportionaliteit en evenwichtigheid. Deze begrippen zijn in *Renteberekeningen in belastingzaken* ontleend aan het *Onderzoek van het ministerie van Financiën naar de belastingrenteregeling en het Model Handvest Belastingplichtigen*.¹⁸ Bij het definiëren van de toetsingscriteria staat de betekenis van de begrippen uit deze bronnen centraal. Maar naast deze twee bronnen zijn meer bronnen waarin proportionaliteit en evenwichtigheid worden besproken.

Een synoniem van proportionaliteit, evenredigheid, wordt als beginsel al langere tijd gebruikt in de rechtspraak die invloed heeft op het belastingrecht.¹⁹ Omdat het synoniem van proportionaliteit wordt gebruikt om te toetsen, wordt voor proportionaliteit ook de rechtspraak als bron meegenomen. Voor evenwichtigheid wordt geen toets toegepast in de rechtspraak die invloed heeft op het belastingrecht. Wel is over dit begrip in vaktechnische literatuur geschreven. Deze vaktechnische literatuur zal worden besproken.

Ten eerste komt in paragraaf 2.2 het *Onderzoek naar de regeling van de belastingrente en het Model Handvest Belastingplichtigen* aan de orde. Daarnaast worden de definities uit deze bronnen gegeven. In de paragrafen die volgen, komen andere bronnen over proportionaliteit en evenwichtigheid aan de orde. Voor proportionaliteit gebeurt dit in twee gescheiden paragrafen. In paragraaf 2.3 wordt de rechtspraak omtrent proportionaliteit besproken. In paragraaf 2.4 wordt een literatuuronderzoek gedaan naar proportionaliteit. Om evenwichtigheid nader te definiëren wordt in paragraaf 2.5 een literatuuronderzoek gedaan. Ten slotte wordt in paragraaf 2.6 per begrip de definitie waaraan daadwerkelijk wordt getoetst beschreven. Op deze manier vormt dit hoofdstuk een geheel dat de toetsingscriteria beschrijft die in hoofdstuk 3 en verder worden gebruikt.

2.2 Definities

In 2018 is een motie aangenomen waarin aan de overheid werd gevraagd om het huidige systeem van de belastingrente te toetsen aan redelijkheid, billijkheid en rechtvaardigheid.²⁰

¹⁸ Dit handvest is een vertaling van het Model Tax Payer Charter en het Model for a European Taxpayers' Code.

¹⁹ Gerverdinck 2014, p. 166.

²⁰ Kamerstukken II 2017/18, 34785, nr. 70.

Dit heeft het ministerie van Financiën namens de overheid gedaan in het *Onderzoek naar de regeling van de belastingrente*. Redelijkheid, billijkheid en rechtvaardigheid zijn in het genoemde onderzoek niet uitgewerkt door de minister. Maar uit *het Onderzoek naar de regeling van de belastingrente* is afgeleid dat deze drie begrippen worden afgezet tegen de doelstellingen en uitgangspunten van de betreffende renteregeling.²¹ Hierbij is de hoogte van de rente een goed voorbeeld van een middel waar de rechtszekerheid een rol speelt. De hoogte van de rente is een belangrijk middel voor de Belastingdienst om de beoogde doelstellingen te kunnen bereiken. Zo moet de hoogte van de rente in verhouding staan met de doelstelling van de rente(regeling). Als een hoge rente wordt gebruikt, terwijl ook met een lagere rente de doelstelling kan worden behaald, wordt niet voldaan aan proportionaliteit.

Naast het onderzoek van het ministerie van Financiën zijn de toetsingscriteria ook ontleend aan het *Model Handvest Belastingplichtigen*.²² Dit is een handvest dat is opgesteld door drie internationale organisaties van belastingadviseurs. Tijdens het opstellen hiervan is het concept van het handvest besproken met de Europese Commissie, OESO en de VN. Het handvest beoogt een meer doeltreffende heffing en inning van belastingen.²³ Dit wordt gerealiseerd door de relatie tussen belastingplichtigen en belastingautoriteiten te verbeteren. In het handvest staan tien fundamentele beginselen waarop de belastingplichtigen recht hebben. Daarnaast zijn tien fundamentele beginselen uiteengezet waaraan de belastingplichtigen zich dienen te houden. De beginselen zijn uitgewerkt in specifieke bepalingen.²⁴ De voor dit onderzoek van belang zijnde beginselen en bepalingen worden hier besproken.

Volgens het handvest is proportionaliteit een fundamenteel beginsel dat belangrijk is voor belastingplichtigen. In het handvest staat dat dit beginsel in het algemeen betekent dat dwingende maatregelen in verhouding moeten worden toegepast.²⁵ Uit de beginselen is een aantal bepalingen uitgewerkt. Een aantal van de bepalingen in het handvest gaat specifiek over rentes. Eén specifieke bepaling is dat een belastingplichtige rente dient te betalen over

²¹ Bos-Schepers e.a. 2019, par. 1.2.4.

²² NOB, 'Model Handvest Belastingplichtigen', nob.net : 16 november 2015.

²³ NOB, 'Model Handvest Belastingplichtigen', nob.net : 16 november 2015.

²⁴ NOB, 'Model Handvest Belastingplichtigen', nob.net : 16 november 2015.

²⁵ NOB, 'Model Handvest Belastingplichtigen', nob.net : 16 november 2015.

een te late betaling, maar ook recht heeft op een rentevergoeding als de staat de rente te laat vergoedt. De rentevoet en grondslag behoren hierbij gelijk te zijn voor het betalen en het vergoeden van de rente. Dit komt overeen met het begrip evenwichtigheid.²⁶

Het *Onderzoek naar de regeling van de belastingrente* en het *Model Handvest Belastingplichtigen* wijzen allebei naar proportionaliteit en evenwichtigheid als toetsingscriteria voor het toetsen van rentes. De definities die hierbij horen en centraal staan in dit hoofdstuk zijn:

*Toetsingscriterium 1 proportionaliteit: in hoeverre de gebruikte middelen in verhouding staan met de doelstelling die wordt nagestreefd door de rentes.*²⁷

*Toetsingscriterium 2 evenwichtigheid: in hoeverre dezelfde regels en wetten bestaan voor belastingplichtigen en de Belastingdienst.*²⁸

2.3 Proportionaliteit in de rechtspraak

Om verder onderzoek te doen naar de betekenis van proportionaliteit op fiscaal gebied wordt eerst behandeld hoe het begrip in de wet is vormgegeven. Het belastingrecht valt in het Nederlandse rechtssysteem onder het publiekrecht en daarbinnen in het bestuursrecht. Het bestuursrecht is vormgegeven in de Algemene wet bestuursrecht. Dit is een wet die zorgt voor regels waaraan bestuursorganen zich moeten houden. Het bestuursorgaan dat gaat over fiscale geschillen is de Belastingdienst. In de Algemene wet bestuursrecht is het evenredigheidsbeginsel genoemd. Evenredigheid is een synoniem voor proportionaliteit.²⁹ Dit gebeurt in art 3:4 lid 2 Awb. Deze wet stelt dat een belanghebbende (belastingplichtige) geen nadelige gevolgen mag hebben die niet evenredig zijn met de doelen die worden nagestreefd. In de parlementaire behandeling van deze wet wordt het evenredigheidsbeginsel expliciet uitgelegd.³⁰ Het evenredigheidsbeginsel ziet op de lastenverdeling tussen de door het besluit getroffen burgers. Als burgers niet worden gecompenseerd voor de nadelige gevolgen van de besluiten is sprake van onevenredig

²⁶ Bos-Schepers e.a. 2019, par. 1.2.4.

²⁷ Bos Schepers e.a. 2019, par. 1.2.4.

²⁸ Bos Schepers e.a. 2019, par. 1.2.4.

²⁹ Van Schilfsgaarde, 2016.

³⁰ Kamerstukken II 1990/91, 21 221 nr. 5 punt 2.74.

handelen.³¹ Dit wordt gelijkgesteld aan het niet evenredig zijn in verhouding tot de doelstellingen die de wet nastreven zoals in artikel 3:4 lid 2 Awb is verankerd. Hieraan dient de Belastingdienst zich in ons geval te houden.³²

Met behulp van artikel 3:4 lid 2 Awb kan in het Nederlands rechtssysteem een nadelig gevolg voor een belanghebbende worden getoetst aan proportionaliteit. In artikel 3:4 lid 2 Awb staat dat de nadelige gevolgen “niet onevenredig” mogen zijn. Deze formulering zorgt ervoor dat de rechter pas mag ingrijpen als het vaststaat dat de gevolgen onevenredig zijn met de te dienen gevolgen. Dit zorgt voor een marginale toets van de rechter.³³ Bij het toetsen aan de hand van het begrip proportionaliteit moet worden beoordeeld of het bestuursorgaan goed omgaat met de belangenafweging. Daarbij beoordeelt de rechter de beleidsvrijheid van de bestuursorganen. Beleidsvrijheid houdt in dat een bestuursorgaan zelf mag bepalen hoe het zijn bevoegdheid invult.³⁴

Het bestuursorgaan dient aan de hand van deze bevoegdheid beleidskeuzes te maken die voor belanghebbenden evenredig zijn. De evenredigheid van deze beleidskeuzes kan worden beoordeeld. Het toetsen van de beleidskeuzes moet volgens de wet op een terughoudende wijze gebeuren.³⁵ Behalve bij bestraffende sancties, in dat soort gevallen wordt wel de volle toets gebruikt.³⁶

In andere gevallen moet het zodanig vaststaan dat evenredigheid in het geding is om in te grijpen. Dit kwam ook deels door het Maxis Praxis-arrest waarin de betreffende rechter pleitte voor een terughoudende toepassing.³⁷ Maar deze houding is langzamerhand veranderd in het bestuursrecht. De Raad van State stelt in het jaarverslag van 2017 dat het woord beleidsvrijheid inmiddels is veranderd in beleidsruimte: het gebruik van een publiekrechtelijke bevoegdheid is niet meer vrij maar gebonden aan regels.³⁸ Hiermee heeft het beginsel evenredigheid aan de hand van beleidsruimte een belangrijkere positie

³¹ De Poorter, art. 3:4 Awb, aant. 4.

³² Kamerstukken II 1990/91, 21 221 nr. 5 punt 2.74.

³³ Vakstudie Algemeen Deel, art. 3:4 Awb, aant. 3.5.1.

³⁴ Stijnen 2011.

³⁵ Vakstudie Algemeen Deel, art 3:4 Awb, aant. 3.5.2.

³⁶ Bröring, 2017.

³⁷ ABRvS 9 mei 1996, nr. H01950337 ECLI:NL:RVS:1996:ZF2153(

³⁸ Jaarverslag Raad van State 2017, p. 61.

gekregen in het bestuursrecht en wordt het beginsel steeds meer gebruikt om te toetsen. Dit komt omdat het begrip een rechter kan helpen om tot rechtvaardige uitkomsten te komen.

Om evenredigheid goed te kunnen beoordelen zou een duidelijk toetsingskader op zijn plaats zijn. De Europese benadering, die door het Hof van Justitie wordt gebruikt, kan een passende methode zijn.³⁹ Het Hof van Justitie gebruikt deze methode bij het Unierecht. De methode bevat handvatten voor een rechterlijke toets waarbij het een hulpmiddel kan zijn om het behandelen van belangenafweging makkelijker te maken.⁴⁰

De evenredigheidstoets die het Hof van Justitie toepast, is te onderscheiden in drie onderdelen.⁴¹ Dit zijn de geschiktheidstoets, noodzakelijkheidstoets en de toets op evenredigheid in enge zin. Ten eerste moet sprake zijn van geschiktheid. Het middel in de desbetreffende regeling moet geschikt zijn om de nagestreefde doelstellingen te behalen. Daarnaast dienen de middelen echt nodig te zijn en mogen niet te ver gaan om de doelstellingen te behalen. Dit is het tweede begrip waaruit proportionaliteit bestaat: noodzakelijkheid. Het derde element is de evenredigheid in enge zin. Hierbij wordt gekeken naar het maatschappelijke belang van het bereiken van de doelstelling enerzijds en het toepassen van het middel anderzijds.

2.4 Proportionaliteit in de literatuur

Wiarda betreft bij proportionaliteit ook het tweede toetsingscriterium van dit onderzoek: evenwichtigheid.⁴² Bij hem is proportionaliteit een element van een evenwichtige belangenafweging. De gedachtegang komt erop neer dat gevallen in beginsel hetzelfde moeten worden behandeld, maar dat sommige gevallen minder gunstig kunnen worden behandeld als dat beter is voor de gemeenschappelijke doelstelling. In dat geval dient wel de schade voor diegene te worden vergoed. Duk heeft de ideeën van Wiarda gebruikt voor zijn benadering.⁴³ Proportionaliteit is volgens Duk een variant op evenwichtigheid.

Proportionaliteit moet worden getoetst als sprake is van onrechtmatige daden. Een beslissing moet op deze manier volledig worden nagewogen.⁴⁴ Nicolai komt uiteindelijk

³⁹ Barkhuysen 2018.

⁴⁰ Huisman & Jak 2020.

⁴¹ Weber 2020.

⁴² Wiarda 1953.

⁴³ De Moor-van Vugt 1995.

⁴⁴ Duk 1978.

onder invloed van Duk en Wiarda uit bij de definitie die in de wet is gecodificeerd.⁴⁵ Volgens Nicolai moet bij proportionaliteit sprake zijn van een goede belangenafwegingen tussen individueel en algemeen belang.⁴⁶ Beleid van bestuursorganen moet op zo'n manier worden vormgegeven dat doelstellingen kunnen worden bereikt, terwijl belanghebbenden niet op onrechtmatige wijze worden benadeeld. Als dat wel zou gebeuren, moet sprake zijn van een schadevergoeding.⁴⁷ De ontwikkeling van de ideeën van deze drie wetenschappers heeft geleid tot de codificering van het evenredigheidsbeginsel (proportionaliteit) zoals het nu in de wet is opgenomen.⁴⁸

Gribnau heeft een benadering in dezelfde richting als de toets van het Hof van Justitie. Volgens Gribnau houdt het geschiktheid element in dat het middel dat wordt gebruikt het gewenste gevolg heeft. Daarnaast is het element noodzakelijkheid belangrijk voor de proportionaliteit. Het minst verstorende effectieve middel moet worden ingezet.⁴⁹ Dit komt overeen met het beginsel van de minste pijn: belasting moet op zodanige manier worden geheven dat de belastingplichtige de minste pijn ervaart.⁵⁰ Ten slotte is evenredigheid in enge zin het laatste element. Dit betekent dat niet alleen het middel in het algemeen wordt beoordeeld, maar ook in een concreet geval. Het kan zijn dat maatschappelijk gezien het middel wel proportioneel is, maar dat het middel voor een individuele burger wel degelijk disproportioneel is.

2.5 Evenwichtigheid in de literatuur

Om belasting te kunnen heffen zijn twee belangrijke actoren nodig: diegene die zorgen voor het mogelijk maken van het innen van belastingen (de wetgever en de Belastingdienst) en diegene die belasting moet betalen (de belastingplichtige) . Hun belangen spelen een rol bij het heffen van belasting.⁵¹ In dit onderzoek gaat het vooral om de rol tussen de Belastingdienst en belastingplichtige. De Belastingdienst voert de belastingwetten uit en moet op deze manier zorgen dat de belastingplichtige zijn deel van de belastingen betaalt. Daarbij moet de Belastingdienst zich houden aan bepaalde regels en normen.⁵² Een

⁴⁵ De Moor-van Vugt 1995.

⁴⁶ Nicolai 1990.

⁴⁷ Nicolai 1990.

⁴⁸ De Moor-van Vugt 1995.

⁴⁹ Gribnau 2006, p. 53.

⁵⁰ Schendstok 1955.

⁵¹ Van de Braak 1984.

⁵² Gribnau 2011, p. 106.

belastingplichtige moet vaak belasting betalen, maar kan ook een vergoeding krijgen. Om dit in goede banen te leiden zijn bepaalde wetten gemaakt waaraan de belastingplichtige en belastinginspecteur zich dienen te houden.

Gribnau stelt dat de wetten voor een belastingplichtige in verhouding niet zwaarder horen te zijn dan voor de Belastingdienst. Hier ligt dus een taak voor de wetgever die moet zorgen voor een balans tussen de belangen van de belastingplichtige en de belastinginspecteur.⁵³ Dit moet op een zodanige manier worden vastgelegd in de wetgeving.

De Belastingdienst en de wetgever zijn met elkaar verbonden, omdat de Belastingdienst de inkomsten voor het rijk genereert.⁵⁴ Hierdoor kan al snel het idee ontstaan dat de wetgever de Belastingdienst gunstiger behandelt dan de belastingplichtige. Dit kan leiden tot een vermindering van het belastingmoraal van de burgers. Dit heeft zeker betrekking op de rentes in de belastingwetgeving.⁵⁵ De inspecteur heeft als taak om eenzijdig vast te stellen wat de belastingschuld is en dwingt tot naleving hiervan als dat nodig is. Rechten en plichten tussen de belastingplichtige en belastinginspecteur zijn hierdoor ongelijk verdeeld. De inspecteur kan de positie van de belastingplichtige bepalen en heeft hierbij ook de bevoegdheden.⁵⁶ Voor evenwichtigheid moet er sprake zijn van een balans tussen de regels voor belastingplichtigen en de Belastingdienst. Dit is belangrijk omdat door de verbondenheid van de wetgever en de Belastingdienst het idee kan ontstaan dat de wetgever meer focust op het belang van de Belastingdienst.

Voor evenwichtigheid moet er sprake zijn van een balans tussen de regels voor belastingplichtigen en de Belastingdienst. Stevens vindt dat de rechtsbescherming in Nederland moet worden verbeterd.⁵⁷ Net als Gribnau bespreekt Stevens de rol tussen de Belastingdienst en de belastingplichtige. De belastingheffing is in sommige gevallen ongeloofwaardig naar de belastingbetalers toe. Als voorbeeld hierbij noemt hij dat belastingplichtigen vaak rentes betalen, terwijl inspecteurs nauwelijks rente vergoeden. Dit

⁵³ Gribnau 2011, p. 123.

⁵⁴ Gribnau 2011, p. 136.

⁵⁵ Gribnau 2006, p. 45.

⁵⁶ Gribnau 2011, p. 136

⁵⁷ Stevens 2018.

is onevenwichtig.⁵⁸ Er moet dus een gezonde verhouding bestaan tussen de belastingplichtige en Belastingdienst voor evenwichtigheid.

2.6 Toetsingscriteria

Proportionaliteit is in dit hoofdstuk aan de hand van verschillende bronnen besproken. De definitie uit *Renteberekeningen in belastingzaken* stond centraal. Daarnaast is de betekenis van proportionaliteit in de rechtspraak en de literatuur besproken. In de rechtspraak zijn verschillende toetsen behandeld. Ten eerste is de toets die voortvloeit uit de wet behandeld. Deze toets beoordeelt alleen terughoudend of een belanghebbende (belastingplichtige) geen nadelige gevolgen heeft die niet evenredig zijn met de doelstellingen die worden nagestreefd. Daarnaast is de toets behandeld die wordt uitgevoerd door het Hof van Justitie. Deze toets bestaat uit drie onderdelen: geschiktheid, noodzakelijkheid en evenredigheid in enge zin. Naast de rechtspraak is ook een literatuuronderzoek gedaan naar proportionaliteit. Ook hierin kwamen de drie onderdelen (geschiktheid, noodzakelijkheid en evenredigheid in enge zin) naar voren.

Om proportionaliteit op een betrouwbare manier te kunnen toetsen, is besloten om de toets van het Hof van Justitie te gebruiken. Deze toets krijgt een steeds grotere plaats in het bestuursrecht en dat wordt ook bevestigd in ons literatuuronderzoek.⁵⁹ Om de belastingrente en het fictief rendement uit box 3 te beoordelen zal voor proportionaliteit worden getoetst aan de drie onderdelen van de toets van het Hof van Justitie. Deze onderdelen zijn^{60 61}:

1. Geschiktheidstoets: om de geschiktheid te meten moet worden onderzocht of de regeling geschikt is om de doelstellingen achter de regeling te behalen.
2. Noodzakelijkheidstoets: Om te voldoen aan noodzakelijkheid moet de wetgeving (het middel) echt nodig zijn. De wetgeving moet om dat te bereiken in lijn zijn met de uitgangspunten waar de wetgeving op gebaseerd is. Daarnaast moet de wetgeving zorgen dat de nadelige gevolgen voor de belastingplichtigen zo klein mogelijk zijn.

⁵⁸ Stevens 2018.

⁵⁹ Barkhuysen 2018.

⁶⁰ Weber 2020.

⁶¹ Gribnau 2006, p. 53.

3. Evenredigheid in enge zin: Individuele gevallen mogen geen schade toegebracht worden om de maatschappelijke doelstelling te bereiken.

Evenwichtigheid is in dit hoofdstuk besproken aan de hand van een literatuuronderzoek. De definitie uit *Renteberekeningen in belastingzaken* stond ook bij dit toetsingscriterium centraal. Daarnaast zijn andere bronnen geraadpleegd. Gribnau en Stevens stellen allebei dat een gezonde verhouding moet bestaan tussen de belastingplichtige en de Belastingdienst.

Voor dit onderzoek is gekozen om de definitie van Gribnau en Stevens te gebruiken voor het toetsingscriterium evenwichtigheid. De twee rentes worden getoetst aan de hand van de volgende definitie van evenwichtigheid: *in hoeverre de dezelfde regels en wetten in een gezonde verhouding zijn tussen de belastingplichtige en de Belastingdienst.*

Hoofdstuk 3 Belastingrente

3.1 Inleiding

Belastingrente is een rente waar veel belastingplichtigen mee te maken hebben.⁶²

Belastingplichtigen zijn een vergoeding verschuldigd over het verschuldigde belastingbedrag als zij hun belastingschuld of teruggaaf niet op tijd formaliseren. Ook de belastinginspecteur kan te maken krijgen met de belastingrente. Een belastinginspecteur moet belastingrente vergoeden als hij niet op tijd het terug te betalen bedrag betaald aan de belastingplichtige. Het betalen en vergoeden van belastingrente geldt niet alleen voor normale aanslagen maar ook voor voorlopige aanslagen en navorderingsaanslagen. Dit is geregeld in de belastingrenteregeling in de AWR. Hier is de belastingrente gekoppeld aan veel verschillende belastingwetten.

In dit hoofdstuk wordt de belastingrente getoetst aan de beginselen van proportionaliteit en evenwichtigheid. Hiervoor worden drie elementen gebruikt: de doelstellingen, uitgangspunten en de werking van de belastingrente. De doelstellingen en uitgangspunten worden in paragraaf 3.2 besproken. Paragraaf 3.2 is onderverdeeld in 3.2.1 voor de doelstellingen en 3.2.2 voor de uitgangspunten. In paragraaf 3.3 komt de werking van de belastingrente aan de orde. In 3.3.1 wordt het betalen van belastingrente behandeld en in 3.3.2 wordt het vergoeden van de belastingrente besproken. Tenslotte wordt de belastingrente aan de hand van de bevindingen uit paragrafen 3.2 en 3.3 in paragraaf 3.4 getoetst aan proportionaliteit. In paragraaf 3.5 worden de bevindingen uit paragrafen 3.2 en 3.3 getoetst aan evenwichtigheid.

3.2 Doelstellingen en uitgangspunten

3.2.1 Doelstellingen

In 2013 heeft de belastingrenteregeling de heffingsrenteregeling vervangen. De heffingsrenteregeling moest worden vervangen, omdat een aantal zaken in die regeling verbeterd konden worden volgens de Tweede Kamer.⁶³ De regeling is voornamelijk aangepast om twee redenen. Belastingplichtigen konden onder de oude regeling op een eenvoudige manier geld sparen via de belastingrente. Ook moest de verandering zorgen voor een vereenvoudiging van de regeling: minder belastingplichtigen moesten worden

⁶² Kamerstukken II 2011/12, 33003, nr. 3, par. 6.

⁶³ Kamerstukken II 2011/12, 33003, nr. 3, par. 6.

geconfronteerd met de belastingrente.⁶⁴ Deze twee tekortkomingen van de oude regeling zijn doelstellingen voor de belastingrente geworden.

Ten eerste heeft de belastingrente de doelstelling om sparen bij de Belastingdienst tegen te gaan. Bij de oude regeling was dit mogelijk voor de belastingplichtige.⁶⁵ Als na afloop van een tijdvak een te ontvangen bedrag werd vastgesteld, moest rente worden vergoed door de Belastingdienst. Hierdoor was het voor belastingplichtigen gunstig om een te ontvangen bedrag te bewerkstelligen. Vervolgens diende een belastingplichtige een te lage of helemaal geen voorlopige teruggave in. Op deze manier liet de belastingplichtige een bedrag achter bij de Belastingdienst, waarover een vergoeding door de Belastingdienst moest worden betaald. Het percentage van de toenmalige heffingsrente die de belastingplichtige kon sparen, was hoger dan de rente die de belastingplichtige bij de bank kon krijgen. Daardoor is één van de doelstellingen van de belastingrenteregeling om sparen bij de Belastingdienst tegen te gaan.⁶⁶

De tweede doelstelling is dat minder belastingplichtigen te maken moeten krijgen met belastingrente. Onder de oude regeling kregen bijna alle belastingplichtigen voor de inkomstenbelasting, zo'n tien miljoen, te maken met belastingrente.⁶⁷ Dit is niet de bedoeling van een rente die moet voorkomen dat belastingplichtigen te laat hun aangifte inleveren. Dus vandaar dat de belastingrenteregeling moet zorgen voor minder belastingplichtigen die te maken krijgen met de rente.

Daarnaast wordt in het *onderzoek naar de regeling van de belastingrente* ook gesproken van de budgettaire doelstelling.⁶⁸ Maar bij het invoeren van het minimale percentage is dit doel in de parlementaire geschiedenis nog tegengesproken: *“Hoewel de budgettaire opbrengst geen doel is van de renteregeling, (...) acht het kabinet het noodzakelijk de eerder geraamde opbrengst te realiseren”*.⁶⁹ In *Renteberekening in belastingzaken* wordt hiermee geconcludeerd dat het behalen van het budget geen doelstelling is van de

⁶⁴ Bijlage bij kamerbrief 34785, nr.L, , par. 1.3.2.

⁶⁵ Bijlage bij kamerbrief 34785, nr.L, , par. 1.3.1.

⁶⁶ Bijlage bij kamerbrief 34785, nr.L, par. 1.3.

⁶⁷ Bijlage bij kamerbrief 34785, nr.L,, par. 1.3.

⁶⁸ Bijlage bij kamerbrief 34785, nr.L,, par 1.3.3.

⁶⁹ Kamerstukken II 2013/14, 33755, nr. 3, par. 2.

belastingrenteregeling maar van het instellen van de minima van de rentepercentages.⁷⁰

Hier sluit dit onderzoek zich bij aan.

3.2.2 Uitgangspunten

De doelstellingen van de belastingrenteregeling moeten worden bereikt door het middel, de belastingrenteregeling zelf, die voortvloeit uit uitgangspunten. De belastingrenteregeling heeft dezelfde uitgangspunten als de verzuimrenteregeling uit de Algemene wet bestuursrecht.⁷¹ Hier wordt uitgegaan van de verzuimgedachte: de berekening van de rente is een compensatie/boete voor het verzuim dat is opgetreden.

Verzuim is opgedeeld in twee soorten verzuim: aanslagverzuim en betalingsverzuim. Bij belastingrente gaat het om het aanslagverzuim. Daarbij moet nog onderscheid worden gemaakt tussen de twee verschillende soorten belastingen: de aanslagbelasting en de aangiftebelasting. Hierbij zijn de inkomstenbelasting, vennootschapsbelasting en erfbelasting aanslagbelastingen. De overige belastingen die in de belastingrente regeling zijn opgenomen behoren tot de aangiftebelastingen.⁷²

De belastingrente heeft betrekking op zowel aanslagbelastingen als aangiftebelastingen. De verzuimgedachte werkt in principe op dezelfde manier. Alleen komt de verzuimgedachte bij beide belastingen anders tot uiting door de specifieke systematiek van de heffing.⁷³ Bij de aangiftebelasting wordt verzuimd als de aangifte niet correct is ingevuld of nog niet is betaald. De reden hiervoor is dat er een directe werking bestaat tussen de aangifte en de betaling: zonder betaling geen correcte aangifte. Terwijl bij de aanslagbelasting op tijd aangifte moet worden gedaan om niet in verzuim te treden. Volgens de regeling is de belastingplichtige dan in verzuim waardoor rente moet worden betaald aan de Belastingdienst.

In de belastingrenteregeling wordt dus uitgegaan van de verzuimgedachte. De belastingrenteregeling werkt twee kanten op: een belastingplichtige betaalt de rente en een belastinginspecteur vergoedt de rente. Hierdoor zijn er dus twee uitgangspunten waarop de belastingrenteregeling is gebaseerd. Aan de ene kant bestaat een uitgangspunt voor de

⁷⁰ Bos-Schepers e.a. 2019, par. 2.4.1.3.

⁷¹ Kamerstukken II 2011/12, 33003, nr. 3.

⁷² Bos-Schepers e.a. 2019, par. 2.1.

⁷³ Bos-Schepers e.a. 2019, par. 2.1.

belastingplichtige en aan de andere kant bestaat een uitgangspunt voor de belastinginspecteur.⁷⁴ Het eerste uitgangspunt luidt: een belastingplichtige die de belastingaangifte tijdig en correct invult, kan niet worden geconfronteerd met belastingrente. Daarnaast stelt het tweede uitgangspunt dat een belastinginspecteur rente moet vergoeden als hij te lang doet over het betalen van een vergoeding aan de belastingplichtige.

3.3 De werking

3.3.1 Betalen van belastingrente

Eerst wordt het betalen van belastingrente door de belastingplichtige behandeld. In de wet is hierbij onderscheid gemaakt tussen aanslag- en aangiftebelastingen. Bij de aanslagbelastingen is onderscheid gemaakt tussen enerzijds IB en VPB en de erfbelasting anderzijds. Voor de IB en VPB zijn aparte wetsartikelen voor het type aanslagen. Zo is de belastingrente voor voorlopige aanslagen van de IB en VPB geregeld in artikel 30f, herziening van een voorlopig aanslag in artikel 30fb AWR en een gewone aanslag of navorderingsaanslag in artikel 30fc AWR. Voor de erfbelasting is alles geregeld in artikel 30g. De grondslag voor de te betalen belastingrente is het te betalen bedrag, zoals staat in artikel 30fc lid 2 en artikel 30g lid 2 AWR.

De rente moet worden betaald over het rentetijdvak. Dit rentetijdvak verschilt ook tussen de IB/VPB en de erfbelasting. In artikel 30fc lid 2 AWR en artikel 9 van de Invorderingswet staat dat bij de IB en VPB het tijdvak zes maanden na het einde van het belastingjaar begint. Het rentetijdvak eindigt de dag voorafgaand aan de dag waarop de aanslag invorderbaar is. In de erfbelasting begint het rentetijdvak acht maanden na het overlijden en eindigt ook de dag voorafgaand aan de dag waarop de aanslag invorderbaar is. Dit staat gegeven in artikel 30g lid 2 onderdeel a AWR en in artikel 9 IW.

Maar alleen het indienen van de aangifte is niet genoeg om de aanslag invorderbaar te maken. Hierin zit ook een taak voor de belastinginspecteur. De belastinginspecteur heeft de taak om een aanslag vast te stellen. Om te verzekeren dat je als belastingplichtige geen belastingrente in rekening krijgt, staat in artikel 30f lid 4 AWR dat een belastingplichtige of voor het begin van de vijfde maand een voorlopige aanslag moet indienen of op tijd de aangifte moet indienen. Bij de aangifte verschilt de termijn hiervoor. Bij de

⁷⁴ Kamerstukken II 2011/12, 33003, nr 3, p, 32.

inkomstenbelasting is het voor de vijfde maand van het jaar en bij de vennootschapsbelasting voor de vierde maand. Dit is voor beide belastingen geregeld in artikel 30fc lid 4 AWR. Het rentetijdvak eindigt pas op de dag voorafgaand aan de dag dat de aanslag invorderbaar is. Hierdoor is de belastingplichtige ook belastingrente verschuldigd over de periode dat betaald moet worden. Ook over deze periode wordt de belastingrente berekend terwijl de belastingplichtige de aangifte al heeft ingeleverd en eigenlijk niet in verzuim is.⁷⁵ Aan het einde van het rentetijdvak kan een limiet worden gesteld. Dit geldt als een belastinginspecteur niet binnen een redelijk termijn een verzoek of aanslag heeft opgelegd.⁷⁶ Voor de erfbelasting is het begin van het rentetijdvak op een simpelere manier geregeld. Er is geen belastingrente verschuldigd als op tijd aangifte wordt gedaan volgens artikel 30g lid 4 AWR.

Bij de aangiftebelastingen is het eenvoudiger geregeld, omdat deze regeling bestaat uit één artikel. Twee situaties kunnen zich voordoen bij de aangiftebelastingen. In artikel 30h AWR staat dat belastingrente in rekening moet worden gebracht als te laat wordt betaald of bij het opleggen van een naheffingsaanslag. Een aangifte is te laat betaald als nog geen naheffingsaanslag is opgelegd maar na de termijn is betaald. Binnen drie maanden na het eindigen van het kalenderjaar of boekjaar moet de belasting zijn betaald. Als een naheffingsaanslag is opgesteld als gevolg van een suppletie, die binnen drie maanden na het eindigen van het boekjaar is gedaan, is geen sprake van belastingrente. Bij een te late aangifte is de te laat betaalde belasting de grondslag voor de belastingrente. Bij een naheffingsaanslag is de nageheven belasting de grondslag.

Met betrekking tot het rentetijdvak wordt onderscheid gemaakt tussen het te laat betalen voor de naheffingsaanslag en de naheffingsaanslag zelf. Bij het te laat betalen van de aangifte begint het rentetijdvak drie maanden na het eindigen van het boekjaar of kalenderjaar waarop de belasting betrekking heeft. Het rentetijdvak eindigt de dag voorafgaand aan de dag waarop de naheffingsaanslag invorderbaar is. Bij de naheffingsaanslag vangt het rentetijdvak aan op de dag volgend op het boekjaar of kalenderjaar waarop de nageheven belasting betrekking heeft. Het rentetijdvak eindigt op de dag van de betaling.

⁷⁵ Kamerstukken II 2011/2012, 33003, nr 10, paragraaf 4.4.

⁷⁶ Kamerstukken II 2011/12, 33003, nr 3, art XXVIII, onderdelen C en D.

3.3.2 Vergoeden van belastingrente

De andere kant van de belastingrente is dat de belastinginspecteur ook in verzuim kan treden. Hierdoor ontvangt de belastingplichtige een vergoeding in de vorm van belastingrente. Dit is in de AWR geregeld. Een verschil wordt daarbij gemaakt tussen aangiftebelastingen en aanslagbelastingen. Voor de aanslagbelastingen is het geregeld per type aanslag. De grondslag voor te ontvangen belastingrente is het negatieve bedrag van de te betalen belasting. Het rentetijdvak gaat acht weken na ontvangst van het verzoek voor een voorlopige aanslag of dertien weken na ontvangst van de aangifte in. Het rentetijdvak eindigt een dag voorafgaand aan die waarop de aanslag invorderbaar is. Daarnaast kan de belastingrente zelf worden verminderd, doordat de hoogte van een aanslag wordt verminderd na een herziening. Dit is bij de inkomsten- en vennootschapsbelasting wettelijk geregeld terwijl bij de erfbelasting zo'n bepaling niet is opgenomen.⁷⁷

In het geval van het vergoeden van belastingrente bij aangiftebelastingen zijn drie mogelijkheden waar verschillend mee wordt omgegaan. Ten eerste als een teruggaafbeschikking niet binnen acht weken wordt vastgesteld. Ten tweede bij teruggaaf als de belanghebbende het niet eens was met de hoogte en daarom bezwaar maakte tegen zijn eigen aangifte. Ten slotte kan belastingrente worden vergoed als de afwijzende beschikking wordt vervangen door een teruggaafbeschikking. De grondslag is het bedrag van de teruggaaf of het terug te geven bedrag.

Door de drie verschillende manieren waarop de belastingrente wordt vergoed, zijn er ook drie verschillende rentetijdvakken. Het begin van het tijdvak is acht weken na ontvangst van het teruggaafverzoek of de dag na de voldoening of afdracht van de belasting. Het tijdvak eindigt bij alle drie de manieren veertien dagen na de dagtekening van de teruggaafbeschikking. Als over een teruggaafbeschikking niet binnen de termijn van acht weken wordt beslist, wordt pas na drie maanden belastingrente vergoed. Dit is dus anders dan bij het betalen van belastingrente voor aangiftebelastingen. Het einde van het tijdvak is hetzelfde als bij het betalen van belastingrente bij een naheffingsaanslag: veertien dagen na dagtekening.

⁷⁷ Bos-Schepers e.a. 2019, par. 2.4.2.

3.4 Toetsing proportionaliteit

In deze paragraaf worden de doelstellingen, uitgangspunten en werking van de rente getoetst aan proportionaliteit. De toets op proportionaliteit bestaat uit drie onderdelen die worden getoetst in deze paragraaf. In paragraaf 3.4.1 komt de geschiktheidstoets aan bod. De noodzakelijkheidstoets wordt toegepast in paragraaf 3.4.2. en tenslotte wordt in paragraaf 3.4.3. de evenredigheid in enge zin besproken.

3.4.1 Geschiktheidstoets

Ten eerste wordt de geschiktheid behandeld. Om de geschiktheid te meten moet worden onderzocht of de regeling geschikt is om de doelstellingen achter de regeling te behalen. In dit geval wordt gekeken of de regeling van belastingrente geschikt is om de twee doelstellingen te bereiken.

De eerste doelstelling is om sparen bij de Belastingdienst tegen te gaan.⁷⁸ Dit heeft de wetgever willen bereiken door onderscheid te maken in de voorwaarden waaronder belastingrente wordt vergoed of moet worden betaald. Ten eerste heeft de Belastinginspecteur langer de tijd om een belastingaanslag vast te stellen zonder rente te hoeven vergoeden dan dat een belastingplichtige heeft om de betaling van belastingrente te voorkomen.⁷⁹ Er wordt helemaal geen belastingrente vergoed als de aanslag afwijkt van de aanslag of het verzoek. Belastingplichtigen kunnen dus lastiger sparen bij de Belastingdienst.⁸⁰ Dat is in lijn met de doelstelling van de wetgever.

De tweede doelstelling houdt in dat minder belastingplichtigen te maken moeten krijgen met de belastingrente. Dit wil de wetgever bereiken door het instellen van een drempeltijdvak.⁸¹ Het begin van het tijdvak bij de belastingrente in verschillende belastingwetten vangt pas laat aan waardoor minder mensen te maken krijgen met de belastingrente. Ook kan belastingrente worden voorkomen als een aangifte voor de eerste dag van de vierde maand na afloop van het heffingstijdvak is ingediend of als een verzoek op vaststelling van een voorlopige aanslag is ingediend voor de eerste dag van de vijfde maand na afloop van het heffingstijdvak. Deze regels zorgen inderdaad voor minder

⁷⁸ Hageman 2017, par. 3.4.

⁷⁹ Hageman 2017, par. 3.4.

⁸⁰ Hageman 2017, par. 3.4.

⁸¹ Hageman 2017, par. 3.2.

belastingplichtigen die te maken hebben met de belastingrente.⁸² In de oude regeling waren zo'n tien miljoen belastingplichtigen die jaarlijks te maken kregen met de toenmalige heffingsrente. Na het invoeren van de belastingrente hebben 2 miljoen belastingplichtigen te maken met de belastingrente.⁸³

3.4.2 Noodzakelijkheidstoets

Het tweede element om proportionaliteit te toetsen is de noodzakelijkheid. In hoeverre is het middel, de belastingrenteregeling, noodzakelijk om de doelstellingen te bereiken.

Daarnaast moet de wetgeving zorgen dat de nadelige gevolgen voor de belastingplichtigen zo klein mogelijk zijn om de doelstellingen bereiken.

Zoals eerder in dit hoofdstuk is vermeld, eindigt het rentetijdvak bij aanslagbelastingen voor het betalen van belastingrente een dag voorafgaande aan die waarop de aanslag invorderbaar is. Dus ook over de betaalperiode wordt belastingrente berekend over het verschuldigde bedrag. Dit geldt voor het betalen en vergoeden van belastingrente. Het schuldig zijn van belastingrente over de betaalperiode sluit niet aan bij de sanctiegedachte waarop de belastingrenteregeling juist is gebaseerd. Volgens de parlementaire geschiedenis is hiervoor gekozen, omdat een belastingplichtige zelf kan vóórkomen dat belastingrente in rekening wordt gebracht.⁸⁴ Hierdoor is het volgens de wetgever rechtvaardig om de belastingplichtige belastingrente te laten betalen als door toedoen van de belastingplichtige de betaling van de aanslag of aangifte is vertraagd. Maar het in verzuim treden stopt als de belastingplichtige of belastinginspecteur de aangifte indient of de aanslag oplegt. Het feit is dat belastingplichtigen vaker belastingrente betalen dan belastinginspecteurs belastingrente moeten vergoeden.⁸⁵ Dit zorgt ervoor dat het een nadelig gevolg heeft voor de belastingplichtige.

De hoogte van het percentage van de belastingrenteregeling heeft invloed op de noodzakelijkheid. Het feit dat de belastingrente aansluit bij de verzuimrente-regeling betekent in beginsel dat ook de hoogte van de rente op dezelfde manier wordt bepaald.⁸⁶ De rente in de verzuimrente-regeling is gekoppeld aan de wettelijke rente voor niet-handels of

⁸² Hageman 2012, par. 3.2.

⁸³ Bijlage bij kamerbrief 34785, nr.L., par. 1.3.2.

⁸⁴ Kamerstukken II 2011/12, 33 003, nr.10.

⁸⁵ kamerstukken II 2016/17 nr. 2043.

⁸⁶ Bijlage bij kamerbrief 34785, nr.L., par. 5.3.1.

handelsverkeer van artikelen 6:119 en 6:120 eerste lid van het Burgerlijk Wetboek. In de belastingrenteregeling wordt voor de vennootschapsbelasting aangesloten bij de wettelijke rente voor handelsverkeer. Voor alle andere belastingen geldt de wettelijke rente voor niet-handelsverkeer.⁸⁷

Op het moment dat de wet werd opgenomen was de wettelijke rente voor niet-handelsverkeer 3%. Echter, in de berekening van het budget was rekening gehouden met 4%.⁸⁸ Hierdoor zou de overheid de beoogde belastingopbrengst niet halen als ze zich aan de wettelijke rente voor niet-handels transacties hield. Toen is besloten om een wettelijk minimum van 4% in te stellen om aan het budget te voldoen.⁸⁹ Hierdoor is voor een deel afgestapt van de verzuimrenteregeling waarop de belastingrenteregeling was gebaseerd.

Voor het budget van de overheid was het instellen van minima voor de rentepercentages van de belastingrente noodzakelijk maar dat is geen doelstelling van de regeling. Hierdoor is deze aanpassing niet noodzakelijk. Ook doet deze aanpassing de belastingplichtige wel degelijk pijn, omdat de belastingplichtige nu een stuk meer belastingrente betaalt door het hogere percentage.

3.4.3. Evenredigheid in enge zin

Om de evenredigheid in enge zin te toetsen, moet worden onderzocht of individuele belangen worden beschadigd voor de maatschappelijke doelstelling. Specifieke belastingplichtigen worden in dat geval anders behandeld in de belastingrenteregeling dan een groter deel van de belastingplichtigen. De gevolgen voor de specifieke individuen moeten disproportioneel zwaar zijn te opzichte van de andere groep belastingplichtigen.

Belastingplichtigen van de vennootschapsbelasting worden in de belastingrenteregeling anders behandeld dan belastingplichtigen van andere belastingen. Bij de wettelijke behandeling van het minimum is namelijk bepaald dat die 4% geldt voor de belastingrente bij elke belasting behalve bij de vennootschapsbelasting. Bij de belastingplichtigen van de vennootschapsbelasting is namelijk een minimum vastgesteld van 8%.⁹⁰ De vraag is of deze verschillende behandeling disproportioneel is.

⁸⁷ Bijlage bij kamerbrief 34785, nr.L., par. 1.3.3.

⁸⁸ Bijlage bij kamerbrief 34785, nr.L., par. 5.2.

⁸⁹ Kamerstukken II 2013/14, 33755.

⁹⁰ Kamerstukken II 2013/14, 33755.

De reden dat de rente bij de vennootschapsbelasting hoger ligt dan bij de andere belastingen komt overeen met de gedachte achter de wettelijke rente. Namelijk dat een hoger rentepercentage past bij het handelsverkeer. In de vennootschapsbelasting worden voornamelijk ondernemers belast dus vandaar het hogere rentepercentage.⁹¹ Het percentage van de belastingrente bij de vennootschapsbelasting is gelijk gesteld aan de herfinancieringsrente die is ingesteld door de Europese Centrale Bank en wordt vermenigvuldigd met een factor acht.⁹² In dit geval komt dat uit op 8%. Dat het rentepercentage voor het berekenen van de belastingrente bij de vennootschapsbelasting verschilt van de andere belastingen is te begrijpen. Maar een verdubbeling van dit percentage is lastig uit te leggen. Hiermee worden belastingplichtigen van de belastingrente in de vennootschapsbelasting disproportioneel zwaar benadeeld.

Belastingplichtigen die vroeg hun aanslag betalen, worden benadeeld door de manier waarop nu het rentetijdvak wordt berekend. Het tijdvak eindigt pas een dag nadat de aanslag invorderbaar is. Dit betekent dat ook belastingrente wordt berekend over de tijd die de belastingplichtige krijgt om de aanslag te betalen. Belastingplichtigen die de belastingrente snel betalen nadat de aanslag invorderbaar is geworden, moeten ook rente betalen over de periode dat zij eigenlijk al betaald hebben. De Staatssecretaris stelt dat in de vorige regeling belastingplichtigen pas op het laatste moment hun belasting betaalden en het dus daarom gerechtvaardigd was om over deze periode belastingrente te berekenen.⁹³ Wel kon de Staatssecretaris begrijpen dat het oneerlijk voelde voor de vroegbetalers. Uit onderzoek bleek dat het veranderen van het einde van rentetijdvak negatieve budgettaire gevolgen en uitvoeringsproblemen zou veroorzaken. Hierdoor heeft de Staatssecretaris van Financiën besloten om het rentetijdvak niet te veranderen.⁹⁴ Het is opmerkelijk dat de Staatssecretaris van Financiën toegeeft dat de einddatum van het rentetijdvak niet rechtvaardig is, maar hij het tegelijkertijd niet wil veranderen. De redenen die hij hiervoor opgeeft rechtvaardigen zijn keuze niet. Want zoals voorafgaand is beschreven, is het budget geen doelstelling op zich van de belastingrenteregeling. Hiermee is dit disproportioneel voor de vroegbetalers.

⁹¹ Bijlage bij kamerbrief 34785, nr.L,, par. 5.2.

⁹² Bijlage bij kamerbrief 34785, nr.L,, par. 5.2.

⁹³ Brief Staatssecretaris van Financiën van 5 juli 2018, nr. 2018-0000115754.

⁹⁴ Brief Staatssecretaris van Financiën van 5 juli 2018, nr. 2018-0000115754.

3.5 Evenwichtigheid

Om evenwichtigheid te meten bij de belastingrente moeten de regels die in de wet staan voor de belastingplichtigen en belastinginspecteur met elkaar worden vergeleken. Deze regels horen in een gezonde verhouding te staan, aldus Gribnau en Stevens

Als eerste wordt de aanvang van het rentetijdvak besproken. Bij aangiftebelastingen is sprake van een verschil in regels tussen de belastingplichtige en de belastinginspecteur in het geval van een naheffingsaanslag. In art 30h lid 2 AWR en art 30h lid 4 AWR staat dat een belastingplichtige belastingrente moet betalen vanaf de dag volgend op het kalenderjaar of boekjaar waarop de nagegeven of de te laat betaalde belasting betrekking heeft. De wet impliceert een rentevrije periode van drie maanden. Maar bij de aanvang van het rentetijdvak, wordt bij het betalen van belastingrente geen rekening gehouden met deze rentevrije periode.⁹⁵ Bij het vergoeden van belastingrente bij een aangiftebelasting wordt wel rekening gehouden met deze rentevrije periode volgens art. 30ha lid 1 AWR. Hierdoor is het aanvangstijdstip voor de belastingrente bij aangiftebelastingen niet gelijk voor het betalen en het vergoeden van belastingrente. De Staatssecretaris heeft in 2019 na vragen in de Tweede Kamer in een brief antwoorden gegeven over de werking van belastingrente in het geval van naheffingsaanslagen.⁹⁶ In deze brief heeft de Staatssecretaris van Financiën geen uitleg gegeven over het verschil tussen het betalen en vergoeden van belastingrente met betrekking op een naheffingsaanslag.⁹⁷

Belastingrente hoeft alleen te worden vergoed door de belastinginspecteur als de aanslag later dan zes maanden na afloop van het boekjaar wordt vastgesteld en de belastinginspecteur zich niet aan zijn termijn heeft gehouden. Maar als de aanslag afwijkt van het verzoek of aangifte, wordt helemaal geen belastingrente vergoed. Dit komt erop neer dat de belastinginspecteur in principe ervoor kan zorgen dat hij nooit belastingrente hoeft te vergoeden als hij afwijkt van de aangifte of voorlopige aanslag. Mijns inziens zorgt dit ervoor dat de belastinginspecteur meer macht heeft dan de belastingplichtige.

Staatssecretaris Snel heeft op deze kwestie wel gereageerd.⁹⁸ Hij stelt dat dit het gevolg is van het overstappen van de compensatiegedachte naar de sanctiegedachte. Als dit zou worden

⁹⁵ Bos-Schepers 2019, par. 2.5.1.4.

⁹⁶ Brief Staatssecretaris van Financiën van 10 januari 2019, nr. 2018Z21542.

⁹⁷ Bos-Schepers 2019, par. 2.5.1.4.

⁹⁸ Brief Staatssecretaris van Financiën van 5 juli 2018, nr. 2018-0000115754.

gedaan is de kans groot dat weer veel belastingplichtigen expres te hoge aangiftes of verzoeken indienen om zo weer te kunnen sparen bij de Belastingdienst. De staatssecretaris verwijst dat deze component in *het onderzoek naar de regeling van de belastingrente* niet als onrechtvaardig is beschouwd. Deze component is dus wel in overeenstemming met het uitgangspunt van de verzuimgedachte. En een aanpassing zou ervoor zorgen dat belastingplichtigen eenvoudiger de belastingrente zouden kunnen vermijden of in hun voordeel zouden kunnen gebruiken door met de belastingrente te sparen.

3.6 Afronding

In dit hoofdstuk is de proportionaliteit en evenwichtigheid van de belastingrente besproken. Proportionaliteit is getoetst aan de hand van drie onderdelen. De geschiktheid van de belastingrente om de doelstellingen van de regeling te bereiken is er wel degelijk. Maar de noodzakelijkheid en de evenredigheid in enge zin zijn niet in orde bij de belastingrente. Dit zorgt ervoor dat de belastingrente niet proportioneel is.

De belastingrente is evenwichtig tot op een zekere hoogte. Er zijn componenten waarbij de belastinginspecteur meer macht heeft dan de belastingplichtige, maar dat heeft te maken met enerzijds de positie van de Belastingdienst en anderzijds de positie van de belastingplichtige.

Hoofdstuk 4 Fictief rendement van box 3

4.1 Inleiding

In 2001 is de berekening van het belastbaar inkomen uit sparen en beleggen in de inkomstenbelasting gewijzigd.⁹⁹ In plaats van het belasten van het werkelijke inkomen is gekozen voor een variant waar het inkomen met een forfaitair percentage wordt bepaald. Voornaamste reden voor het forfaitair rendement was de betere uitvoerbaarheid van een vast percentage. Maar al snel daalde de marktrente onder de 4% van het forfaitair rendement. Het feit dat het vaste rendement nu een stuk hoger was dan de normale marktrente zorgde voor veel kritiek.¹⁰⁰ Om deze redenen zijn een aantal aanpassingen gedaan.¹⁰¹ De belangrijkste aanpassing houdt in dat bij drie verschillende vermogensklassen rekening wordt gehouden met de verdeling tussen gespaard en belegd vermogen. Hierbij hebben het gespaarde en belegde vermogen allebei een eigen forfaitair rendement. De berekening van de forfaitaire rendementen bevatten parameters die rekening houden met een werkelijk rendement.¹⁰²

In dit hoofdstuk wordt het forfaitair rendement van box 3 getoetst aan proportionaliteit en evenwichtigheid. Hiervoor worden drie elementen gebruikt: de doelstellingen, uitgangspunten en de werking van het forfaitair rendement. De doelstellingen en uitgangspunten worden in paragraaf 4.2 besproken. Paragraaf 4.2 is onderverdeeld in 4.2.1 voor de doelstellingen en 4.2.2 voor de uitgangspunten. In paragraaf 4.3 komt de werking van het forfaitaire rendement aan de orde. Tenslotte wordt de belastingrente aan de hand van de bevindingen in paragraaf 4.4 getoetst aan proportionaliteit. In paragraaf 4.5 worden de bevindingen uit paragrafen 4.2 en 4.3 getoetst aan evenwichtigheid.

4.2 Doelstellingen en uitgangspunten

Bij het behandelen van de doelstellingen wordt alleen rekening gehouden met de doelstellingen en uitgangspunten die bij het invoeren van het rentepercentage waren gesteld. Het instellen van het forfaitair rendement is onderdeel van de vermogensrendementsheffing in box 3 van de inkomstenbelasting. Een aantal doelstellingen

⁹⁹ Kamerstukken 1998/99 26727 nr.3.

¹⁰⁰ Bijlage bij kamerstukken II 2016/17 34552, nr. 6.

¹⁰¹ Kamerstukken 2015/16 34302, nr. 3.

¹⁰² Bijlage bij kamerstukken II 2016/17 34552, nr. 6.

die met de vermogensrendementsheffing moesten worden behaald, hebben betrekking op het forfaitair rendement.¹⁰³

4.2.1 Doelstellingen

De grote tekortkoming van het belasten van de inkomsten uit vermogen van de oude wet was dat de belastinggrondslag (te) klein was. Het vermogen in Nederland steeg, terwijl de inkomsten uit de belastingheffing daalde. Hierbij moest het forfaitaire rendement bij de herziening van de inkomstenbelastingen een bijdrage leveren.¹⁰⁴

Voor de herziening werd het progressieve percentage bij het belasten van het spaargeld en de aanvullende druk van de vermogensbelasting als zwaar beschouwd. Door te kiezen voor forfaitair rendement in combinatie met een belastingpercentage van 30% wordt geprobeerd om te zorgen voor een meer evenwichtige belastingdruk.¹⁰⁵

De vermogensrendementsheffing moest zorgen voor een eenvoudige manier van het heffen van inkomsten uit het vermogen van belastingplichtigen.¹⁰⁶ Het toepassen van één percentage als forfaitair rendement bij het bepalen van de grondslag van al de inkomsten uit het vermogen van een belastingplichtige moest zorgen voor minder discussie. De doelstelling was dat het forfaitair rendement de uitvoerbaarheid van de Belastingdienst maar ook van de belastingplichtige zou verbeteren.¹⁰⁷

4.2.2 Uitgangspunten

De wet op de inkomstenbelasting is gebaseerd op zogenoemde uitgangspunten. Deze uitgangspunten vloeien op hun beurt voort uit de doelstellingen van de wet (of in dit geval het forfaitair rendement). Het forfaitair rendement van box 3 uit artikel 5.2 IB is gebaseerd op twee uitgangspunten.¹⁰⁸ Het eerste uitgangspunt van het forfaitair rendement is dat een belastingplichtige bij wege van wetsfictie geacht wordt met de tot zijn rendementsgrondslag behorende vermogensbestanddelen altijd een bepaald netto-rendement te kunnen behalen dat in de belastingheffing kan worden betrokken. Het behalen van het forfaitair rendement moest zelfs kunnen lukken zonder dat de belastingplichtige substantieel risico zou hoeven

¹⁰³ Kamerstukken II 2005/06 30375, nr. 2.

¹⁰⁴ Kamerstukken II 2005/06 30375, nr. 2, par 2.2.3.1.

¹⁰⁵ Kamerstukken II 2005/06 30375, nr. 2, par. 2.2.3.2.

¹⁰⁶ Kamerstukken II 2005/06 30375, nr. 2, par. 2.2.3.3.

¹⁰⁷ Kamerstukken II 2005/06 30375, nr. 2, par. 2.2.3.3.

¹⁰⁸ Kamerstukken 1998/99 26727, nr. 3.

nemen.¹⁰⁹ Het tweede uitgangspunt stelt dat in beginsel alle bezittingen van een belastingplichtige, die behoren tot het vermogen uit sparen en beleggen en die in economische zin rendement kunnen opleveren, onder de reikwijdte van het forfaitaire rendement vallen.

4.3 Werking van de rente

In box 3 van de inkomstenbelasting wordt de belastingheffing van de inkomsten uit vermogen geregeld. De grondslag om dit vermogen te heffen wordt bepaald met een forfaitair percentage. Bij de invoering werd dit forfaitaire rendement gesteld op 4%. Dit systeem is in 2017 aangepast. In het eerste gedeelte zal het systeem van de invoering worden behandeld. Daarna wordt het huidige systeem besproken.

4.3.1 Forfaitair rendement tot 2017

Bij de herziening van de inkomstenbelasting in 2001 is gekozen om de belastinggrondslag te bepalen met een vast percentage. De belastinggrondslag wordt in artikel 5.2 lid 1 IB als volgt uitgelegd: de rendementsgrondslag aan het begin van het kalenderjaar voor zover die rendementsgrondslag meer bedraagt dan het heffingsvrije vermogen. Het rendement wordt bepaald aan de hand van een fictief rendement. Het forfaitaire rendement is bij de herziening van de inkomstenbelasting gesteld op 4%.¹¹⁰ Over die belastinggrondslag wordt uiteindelijk 30% belasting berekend.

4.3.2 Forfaitair rendement vanaf 2017

Het forfaitaire rendement van box 3 in de inkomstenbelasting is in 2017 aangepast.¹¹¹ Na deze wijziging is geen sprake meer van één gelijk forfaitair percentage voor elke belastingplichtige. Over het forfaitaire rendement dient nog steeds 30% belasting te worden betaald. Het forfaitaire rendement is gebaseerd op een veronderstelde samenstelling van het vermogen. Hierbij is gekozen voor twee rendementsklassen. Rendementsklasse I heeft betrekking op spaartegoeden, vorderingen en schulden. Rendementsklasse II heeft betrekking op onroerende zaken, aandelen, obligaties en overige bezittingen. De twee rendementsklassen hebben beide een eigen rendement. Deze rendementen worden jaarlijks vastgesteld volgens de regels van art. 10.6ter IB 2001. Bij het kwalificeren van het vermogen bij de rendementsklasse wordt niet de daadwerkelijke samenstelling gebruikt. Hier wordt

¹⁰⁹ Bavinck 2017.

¹¹⁰ Kamerstukken II 1998/99 26727 nr. 3.

¹¹¹ Vakstudie Inkomstenbelasting, art 5.2 aant. 2.1.

uitgegaan van een vermogensmix. Op basis van de vermogensmix en de rendementen van de rendementsklassen wordt het forfaitair rendement van die groep berekend. Hierbij is gekozen voor drie groepen. Als de vermogensmix en de rendementen van de verschillende rendementsklassen met elkaar worden vermenigvuldigd, komt uit deze vermenigvuldiging het forfaitair rendement voor de belastingplichtigen.

De rendementen van rendementsklasse I en II verschillen van elkaar. Dit komt door het verschil in risico die horen bij de inkomensbestanddelen van de twee rendementsklassen. Met deze verschillende risico's wordt rekening gehouden.¹¹² Voor rendementsklasse I wordt aangesloten bij de spaarrente. Per jaar wordt het rendement gebaseerd op gemiddelde driemaands depositorente van de achttiende maand tot en met de zevende maand voorafgaand aan het begin van het kalenderjaar volgens art. 10.6ter lid 2 IB. Het rendement van rendementsklasse II is gebaseerd op het gemiddelde langetermijnrendement op beleggingen. Deze beleggingen bestaat in rendementsklasse II uit drie onderdelen: onroerende zaken, aandelen en obligaties. De gemiddelde rendementen van deze drie groepen worden apart berekend om tot een gemiddeld rendement te komen. Dit rendement is uiteindelijk het rendement dat wordt gebruikt voor rendementsklasse II. Om tot één verwacht rendement te komen voor deze groep is voor een verdeling gekozen: 33% (aandelen), 14% (obligaties) en 53% (onroerende zaken). De regels voor de berekeningen hiervan worden gegeven in art. 10.6ter lid 3 t/m 7 IB 2001.

4.4 Toetsing proportionaliteit

In deze paragraaf worden de doelstellingen, uitgangspunten en werking van de rente getoetst aan proportionaliteit. De toets op proportionaliteit bestaat uit drie onderdelen die worden getoetst in deze paragraaf. In paragraaf 4.4.1 komt de geschiktheidstoets aan bod. De noodzakelijkheidstoets wordt toegepast in paragraaf 4.4.2. Tenslotte wordt in paragraaf 4.4.3. de evenredigheid in enge zin getoetst.

4.4.1 Geschiktheidstoets

Als eerste wordt de geschiktheid van het forfaitair rendement behandeld. Het forfaitair rendement is onderdeel van de rendementsheffing van box 3. Vier doelstellingen van deze

¹¹² Arendse 2020, IB.5.1.2.D.b.

rendementsheffing hebben betrekking op het forfaitair rendement. Deze vier doelstellingen worden in deze paragraaf getoetst aan de geschiktheid.

De vermogensrendementsheffing van box 3 moest voor een verbreding van de grondslag zorgen. Hier moest het forfaitair rendement een rol bij spelen. Er was namelijk gekozen om meer mensen te betrekken in het belasten van vermogen en dat was eenvoudiger uitvoerbaar met een forfaitair rendement.¹¹³ Na de invoering van de rendementsheffing is inderdaad een stijging van de belastingplichtigen in box 3 te zien.¹¹⁴ In 2000 waren namelijk 1.3 miljoen belastingplichtigen belast in box 3 terwijl na de wijziging in 2001 en 2002 respectievelijk 1.7 en 1.8 miljoen belastingplichtigen belast waren in box 3. Het forfaitair rendement heeft geholpen bij de grondslagverbreding.

Een andere doelstelling van de rendementsheffing was om een meer evenwichtige belastingdruk te creëren. Dit kon worden bereikt doordat belastingplichtigen te maken kregen met één hetzelfde percentage voor het bepalen van de grondslag. Na de invoering van het forfaitair rendement van 4% zijn de rendementen van aandelen en de marktrente sterk gedaald. Hierdoor hebben veel belastingplichtigen over een hogere grondslag belasting betaald dan ze dat in werkelijkheid hebben behaald.¹¹⁵ Dit heeft in beginsel ook niet voor een evenwichtige druk gezorgd die voor iedereen even zwaar is, want van de 1,7 miljoen belastingplichtigen in 2001 (na de wijziging) had meer dan de helft een rendement van minder dan 2%. Daarnaast hebben enkele belastingplichtigen wel een rendement gehaald van 4% (vaak belastingplichtigen met een hoog vermogen).¹¹⁶ De doelstelling is dus niet behaald.

Het forfaitair rendement moest zorgen voor een meer eenvoudige belastingheffing in box 3. Een groep die daar een goed beeld van kan geven zijn de belastingadviseurs. Zij hebben te maken met de belastingplichtige maar ook met de Belastingdienst. In een enquête van de Tweede Kamer komt naar voren dat de meerderheid van de ondervraagde belastingadviseurs inderdaad opmerken dat de rendementsheffing eenvoudiger is en minder werk oplevert.¹¹⁷ Ook zijn in dezelfde evaluatie medewerkers van de Belastingdienst

¹¹³ Kamerstukken II 2005/06 30375, nr. 2, par 2.2.3.1.

¹¹⁴ Kamerstukken II 2005/06 30375, nr. 2, par 2.2.5.2.

¹¹⁵ Bijlage bij kamerstukken II 2016/17 34552, nr. 6.

¹¹⁶ Figuur 2.2.5. Kamerstukken II 2005/06 30375, nr. 2, par 2.2.5.2.

¹¹⁷ Tabel 2.2.5 Kamerstukken II 2005/06 30375, nr. 2, par 2.2.5.3.

gevraagd naar hun ervaringen van voor en na de herziening bij de heffing van inkomsten uit vermogen. De meerderheid van de respondenten geeft aan dat de herziening met het forfaitair rendement heeft gezorgd voor een eenvoudiger uitvoering.¹¹⁸ Dit is gebaseerd op de hoeveelheid gecompliceerde zaken waarmee de werknemers voor en na de herziening te maken kregen. Dit laat zien dat deze doelstelling door de invoering van de rendementsheffing met behulp van het forfaitair rendement is behaald.

4.4.2 Noodzakelijkheidstoets

Het tweede element om proportionaliteit te toetsen is de noodzakelijkheid. In hoeverre het middel, het forfaitaire rendement, noodzakelijk is om de doelstellingen te bereiken. Daarnaast moet de wetgeving zorgen dat de nadelige gevolgen voor de belastingplichtigen zo klein mogelijk zijn. In deze paragraaf worden onderdelen van de regeling besproken en beoordeeld op de noodzakelijkheid daarvan.

Al snel na de herziening van de inkomstenbelasting in 2001 kwam kritiek op de hoogte van het forfaitaire rendement. Eén van de uitgangspunten van het forfaitair rendement is dat een belastingplichtige het forfaitair rendement hoort te behalen zonder veel risico te hoeven nemen. Nadat de rendementen op spaarrentes en aandelen erg daalden (na de invoering in 2001) bleek het dat veel belastingplichtigen het forfaitaire rendement niet meer konden behalen. Een lange tijd is niet ingegrepen terwijl iedereen kon zien dat het verwachte rendement niet behaald kon worden.¹¹⁹ Pas in 2017 werd het forfaitair rendement van 4% aangepast door middel van een wijziging. De Hoge Raad heeft zelfs geoordeeld dat de wetgever nalatig is geweest door te laat in te grijpen terwijl het duidelijk was dat het forfaitair niet zonder risico kon worden behaald.¹²⁰ Het behalen van het budget en politieke doelstellingen worden gegeven als redenen dat pas laat is ingegrepen.¹²¹ Dit zijn geen noodzakelijke redenen omdat de wetgeving rond het forfaitair rendement voort te vloeien uit de uitgangspunten.

Ook na de wijziging van 2017 is het maar de vraag of dit uitgangspunt klopt.¹²² De wetgever verwacht met de wetswijziging een heffing te creëren die het belasten van werkelijke

¹¹⁸ Tabel 2.2.8 Kamerstukken II 2005/06 30375, nr. 2, par 2.2.5.3.

¹¹⁹ Doornebal 2017.

¹²⁰ HR 14 juni 2019, nr. 17/05606 ECLI:NL:HR:2019:816.

¹²¹ Bavinck 2017.

¹²² Vording 2015.

inkomsten nadert.¹²³ Maar vooral als het gaat om het rendement van aandelen is dit nog maar de vraag. Na de herziening van het forfaitair rendement in 2017 is het vermogen verdeeld in twee klassen. Rendementsklasse II bestaat uit drie onderdelen waaronder de aandelen. Om tot het verwachte rendement van de aandelen te komen wordt het verleden meegenomen. De rendementen van aandelen worden voor 15 jaar meegenomen om het verwachte rendement van aandelen te berekenen voor rendementsklasse II. Het feit dat voor 15 jaar verwachte rendementen worden meegenomen bij de berekening kan zorgen voor een minder nauwkeurige benadering van de werkelijkheid.¹²⁴ Volgens Bavinck geven de rendementen die behaald zijn in het verleden geen enkele indicatie van het verwachte rendement van het op dat tijdstip huidige jaar.¹²⁵ Bij aandelen is het zo dat de inkomsten per belastingplichtige erg van elkaar afwijken. Sommige belastingplichtigen halen enorme rendementen, terwijl andere belastingplichtigen een negatief rendement kunnen behalen. Dit zorgt ervoor dat de berekening van het verwachte rendement uit aandelen niet tot een juiste afspiegeling van de werkelijkheid leidt. Het uitgangspunt dat zonder risico het rendement kan worden behaald, is in dit geval dus niet altijd waar. De berekening van het verwachte rendement kan een belastingplichtigen pijn doen en het is niet noodzakelijk omdat de wetgever beoogde het belasten van het werkelijk rendement te benaderen.¹²⁶ Dat lukt niet op deze manier. De maatregel voldoet hiermee niet aan het beginsel van noodzakelijkheid.

4.4.3 Evenredigheid in enge zin

Om de evenredigheid in enge zin te toetsen moet worden onderzocht of individuele belangen worden beschadigd voor de maatschappelijke doelstelling. Specifieke belastingplichtigen worden in dat geval anders behandeld in de belastingrenteregeling dan een groter deel van de belastingplichtigen. De gevolgen voor de specifieke individuen moeten disproportioneel zwaar zijn te opzichte van de grote groep belastingplichtigen.

In 2017 is de vermogensrendementsheffing van box 3 gewijzigd met daarin de vermogensmix. Voor drie groepen wordt de verdeling van het vermogen gebaseerd op een

¹²³ Bijlage bij kamerstukken II 2016/17 34552, nr. 6.

¹²⁴ Stevens 2015.

¹²⁵ Bavinck 2017.

¹²⁶ Bavinck 2017.

fictieve verdeling tussen sparen en beleggen. Hoe meer vermogen een belastingplichtige heeft, hoe meer verwacht wordt dat de belastingplichtige zijn vermogen investeert in beleggingen. In schijf 1 wordt rekening gehouden met een verhouding van een verdeling van 67% (spaarvermogen) en 33% (beleggingsvermogen) terwijl in schijf 3 gekozen is voor een verdeling van 0% (spaarvermogen) en 100% (beleggingsvermogen) zoals staat beschreven in artikel 5.2 van de IB.¹²⁷ Het verwachte rendement van het beleggingsvermogen ligt ook een stuk hoger voor het beleggingsvermogen dan voor het spaarvermogen: 0.07% voor sparen en 5.28% voor beleggen. Dit zorgt ervoor dat belastingplichtigen met een hoger vermogen in box 3 worden geacht meer vermogen te beleggen dan te sparen.¹²⁸ Het gevolg is dat ervan uit wordt gegaan dat belastingplichtigen met meer vermogen ook risicovoller beleggen (door meer te beleggen dan te sparen).¹²⁹ Maar dan wordt geen rekening gehouden met belastingplichtigen die dat om bepaalde redenen niet willen. Hierbij kan gedacht worden aan belastingplichtigen waarvan het vermogen dient als het geld waarmee zij hun oude dag willen doorkomen. In dat geval is het begrijpelijk dat deze belastingplichtigen geen risico willen nemen door risicovol te beleggen.¹³⁰ In zulke gevallen is het veronderstelde rendement waar de Belastingdienst vanuit gaat een stuk hoger dan het werkelijke rendement dat een belastingplichtige behaalt door minder risico te nemen. Doordat belastingplichtigen met veel vermogen worden geacht veel te beleggen worden zij disproportioneel zwaar benadeeld als zij dat niet doen.

Aandelen en obligaties vallen allebei onder de vermogensrendementsheffing. Hierin behoren beide bronnen tot rendementsklasse II. Maar het inkomen van aandeelhouders, die minder dan 5% van de aandelen van een vennootschap bezitten, wordt twee keer belast met de aandelen.¹³¹ Want naast dat het in box 3 kan worden belast, worden de inkomsten uit aandelen ook belast in de VPB. Obligatiehouders hebben hier bijvoorbeeld geen last van omdat obligaties niet in de VPB vallen. Aandeelhouders worden gezien als verschaffers van eigen vermogen en obligatiehouders als verschaffers van vreemd vermogen. Verschaffers van eigen vermogen worden dus door geen aftrek van het VPB-gedeelte toe te staan benadeeld met het forfaitaire rendement. De Sociaal Economische Raad heeft in een advies

¹²⁷ Dit zijn gegevens uit het jaar 2020.

¹²⁸ Bavinck 2017.

¹²⁹ Meussen 2019.

¹³⁰ Bavinck 2017.

¹³¹ Stevens 2014.

over het belastingstelsel dit probleempunt aangekaart. De SER stelde toen dat een gedifferentieerd tarief hier een oplossing voor is.¹³² Maar dit onderdeel van het advies is niet aangenomen. De aanpassing zou uitvoeringstechnisch te lastig zijn.¹³³ Omdat de verandering uitblijft, worden verschaffers van eigen vermogen disproportioneel zwaar benadeeld met betrekking tot het forfaitair vermogen.

4.5 Evenwichtigheid

In het geval van het forfaitair rendement is er weinig interactie tussen de belastingplichtige en de Belastingdienst. Het forfaitair rendement staat vast dus daar is geen verschil in opvatting mogelijk tussen de belastingplichtige en de Belastingdienst. Hierdoor is het toetsingscriterium evenwichtigheid niet van toepassing op het forfaitair rendement.

4.6 Afronding

In dit hoofdstuk is de proportionaliteit en evenwichtigheid van het fictief rendement uit box 3 van de inkomstenbelasting besproken. De proportionaliteit is aan de hand van drie criteria getoetst. Het fictief rendement is grotendeels geschikt om de doelstellingen die vooraf werden gesteld te behalen. Sommige onderdelen van het fictief rendement doen belastingplichtigen onevenredig pijn, waardoor het fictief rendement op noodzakelijkheid niet goed scoort. Ook worden sommige groepen belastingplichtigen disproportioneel anders behandeld dan de grote groep belastingplichtigen. Het tweede toetsingscriterium, de evenwichtigheid, bleek niet te kunnen worden gemeten bij het fictief rendement uit box 3.

¹³² SER 1998.

¹³³ Stevens 2014.

Hoofdstuk 5 Conclusie

In deze scriptie zijn de belastingrente en het fictief rendement uit box 3 van de inkomstenbelasting getoetst. Dit is gedaan aan de hand van proportionaliteit en evenwichtigheid als toetsingscriteria. Om dit te kunnen toetsen zijn de doelstellingen, uitgangpunten en de werking van de rentes uiteengezet. Voor deze scriptie is de volgende onderzoeksvraag onderzocht:

In hoeverre zijn de belastingrente en het fictief rendement uit box 3 van de inkomstenbelasting proportioneel en evenwichtig?

5.1 Belastingrente

De belastingrente is getoetst aan proportionaliteit en evenwichtigheid. Al met al kan worden gesteld dat de belastingrente niet proportioneel is. Van de geschiktheidstoets, noodzakelijkheidstoets en toets op evenredigheid in enge zin voldoen er twee niet. De geschiktheidstoets laat zien dat de belastingrenteregeling passend is om de doelstellingen van de regeling te behalen. De belastingplichtige kan namelijk niet meer makkelijk sparen bij de belastingdienst en daarnaast hebben minder belastingplichtigen te maken met de belastingrente. Maar op het gebied van noodzakelijkheid en evenredigheid in enge zin is het slecht gesteld bij de belastingrente. Bij de noodzakelijkheidstoets komt eruit dat belastingplichtigen onevenredig pijn worden gedaan om de doelstellingen van de regeling van de belastingrente te behalen. Voorbeelden hiervan zijn dat belastingplichtigen ook belastingrente moeten betalen terwijl ze niet in verzuim zijn en het disproportionele hoge percentage van de belastingrente. Daarnaast kan worden geconcludeerd dat enkele groepen belastingplichtigen, zoals vroegbetalers, disproportioneel zwaar worden benadeeld ten opzichte van andere belastingplichtigen. Bij de noodzakelijkheid en evenredigheid in enge zin verschuilt de overheid zich vaak achter budgettaire bezwaren, terwijl dat geen doelstelling is van de belastingrente. Hierdoor worden de onderdelen van de regelingen, die belastingplichtigen of groepen belastingplichtigen pijn doen, niet gecorrigeerd.

De macht tussen de belastingplichtige en de belastinginspecteur is niet gelijk verdeeld in de belastingrente. Hierbij lijkt het principe van evenwichtigheid te worden geschaad. De belastinginspecteur heeft vergaande bevoegdheden ten opzichte van de belastingplichtigen, zoals de mogelijkheid om geen belastingrente te hoeven betalen bij het wijzigen van de

aanslag. Ook heeft een belastinginspecteur bij naheffingsaanslagen een rentevrije periode bij het vergoeden van belastingrente, terwijl dit in het geval van de belastingplichtige niet zo is. Maar om belastingrente te kunnen heffen, moet de belastinginspecteur ook het betalen van belastingrente door de belastingplichtige kunnen afdwingen. Hierbij hoort de belastinginspecteur soms vergaande bevoegdheden te hebben. Als de hierboven genoemde componenten zouden moeten worden aangepast, bestaat de kans dat belastingplichtigen meer mogelijkheden hebben om de heffing van belastingrente te ontwijken. Er kan worden geconcludeerd dat de belastinginspecteur op enkele punten meer macht heeft dan de belastingplichtige, maar dat heeft te maken met de taak van de belastinginspecteur. Hierdoor is de belastingrente evenwichtig ondanks de aangetroffen discrepanties.

5.2 Fictief rendement uit box 3 van de inkomstenbelasting

Het fictief rendement uit box 3 van de inkomstenbelasting is getoetst aan proportionaliteit en evenwichtigheid. Er kan worden geconcludeerd dat het fictief rendement niet proportioneel is. Ten eerste is het fictief rendement grotendeels geschikt gebleken om bij te dragen bij het verwezenlijken van de doelstellingen van de rendementsheffing. Alleen de doelstelling om te zorgen voor een evenwichtigere belastingdruk is niet gehaald. Maar de noodzakelijkheidstoets laat zien dat er componenten zijn van het fictief rendement uit box 3 die niet noodzakelijk zijn en belastingplichtigen onnodig pijn doen. Als voorbeeld kan de nalatigheid van de overheid worden genoemd bij het te laat veranderen van de hoogte van het fictief rendement van box 3 terwijl de overheid op de hoogte was dat het fictief rendement niet zonder risico kon worden behaald. Het fictief rendement van box 3 is ook niet evenredig in enge zin. Belastingplichtigen met veel vermogen in box 3 en aandeelhouders van vennootschappen die vallen onder box 3 van de inkomstenbelasting worden disproportioneel zwaar benadeeld ten opzichte van de grote groep belastingplichtigen.

Bij nader inzien bleek de evenwichtigheid van het fictief rendement uit box 3 niet te meten. Dit komt omdat er weinig of geen interactie is tussen de belastingplichtige en de belastinginspecteur bij het fictief rendement uit box 3.

5.3 Slotconclusie

De proportionaliteit en evenwichtigheid van de belastingrente en het fictief rendement uit box 3 zijn in dit onderzoek onder de loep genomen. De belastingrente en het fictief rendement uit box 3 zijn disproportioneel. Belastingplichtigen in het algemeen, maar ook specifieke groepen, worden ondanks aanpassingen van beide rentebegrippen op sommige gebieden disproportioneel behandeld. Naar mijn mening ziet de overheid wel dat beide rentebegrippen meer proportioneel horen te zijn, maar durft niet in te grijpen. Dit blijkt uit de argumenten die de Staatssecretaris gaf bij het voorbeeld over de vroegbetalers. De overheid grijpt niet in vanwege budget-technische en uitvoeringstechnische bezwaren. Ik vind dat dit geen argumenten mogen zijn om belastingregelingen te verbeteren op het gebied van proportionaliteit. De belastingrente is evenwichtig ondanks enkele discrepanties. De evenwichtigheid van het fictief rendement uit box 3 van de inkomstenbelasting kon niet worden gemeten. De disproportionaliteit van de belastingrente en het fictief rendement uit box 3 overschaduwde de evenwichtigheid van de belastingrente.

Een uitgebreider onderzoek naar de belastingrente en het fictief rendement van box 3 kan bijdragen aan een rechtvaardiger belastingstelsel. Naast de proportionaliteit zou dan eventueel een ander toetsingscriterium in plaats van evenwichtigheid kunnen worden getoetst. Dit toetsingscriterium bleek niet geschikt om het fictief rendement te toetsen. Onderzoek naar de rechtvaardigheid van andere rentebegrippen, zoals de rekenrente voor pensioenen en de rente in de Successiewet, kan met behulp van proportionaliteit en eventueel een ander toetsingscriterium een positieve rol spelen bij de verbetering van het belastingstelsel.

Literatuurlijst

Artikelen, Boeken en rapporten

Arendse, A.J.M., *Cursus belastingrecht inkomstenbelasting 2020-2021*, Deventer: Wolters Kluwer 2020.

Barkhuysen, T., 'De opmars van evenredigheid in het bestuursrecht', *NJB* 2018/445, afl. 9.

Bavinck, C.B., 'De forfaitaire vermogensrendementsheffing (box 3) met ingang van 1 januari 2017 impliceert een progressieve vermogensbelasting', *WFR* 2017/33.

Bavinck, C.B., 'De vermogensrendementsheffing of een alternatief', *WFR* 2019/22.

Bos-Schepers, R.M., e.a., *Renteberekening in belastingzaken* (Fiscale monografieën nr. 159), Deventer: Wolters Kluwer 2019.

Braak, Van de, H.J., 'De socio-logica van belastingheffing', *WFR* 1984/227.

Bröring, H.E., 'Evenredigheid (art. 5.4.1.7, tweede en derde lid, Awb)', *MM SBR* 2017/6.11.2.

Doornebal, J., 'Materieelrechtelijke boeten', *WFR* 2017/139

Duk, W., 'De zachte kern van het bestuursrecht', *RM THEMIS* 1978, p. 564-578.

Gerverdinck, T.C., 'Het evenredigheidsbeginsel in het belastingrecht', in: T. Gerverdinck et al. (red.), *Wetenschappelijk bijdragen; Bundel ter gelegenheid van het 35-jarig bestaan van het wetenschappelijk bureau van de Hoge Raad der Nederlanden*, Den Haag: Boom uitgevers 2014.

Gribnau, J.L.M., *Rechtsbeginselen en evaluatie van de belastingwetgeving*, Deventer: Wolters Kluwer 2006.

Gribnau, J.L.M., *Fiscale ethiek: wederkerige verantwoordelijkheid voor de integriteit van het belastingrecht*, Deventer: Wolters Kluwer 2011.

Hageman, E.P., 'De compensatiegedachte in de heffingsrente en de belastingrente', *FB* nr. 4 – juni 2012.

Hageman, E.P., 'Belastingrente: het spaarvarken van de fiscus', *TFO* 2017/154.2.

Huisman, P.J. & Jak, N., 'Beslissingsruimte: handvatten voor de rechterlijke toetsingsintensiteit', *NTB* 2019/20.

Meussen, G.T.K., 'Fiscale rechtvaardigheid versus respect voor de wetgever', *NTFR* 2019/1543.

Moor, de-van Vugt, A.J.C., *Maten gewichten: Het evenredigheidsbeginsel in Europees perspectief*, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1995.

Nicolaï, P., *Beginselen van behoorlijk bestuur*, Deventer: Wolters Kluwer 1990.

Niessen-Cobben, R.M.P.G., *Wegwijs in de Algemene wet inzake rijksbelastingen*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2016.

NOB, *Model Handvest Belastingplichtigen*, Amsterdam 2015.

Poorter, de, J.C.A., art 3:4 Awb , tweede lid, aant. 4 (Laatst bijgewerkt 1 juli 2020).

Raad van State, *Jaarverslag Raad van State 2017, Den Haag 2017*.

Schendstok, B., 'De grondbeginselen van het Nederlandse belastingrecht', *WFR* 1955/417.

Schilfsgaarde, van, P., 'Gelijkheid en evenredigheid (proportionaliteit)', *IVOR* nr.100 2016/1.26.

SER, *Naar een robuust belastingstelsel* (SER-Advies 98/07 van 17 april 1998 aan de Staatssecretaris van Financiën), Den Haag: 1998.

Stevens, L.G.M., *Inkomstenbelasting 2001* (Fiscale handboeken nr. 2 tekstblok 861), Deventer: Wolters Kluwer 2014.

Stevens L.G.M., 'De voorgestelde aanpassingen in box 3 en de eigen woning', *WFR* 2015/1172.

Stevens, L.G.M., 'Staatsfonds voor box 3-slachtoffers', *WFR* 2018/178.

Stevens, L.G.M., 'Behoeftte aan fiscale rechtsbescherming zal alleen maar groter worden', *WFR* 2018/236.

Stijnen, R., *Rechtsbescherming tegen bestraffing strafrecht en bestuursrecht*, Deventer: Wolter Kluwer 2011.

Vakstudie Algemeen deel, art 3:4, tweede lid, aant. 3.5.1 (Laatst bijgewerkt: 4 oktober 2020).

Vakstudie Algemeen Deel, art 3:4, tweede lid, aant. 3.5.2 (Laatst bijgewerkt: 4 oktober 2020).

Vakstudie Inkomstenbelasting, art 5.2, aant. 2.1 (Laatst bijgewerkt: 24 oktober 2020).

Vording, H., 'Fiscale beleidsnotities 2016', *WFR* 2015/1138.

Weber, D.M., *Cursus Belastingrecht Europees Belastingrecht 2020/21*, Deventer: Wolters Kluwer 2020.

Wiarda, G.J., *Algemene beginselen van behoorlijk bestuur, preadvies*, VAR-geschriften XX/1, Haarlem 1953.

Kamerstukken

Bijlage bij *kamerbrief* 34785, nr. L.

Bijlage bij *kamerstukken II* 2016/17 34552, nr. 6.

Brief Staatssecretaris van Financiën van 5 juli 2018, nr. 2018-0000115754.

Brief Staatssecretaris van Financiën van 10 januari 2019, 2018Z21542.

Kamerstukken II 1990/91, 21 221, nr. 5.

Kamerstukken II 1998/99 26727, nr. 3.

Kamerstukken II 2005/06 30375, nr. 2.

Kamerstukken II 2011/12, 33003, nr. 3.

Kamerstukken II 2011/12, 33 003, nr. 10.

Kamerstukken II 2013/14, 33755, nr. 3.

kamerstukken II 2016/17, nr. 2043.

Jurisprudentie

ABRvS 9 mei 1996, nr. H01950337, ECLI:NL:RVS:1996:ZF2153.

Conclusie A-G Niessen, 4 februari 2016 nr. 14/05020, V-N 2016/13.9 met noot van de Redactie V-N.

HR 3 mei 1995, nr. 28582, ECLI:NL:HR:1995:AA1595.

HR 14 juni 2019, nr. 17/05606, ECLI:NL:HR:2019:816.