

Reactie ‘amicus curiae’ cassatieprocedure belastingrente vennootschapsbelasting

Amsterdam, 20 juni 2025

Geachte heer/mevrouw,

Op 23 mei heeft de Hoge Raad het instrument van de amicus curiae procedure ingezet in een cassatieprocedure over de hoogte van het belastingrentepercentage in de vennootschapsbelasting. Doel van het instrument is, met de inbreng van externe meedenkers, een beter en breder zicht krijgen op de mogelijke maatschappelijke gevolgen van de beslissing.

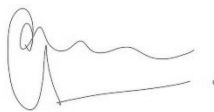
De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: de NOB) geeft hierbij graag een reactie en focust zich daarbij met name op de ervaringen in de praktijk.

Met haar reactie wil de NOB bijdragen aan van de rechtszekerheid en rechtsbescherming van burgers aan de ontwikkeling van eenvoudigere, uitvoerbare wetgeving.

Met vriendelijke groeten,
de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs



Prof. mr. dr. Arco Bobeldijk
voorzitter Commissie Prejudiciële Vragen



Edwin Visser
Tax Policy Group



1. Inleiding

1.1 Vragen amicus curiae cassatieprocedure

In de cassatieprocedure bij de Hoge Raad over de hoogte van het belastingrentepercentage op de belastingaanslag vennootschapsbelasting is het 'amicus curiae' instrument ingezet. Er worden een drietal vragen gesteld die in deze reactie niet op chronologische volgorde maar wel integraal worden beantwoord door de NOB. Deze zijn ter volledigheid hieronder toegevoegd.

1. Is de hoogte van het percentage belastingrente voor de vennootschapsbelasting uit het Besluit Belasting- en Invorderingsrente op regelniveau in strijd met hogere regelgeving, in het bijzonder algemene rechtsbeginselen of algemene beginselen van behoorlijk bestuur zoals het evenredigheidsbeginsel, het gelijkheidsbeginsel, het zorgvuldigheidsbeginsel of het motiveringsbeginsel?
2. Is het percentage belastingrente dat op grond van artikel 30hb AWR en het Besluit Belasting- en Invorderingsrente voor de vennootschapsbelasting in rekening wordt gebracht op regelniveau in strijd met supranationale regelgeving, zoals bijvoorbeeld het eigendomsrecht in artikel 1 van het Eerste Protocol bij het EVRM, en het discriminatieverbod in artikel 14 EVRM of artikel 26 IVBPR?
3. Is het percentage belastingrente dat op grond van artikel 30hb AWR en het Besluit Belasting- en Invorderingsrente voor de vennootschapsbelasting in rekening wordt gebracht op regelniveau in strijd met andere supranationale bepalingen, zoals bijvoorbeeld het recht op een eerlijk proces (artikel 6 EVRM), het legaliteitsbeginsel en evenredigheidsbeginsel (artikel 7 EVRM en artikel 49, derde lid, Handvest van grondrechten EU of het ne bis in idem beginsel (artikel 50 Handvest van de grondrechten EU en artikel 4 van het Zevende Protocol bij het EVRM)?

1.2 Ontstaansgeschiedenis

De beoordeling van de vraag in hoeverre het belastingrentepercentage voor de vennootschapsbelasting onevenredig hoog is, dient naar mening van de NOB in de bredere context van het rentestelsel te worden gezien. Daarom wordt kort stil gestaan bij de ontstaansgeschiedenis van de belastingrente- en invorderingsrenteregeling alsmede doel en strekking van die renteregelingen. Daarbij besteedt de NOB niet enkel aandacht aan de belastingrenteregeling voor de toepassing van de vennootschapsbelasting, maar ook andere belastingmiddelen en de invorderingsrenteregeling. Voor een uitgebreidere samenvatting met expliciet aandacht voor de hoogte van het rentepercentage verwijst de NOB naar Bijlage I.





Met ingang van 1 januari 2013 is de belastingrenteregeling ingevoerd ter vervanging van diens voorloper, de heffingsrenteregeling. Per 1 januari 2013 is ook de invorderingsrenteregeling aangepast. De nieuwe renteregelingen moesten een einde maken aan het ‘sparen bij de fiscus’ en zorgen voor een grote vereenvoudiging, omdat veel minder belastingplichtigen met belastingrente zouden worden geconfronteerd dan onder de heffingsrenteregeling.

Die wetswijziging kon als fundamenteel aangemerkt worden, omdat de compensatiegedachte van de heffingsrenteregeling werd losgelaten en aansluiting werd gezocht bij de verzuimgedachte. Het behalen van een economisch voor- of nadeel staat niet meer centraal in de belastingrenteregeling, aldus de Staatssecretaris van Financiën.¹ De renteregelingen zijn geënt op de uitgangspunten van de verzuimrenteregeling van de Algemene wet bestuursrecht en zijn toegesneden op de systematiek van de belastingheffing. Bij de verzuimgedachte wordt de koppeling gemaakt met een verzuim en functioneert de berekening van rente als ‘sanctie’ of ‘compensatie’ voor het opgetreden verzuim. De term ‘verzuim’ ziet op de periode waarin correcte nakoming uitblijft. Het gaat dan om het verzuim dat ‘te laat’ een belastingaanslag is opgelegd of ‘te laat’ het belastingbedrag wordt betaald of teruggegeven.

2. Verzuimgedachte

2.1 Bestraffend karakter

De regeling heeft sinds de invoering per 1 januari 2013 de praktijk flink beziggehouden waarbij de kern van de discussie is terug te voeren op de invulling van de verzuimgedachte die structureel onevenwichtig uitpakt voor belastingplichtigen. In combinatie met een (zeer) hoog rentepercentage wordt de belasting- en invorderingsrente door belastingplichtigen ervaren als (verkapte) straf of boete. Naar de visie van de NOB kan niet worden ontkend dat de rente een bestraffend, repressief element bevat. In de parlementaire geschiedenis van deze regeling is namelijk een duidelijke koppeling gemaakt tussen het in rekening brengen van rente en het geleden verzuim, zijnde ‘te laat’ aangifte doen of ‘te laat’ betalen.² Hier merkt de NOB het volgende over op:

1. Via de bestaande boetebepalingen van art. 67a tot en met 67f AWR en art. 67b IW kunnen deze verzuimen al gesanctioneerd worden en kan compliant gedrag van belastingplichtigen worden gestimuleerd. Daar is dus geen extra rentestimulans voor nodig, zeker niet met toepassing van onevenredig hoge percentages.

¹ Brief Staatssecretaris van Financiën van 7 juni 2017, nr. 2017-0000102089, V-N 2017/32.7.

² De aanwezigheid van dit bestraffend, repressief element wordt ook versterkt doordat in de parlementaire geschiedenis regelmatig is herhaald dat de belastingplichtige zelf in de hand heeft of hij geconfronteerd wordt met ongewenste rentegevolgen.



2. Onder de huidige belastingrenteregeling wordt ook rente in rekening gebracht over situaties waarin de genoemde verzuimen zich nog niet voordoen. Te denken valt hierbij aan situaties waarin de aangifte tijdig is gedaan (en dus geen sprake is van een aangifteverzuim), maar de materiële belastingschuld nog niet is geformaliseerd, kan belastingrente in rekening worden gebracht over periodes waarin nog geen sprake is van een betalingsverzuim. De betalingsverplichting bij aanslagbelastingen ontstaat immers pas na de formalisering van de belastingschuld in een aanslag. Zo worden aangiften vennootschapsbelasting vaak pas geruime tijd na afloop van het boekjaar ingediend om redenen die belastingplichtigen vaak niet kunnen worden aangerekend (bijv. het verspreid indienen van aangiften door belastingadviseurs op basis van de Becon-regeling of omdat eerst commerciële jaarstukken moeten worden afgerond alvorens de fiscale jaarrekening kan worden afgerond). Als er dan afwijkingen zijn ten opzichte van de (bona fide) inschattingen die eerder zijn gemaakt ten behoeve van verzoeken om het opleggen één of meerder voorlopige aanslagen, dan is geen sprake van verzuim en evenmin van te laat betalen. Er is weliswaar sprake van een rentestop als de Belastingdienst een aanslag laat oplegt, maar die rentestop neemt niet weg dát rente in rekening wordt gebracht terwijl geen sprake is van een verzuim. Daarnaast geldt die rentestop niet in situaties dat de Inspecteur afwijkt van de aangifte. Zie hiervoor ook 3.1.

Daarnaast zijn er situaties denkbaar waarin belastingrente in rekening worden gebracht over periodes waarin de aangifte nog niet ingediend hoefde te worden en er dus ook nog geen aangifteverzuim bestaat. Denk hierbij bijvoorbeeld aan de situatie dat pas later dan normaal een uitnodiging tot het doen van aangifte is uitgereikt.

De wetgever heeft een deel van de onevenwichtigheid binnen de belastingrenteregeling erkend en de regeling aangepast door invoering van artikel 30ia AWR per 1 januari 2023. Op grond van deze bepaling heeft de inspecteur de mogelijkheid³ om in bepaalde situaties, waarin de systematiek van de belastingrenteregeling te hard uitpakt, maatwerk te leveren door een vermindering van belastingrente te verlenen. Bij de invoering van artikel 30ia AWR lijkt de wetgever bewust te hebben gekozen om de huidige systematiek, geënt op de verzuimgedachte, niet aan te passen welke keuze lijkt te zijn ingegeven door hoofdzakelijk budgettaire redenen.⁴

³ In de praktijk is het niet zo dat de Inspecteur in alle gevallen artikel 30ai AWR automatisch toepast. Indien een belastingplichtige niet voldoende controleert of rente wordt berekend over periodes waarin de verschuldigde belasting reeds bij de Ontvanger op de rekening stond, betalen zij potentieel teveel rente.

⁴ *Kamerstukken II 2021/22, 36107, nr. 6*: ‘Alle onderzochte alternatieven leiden echter tot aanzienlijke negatieve budgettaire effecten of uitvoeringsproblemen voor de Belastingdienst. Dit maakt dat mijn voorganger in 2018 geen ruimte zag om tot aanpassing van de systematiek over te gaan. Die ruimte zie ik ook op dit moment niet. Dit is de reden dat de “overkoepelende” systematiek van de belastingrenteregeling op dit vlak vooralsnog onveranderd blijft.’



2.2 Artikel 6 EVRM

Indien de belastingrente een straf of boete ('criminal charge') is, dan zijn de waarborgen van artikel 6 EVRM van toepassing. Op grond van vaste jurisprudentie van het EHRM dient het begrip 'criminal charge' autonoom te worden uitgelegd. Volgens het EHRM is het hierbij van belang (i) of de overtreding naar nationaal recht tot het strafrecht behoort; (ii) wat de aard van de overtreding is en (iii) wat de aard en zwaarte van de op de overtreding gestelde sanctie zijn.⁵

Deze criteria zijn alternatief en niet cumulatief.⁶ De belastingrente is formeel gezien geen boete, maar de wijze waarop het nationale recht de maatregel kwalificeert is niet doorslaggevend.⁷ Ten aanzien van de aard van de gedraging is de NOB van mening dat deze als 'criminal' kan worden aangemerkt zoals bedoeld in artikel 6 EVRM. Op grond van de verzuimgedachte is de belastingrente immers niet een rente in economische zin, maar eerder een sanctie omdat de belastingplichtige in verzuim blijft met het betalen van het juiste bedrag aan belasting. Aan dat verzuim verbindt de wetgever de consequentie dat belastingrente in rekening wordt gebracht.

Ten aanzien van de aard en zwaarte van de belastingrente is de relevante vraag die in dit kader dient te worden beantwoord is of het in rekening brengen van de belastingrente een herstellend of juist bestraffend karakter heeft. Dat de belastingrente substantieel hoger is dan de rente die in rekening zou worden gebracht op basis van de compensatiegedachte, pleit volgens de NOB ook voor een strafrechtelijk karakter waardoor de waarborgen van artikel 6 EVRM van toepassing zijn.

2.3 Ne bis in idem beginsel

Op grond van het ne bis in idem beginsel is dubbele bestraffing niet toegestaan. Het ne bis in idem beginsel is vastgelegd in artikel 50 Handvest Grondrechten EU (dat van toepassing is belastingen die onder de reikwijdte van het Handvest vallen) en artikel 4 van het Zevende Protocol bij het EVRM. Voor de vraag of de maatregel van strafrechtelijke aard is, zijn voor beide bepalingen vergelijkbare criteria relevant, namelijk de juridische kwalificatie van de inbreuk in het nationale recht, de aard van de inbreuk en de zwaarte van de sanctie die aan de betrokkene kan worden opgelegd.⁸ Net zoals bij het EVRM, is de toepassing van artikel 50 van het Handvest niet beperkt tot vervolgingsmaatregelen en sancties die naar nationaal recht als "strafrechtelijk" worden gekwalificeerd.⁹

⁵ Zie onder meer 8 juni 1976, NJ 1987/223 (Engel vs. The Netherlands); 14 april 2009, nr. 29268/03 (S.C. Ghepardul S.R.L.).

⁶ Zie onder meer EHRM 8 juni 1976, NJ 1978/223 (Engel vs. The Netherlands); 15 november 2016 (A en B v. Norway).

⁷ Vgl. EHRM 26 maart 1982, nr. 8269/78 (Adolf).

⁸ Zie §2.2. Vgl. HvJ EU 5 juni 2012, Bonda, C-489/10, EU:C:2012:319; 20 maart 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197.

⁹ HvJ EU 20 maart 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197.





Zoals hiervoor opgemerkt zijn er volgens de NOB sterke aanwijzingen dat de renteregeling een bestraffend karakter heeft en door de hoogte als punitieve maatregel wordt ervaren, waardoor het ne bis in idem beginsel van toepassing is.

Een belastingplichtige die in verzuim is met het tijdig doen van de aangifte, een onjuiste aangifte doet of opzettelijk onjuiste gegevens of inlichtingen verstrekt riskeert een verzuim of vergrijpboete. Deze belastingplichtigen worden tevens met belastingrente geconfronteerd, wat volgens de NOB materieel resulteert in een dubbele bestraffing in strijd met het ne bis in idem beginsel.

3. Onevenwichtige regeling

3.1 Asymmetrische werking

De huidige systematiek kent een asymmetrie tussen enerzijds te betalen rente en anderzijds te vergoeden rente.¹⁰ De invoering van artikel 30ia AWR per 1 januari 2023 biedt een verzachting voor gevallen waarin überhaupt geen sprake is van verzuim, maar neemt de voornoemde asymmetrie niet weg die hoofdzakelijk bij belastingplichtigen resulteert in te betalen rente.

De asymmetrie binnen de huidige systematiek is terug te brengen naar het feit dat de verzuimgedachte niet op een gespiegelde wijze wordt ingevuld voor de belastingplichtige en de Belastingdienst hetgeen (deels) kan worden verklaard door de systematiek van de belastingheffing. De staatssecretaris heeft aangegeven dat, gelet op het feit dat de verzuimen die een belastingplichtige kan begaan per definitie van andere aard zijn dan de verzuimen die de inspecteur kan begaan, de relevante rentebepalingen onmogelijk spiegelbeeldig kunnen zijn.¹¹ Dit leidt er echter toe dat de belastingplichtige vaker en sneller 'in verzuim' is en naar de visie van de NOB werkt dit onevenredig uit.

¹⁰ Vgl. S.A. Verhage en R.M. Bos-Schepers, 'Belasting- en invorderingsrente – de hoogste tijd voor aanpassing van de regeling', WFR 2017/213, par. 3.4; S.A. Verhage & J.A.R. van Eijdsen, 'De nieuwe renteregeling', WFR 2011/1364, par. 2.2.2; E.P. Hageman, 'Belastingrente: het spaarvarken van de fiscus', TFO 2017/154, par. 3.4-3.5.; F.R. Herreveld, H.T.P.M. van den Hurk & C. Overduin, 'Belastingrente, evenredigheid en bestraffing, MENE MENE TEKEL UPHARSIN', WFR 2024/307, par. 2. R.M. Bos-Schepers e.a., *Renteberekening in belastingzaken. Het in rekening brengen en vergoeden van rente (Fiscale Monografieën nr. 159)*, Deventer: Wolters Kluwer 2023, par. 7.2.4. Zie ook Commissie Knelpunten van de NOB, *Knelpunten in kaart*, mei 2024, editie 2, p. 5.

¹¹ Kamerstukken II 2015/16, nr. 3476, antwoord 6.



Voor de aangiftebelastingen zit er een onevenwichtigheid in de start van de rentetermijn. De termijn voor te betalen rente start na het einde van het kalenderjaar. Daartegenover staat dat de termijn voor te ontvangen rente bij aangiftebelastingen pas start na verloop van drie maanden na het einde van het kalenderjaar.

Een ander voorbeeld betreft het in rekening brengen van belastingrente over de gehele betaaltermijn van de aanslag.¹² Het einde van het rentetijdvak voor de belastingrenteregeling komt niet overeen met het einde van de verzuimperiode en dat komt doorgaans voor rekening en risico van de belastingplichtige.

Wettelijk gezien kan de belastingplichtige wellicht de te betalen belastingrente deels beperken of voorkomen, maar door digitale beperkingen bij de Belastingdienst kan dit in de praktijk lang niet altijd. Zo is de situatie denkbaar waarin een belastingplichtige geconfronteerd wordt met belastingrente doordat de belastingplichtige een voorlopige aanslag niet meer kan/mag aanpassen. De website van de Belastingdienst schrijft namelijk voor: *“U kunt wijzigingen aan ons doorgeven zolang u nog geen aangifte heeft gedaan. Wij kunnen maximaal 3 keer een verhoging van een voorlopige aanslag over 1 jaar verwerken.”*¹³ Ook als een bepaalde tijd na het kalenderjaar is verstreken, wordt in de praktijk geen voorlopige aanslag meer opgelegd en kan de belastingplichtige de rente dus niet beperken, terwijl er valide redenen kunnen zijn waarom de aangifte nog niet kan worden ingediend.

3.2 Gelijkheidsbeginsel en discriminatieverbod

Volgens de NOB leidt voorgaande asymmetrische uitwerking van de renteregeling tevens tot een strijdigheid met het gelijkheidsbeginsel en discriminatieverbod. Het discriminatieverbod is vastgelegd in artikel 26 IVBPR en artikel 14 van de EVRM, en vereist dat gelijke gevallen gelijk worden behandeld tenzij een objectieve en redelijke rechtvaardiging bestaat voor het onderscheid.

De renteregeling is in beginsel van toepassing op alle belastingplichtigen, maar de asymmetrische werking van de regeling leidt indirect tot een ongelijke behandeling tussen belastingplichtigen. Belastingplichtigen die worden geconfronteerd met een te hoge voorlopige aanslag ontvangen geen of nauwelijks belastingrente, terwijl belastingplichtigen bij een te lage voorlopige aanslag worden geconfronteerd met een hoog percentage. Voor belastingplichtigen is het vaak onmogelijk om de uiteindelijke belasting accuraat te berekenen in een voorlopige aanslag, waardoor de renteregeling structureel nadelig kan uitpakken.

¹² Zelfs wanneer de aanslag aan het begin van de termijn wordt betaald.

¹³ Voorlopige aanslag vennootschapsbelasting



Daarnaast leidt het onderscheid in ondergrenzen van percentages tussen de verschillende belastingsoorten tot een ongelijke behandeling van belastingplichtigen. Volgens de wetgever is dat onderscheid vooral ingegeven vanuit de gedachte dat de vennootschapsbelasting wordt geheven van belastingplichtige ondernemers. Volgens de NOB kan dat echter geen rechtvaardigingsgrond zijn, het gaat hier immers niet om een schuld uit hoofde van een handelsrelatie maar om een schuld van publiekrechtelijke aard. Budgettaire redenen kunnen ook niet een rechtvaardiging zijn. Gelet op dat het verschil in behandeling niet proportioneel is en geen legitiem doel dient, leidt de asymmetrie en het ontbreken van een rechtvaardiging voor het hoge rentepercentage tot een strijdigheid met het gelijkheidsbeginsel en discriminatieverbod.

4. Niet proportionele regeling

4.1 Strijdigheid met evenredigheidsbeginsel

De onevenredige uitwerking van de regeling komt tot uiting in situaties waarin een geschil bestaat over de verschuldigde belasting en de belastingplichtige in bezwaar of beroep (gedeeltelijk) in het gelijk wordt gesteld. In dergelijke gevallen wordt – in tegenstelling tot de positie van de Belastingdienst – in beginsel – geen rente vergoed over het bedrag dat ten onrechte is geheven.¹⁴ Daarentegen is de belastingplichtige wel invorderingsrente verschuldigd als hij gedurende de bezwaar- of beroepsprocedure (al dan niet na uitstel) geen betaling verricht en de aanslag uiteindelijk in stand blijft. Hierdoor worden de renteconsequenties die inherent zijn aan het procesrisico eenzijdig afgewenteld op de belastingplichtige, wat resulteert in een disproportionele lastenverdeling en in economische zin een substantiële drempel opwerpt voor bonafide belastingplichtigen om hun aanspraken via de rechter te laten toetsen.

Daarnaast werkt de regeling voor de aanslagbelastingen onevenredig uit in situaties waarin de inspecteur afwijkt van een tijdig en correct ingediende aangifte, zonder voorafgaande voorlopige aanslag. Indien de aangifte wordt gevolgd, is geen belastingrente verschuldigd. Wijkt de inspecteur echter (marginaal) af, dan wordt belastingrente berekend over het volledige bedrag van de aanslag. De NOB merkt hierbij nog wel op dat kan worden afgevraagd of het voorgaande mogelijk is op basis van de uitkomst van het arrest van de Hoge Raad van 18 november 2022 en de algemene beginselen van behoorlijke bestuur.

De onevenredige uitwerking van de renteregeling wordt versterkt door de toepassing van de hoge rentepercentages. De wetgever heeft in eerste instantie aangesloten bij de hoogte van de rentepercentages zoals die gelden voor de verzuimrenteregeling in de Algemene wet bestuursrecht. Voor het hoge percentage is bij de invoering van de regeling voor de vennootschapsbelasting in eerste instantie aansluiting gezocht bij de wettelijke rente voor *handelstransacties* zonder een goede motivering hiervoor.

¹⁴ Behoudens bepaalde uitzonderingen, waaronder art. 30ha AWR.





De belastingrenteregeling ziet voor de vennootschapsbelasting op het niet-tijdig doen van aangiften en betreft niet geformaliseerde belastingschulden. Dit betreft niet het speelveld van het handelsverkeer, waardoor ten eerste het onlogisch is om hierbij aan te sluiten en ten tweede geen rechtvaardiging bestaat om een andere rentedefinitie te hanteren dan voor andere belastingmiddelen. Bovendien geldt een minimale ondergrens aan rente door de invoering van in eerste instantie een minimumpercentage en de per 1 januari 2024 bij de ECB-rente geldende (gedifferentieerde) opslag welke louter is ingegeven door budgettaire doelstellingen en op geen enkele wijze aansluit bij de doel en strekking van de renteregelingen.

Naar de visie van de NOB roept deze systematiek niet alleen financiële, maar ook fundamentele rechtsstatelijke bezwaren op. Bonafide belastingplichtigen zien zich geplaatst voor een afweging tussen twee nadelige alternatieven: ofwel het direct voldoen van de (mogelijk onjuiste) belastingschuld, zonder uitzicht op enige rentevergoeding op grond van de wettelijke renteregeling bij gegrondverklaring van bezwaar of beroep; ofwel het aanvragen van uitstel van betaling, dan wel het toepassen van een minder behoudende benadering bij de aangifte, met het risico dat bij verlies rente wordt verschuldigd tegen een percentage dat de marktrente ruimschoots overstijgt. Dit speelt in het bijzonder waar het gaat om belastingrente die bij een definitieve aanslag of navorderings- of naheffingsaanslag wordt geheven. Daar komt als knelpunt bij dat voor aangiftebelastingen in de regel geen uitstel van betaling wordt verleend voor de voldoening of afdracht op aangifte, zodat de belastingplichtige zich alleen al vanwege liquiditeitsredenen genoodzaakt ziet de aangifte en betaling te doen zoals de Belastingdienst die juist acht, ongeacht de pleitbaarheid van het door belastingplichtige in te nemen standpunt.

Het voorgaande maakt duidelijk dat de huidige asymmetrische toepassing van rentevergoedingen en heffingen, samen met de bestaande uitvoeringsproblemen, een disproportionele last meebrengt voor belastingplichtigen, terwijl de Belastingdienst gevrijwaard blijft van dergelijke risico's. Deze ongelijkheid wordt versterkt door de hoogte van de gehanteerde rentepercentages, die niet zijn afgestemd op de actuele marktrente, waarbij de minimale percentages louter zijn ingegeven door budgettaire doelstellingen en aansluiting met doel en strekking van de renteregelingen volledig ontbreekt.¹⁵ Deze regeling staat gezien het voorgaande op gespannen voet met het beginsel van effectieve rechtsbescherming.

4.2 Artikel 1 EP EVRM

De NOB is van mening dat voorgaande onevenredige uitwerking ertoe leidt dat de renteregeling tevens in strijd is met artikel 1 EP EVRM. Het is vaste jurisprudentie van het EHRM dat elke inbreuk door de Staat op het ongestoorde genot van eigendom in overeenstemming moet zijn met het nationale recht en een legitiem doel in het algemeen belang dient na te streven.

¹⁵ VI. E.P. Hageman, 'Belastingrente: het spaarvarken van de fiscus', TFO 2017/154, par. 3.7; Vgl. S.A. Verhage en R.M. Bos-Schepers, 'Belasting- en invorderingsrente – de hoogste tijd voor aanpassing van de regeling', WFR 2017/213, par. 3.6.

Ook moet het toepasselijke nationale recht voldoende toegankelijk, precies en voorzienbaar zijn in de uitoefening om willekeur te voorkomen. Een inbreuk is slechts toegestaan indien er een redelijke mate van evenredigheid bestaat tussen de gebruikte middelen en het doel dat ermee wordt nagestreefd. Dit vereist een redelijke verhouding (“fair balance”) tussen voormeld algemeen belang en de bescherming van individuele rechten. Waar het gaat om de beoordeling van wat in het algemeen belang is en de keus van de middelen om dit belang te dienen, komt de wetgever een ruime beoordelingsvrijheid toe.

Deze beoordelingsvrijheid laat echter onverlet dat, zoals eerder toegelicht, de systematiek van de belastingrenteregeling gekenmerkt wordt door onevenwichtigheden, hetgeen het belang van een zorgvuldige en proportionele afweging onderstreept. Het gebrek aan symmetrie versterkt volgens de NOB het argument dat de regeling niet voldoet aan de eisen van proportionaliteit en rechtszekerheid die artikel 1 EP EVRM stelt.

De renteregeling is, zeker na invoering van de ondergrenzen en het loslaten van de compensatiegedachte, vooral budgettair gedreven en staat daardoor niet langer tot een redelijke verhouding tot het doel waarvoor zij is ingesteld. De renteregeling functioneert in de praktijk als een extra heffing, zonder dat daar een duidelijke rechtsgrond of evenredige rechtvaardiging tegenover staat.

Volgens de NOB is de wetgever met een ondergrens van 8% (en een ondergrens van de ECB-rente per 1 januari 2024) niet gebleven binnen de hem toekomende beoordelingsmarge van fair balance.

Het is aan de wetgever om aan te tonen dat de rechten van de betrokken partijen expliciet zijn meegewogen en waarom de inmenging proportioneel en dus gerechtvaardigd is. Een rechtvaardigingsgrond om voor de vennootschapsbelasting aan te sluiten bij wettelijke rente voor handelstransacties, met een minimum van 8% is echter niet gegeven. Dat de belasting wordt geheven van belastingplichtige ondernemers kan geen rechtvaardigingsgrond zijn, het gaat hier immers niet om een schuld uit hoofde van een handelsrelatie maar om een schuld van publiekrechtelijke aard. Budgettaire redenen kunnen ook niet een rechtvaardiging zijn. Bovendien zijn de rentepercentages zodanig hoog dat deze niet meer in een redelijke, proportionele verhouding staan tot een marktconforme vergoeding voor het gemiste gebruik van het geld door de staat.

4.3 Artikel 49 Handvest Grondrechten EU

Gelet op voorgaande acht de NOB sterke aanwijzingen aanwezig dat de belastingrente in haar vorm vooral het karakter van een sanctie heeft. In dat geval is ook het evenredigheidsbeginsel zoals bedoeld artikel 49 lid 3 van het Handvest Grondrechten EU van belang, voor zover het gaat om een belasting die toepassing van EU-recht behelst. Het artikel bepaalt dat de zwaarte van de straf niet onevenredig mag zijn aan het strafbare feit.





De belastingrente wordt beïnvloed door het verwijt aan de kant van de belastingplichtige dat geen of een onjuiste (voorlopige) aangifte is ingediend of belasting is betaald. De belastingrente dient derhalve in verhouding te staan tot het verzuim van het niet tijdig doen van aangifte of betalen van belasting. Het gebrek aan symmetrie in de uitwerking van de regeling leidt er volgens de NOB echter toe dat de belastingrente in de praktijk vaak niet in een redelijke verhouding staat tot het gepleegde verzuim en daarmee in strijd komt met artikel 49 lid 3 van het Handvest Grondrechten EU.

5. Tot slot

De NOB is uiteraard graag bereid deze reactie nader toe te lichten en daartoe in overleg te treden. Een afschrift van deze reactie wordt op onze website gepubliceerd.¹⁶

Over de NOB

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB) is opgericht in 1954. We zijn de beroepsvereniging van universitair opgeleide belastingadviseurs in Nederland en behartigen de gemeenschappelijke belangen van onze leden. We staan voor een excellente beroepsuitoefening door het aanbieden van opleidingen voor onze leden, het toepassen van onze code of conduct en de handhaving daarvan via onafhankelijk tuchtrecht. We vormen de brug tussen leden en maatschappij door de inzet van de bij onze leden aanwezige (praktijk)kennis over de volle breedte van het fiscale terrein. Deze kennis zetten we in om een bijdrage te leveren aan het maatschappelijke debat over belastingen.

¹⁶ Meer informatie over de Commissie Wetsvoorstellen van de NOB leest u hier: <https://www.nob.net/over-de-nob/commissie/commissie-wetsvoorstellen/>.



BIJLAGE I

Met ingang van 1 januari 2013 is de belastingrenteregeling ingevoerd ter vervanging van diens voorloper, de heffingsrenteregeling. Per 1 januari 2013 is ook de invorderingsrenteregeling aangepast. De nieuwe renteregeling moest een einde maken aan het ‘sparen bij de fiscus’ en zorgen voor een grote vereenvoudiging, omdat veel minder belastingplichtigen met belastingrente zouden worden geconfronteerd dan onder de heffingsrenteregeling.

Die wetswijziging kon als fundamenteel aangemerkt worden, omdat de compensatiegedachte van de heffingsrenteregeling werd losgelaten en aansluiting werd gezocht bij de verzuimgedachte. Het behalen van een economisch voor- of nadeel staat niet meer centraal in de belastingrenteregeling, aldus de Staatssecretaris van Financiën.¹⁷

De belastingrenteregeling is geënt op de uitgangspunten van de verzuimrenteregeling van de Algemene wet bestuursrecht (hierna ‘Awb’). De verzuimrenteregeling van de Awb gaat ervan uit dat een bestuursorgaan rente in rekening brengt indien de burger niet op tijd aan zijn betalingsverplichting jegens het bestuursorgaan voldoet. Anderzijds vergoedt het bestuursorgaan rente als het zelf niet op tijd aan zijn betalingsverplichting voldoet. Met het begrip verzuim in de Awb is aangesloten bij dezelfde term in het Burgerlijk Wetboek.¹⁸ De term verzuim heeft een specifieke betekenis: hij duidt de periode aan waarin correcte nakoming uitblijft.¹⁹ De uitgangspunten van de verzuimrenteregeling zijn verder toegesneden op de systematiek van de belastingheffing.

Bij de verzuimgedachte wordt de koppeling gemaakt met een verzuim en functioneert de berekening van rente als ‘sanctie’ of compensatie²⁰ voor het opgetreden verzuim. De belastingrente is een rentevergoeding over de periode voordat de belastingschuld- of teruggaaf is geformaliseerd door middel van een aanslag (aanslag- of aangiftebelastingen) of door afdracht of voldoening (aangiftebelastingen). Toegesneden op de systematiek van de belastingheffing komt de regeling op hoofdlijnen erop neer dat de inspecteur belastingrente in rekening brengt als formaliseren van de (correcte) belastingschuld door toedoen van de belastingplichtige te lang op zich laat wachten. De inspecteur vergoedt belastingrente als hij er te lang over doet een belastingaanslag met een uit te betalen bedrag (ook wel: teruggaafbeschikking) vast te stellen. De invorderingsrente is een rentevergoeding over de periode waarin de betaling van een belastingschuld of -teruggaaf uitblijft.

¹⁷ Brief Staatssecretaris van Financiën van 7 juni 2017, nr. 2017-0000102089, V-N 2017/32.7.

¹⁸ Artikel 6:81 en verder Burgerlijk Wetboek.

¹⁹ M.M. Olthof, Tekst & Commentaar Burgerlijk Wetboek, artikel 6:81 BW.

²⁰ *Kamerstukken II* 2011/12, 33003, nr. 10, p. 56.



Door de ontvanger wordt invorderingsrente in rekening gebracht als de belastingaanslag of navorderingsaanslag te laat wordt betaald. Indien de ontvanger te lang doet over het terugbetalen van belasting aan de belastingplichtige, zal de ontvanger invorderingsrente vergoeden.

Sinds de invoering per 2013 heeft discussie plaatsgevonden over deze regelingen in de literatuur, jurisprudentie en de praktijk. Tijdens de behandeling van het pakket Belastingplan 2018 in de Tweede Kamer is een motie van het lid De Vries aanvaard waarin het kabinet werd 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.²¹ In het gepubliceerde onderzoek²² erkent de Staatssecretaris van Financiën diverse knelpunten van de renteregeling, maar gaat hij niet over tot aanpassing van alle knelpunten aangezien dat gepaard zou gaan met ingrijpende wijzigingen van de systematiek van de regeling belastingrente en zowel grote uitvoeringsgevolgen voor de Belastingdienst als budgettaire gevolgen zou hebben. Ten aanzien van de gehanteerde rentepercentages wordt in het onderzoek toegelicht dat de wettelijke ondergrenzen (van destijds 4 en 8 procent) met name vanwege budgettaire motieven zijn geïntroduceerd. Omdat het afschaffen van de wettelijke ondergrenzen met grote budgettaire gevolgen gepaard zou gaan en hiervoor geen budgettaire ruimte bestaat, ziet de Staatssecretaris zich genoodzaakt deze te handhaven.

Op 18 november 2022 heeft de Hoge Raad een belangrijk arrest gewezen inzake de toepassing van de belastingrenteregeling. Uit dit arrest volgt – kort gezegd – dat geen belastingrente in rekening kan worden gebracht voor de periode dat een belastingplichtige de verschuldigde belasting reeds heeft betaald.

De wetgever heeft erkend dat strikte toepassing van de wettelijke belastingrenteregeling in bepaalde situaties kan leiden tot een uitwerking die als onrechtvaardig wordt ervaren. Met die achtergrond is per 1 januari 2023 artikel 30ia AWR in werking getreden. Op grond van dit artikel kan de inspecteur in bepaalde situaties de in rekening gebrachte belastingrente verminderen. Zo kan meer maatwerk geboden worden bij het berekenen van belastingrente. Artikel 30ia AWR regelt dat de inspecteur de in rekening gebrachte belastingrente kan verminderen voor zover gedurende het tijdvak waarover belastingrente in rekening wordt gebracht, het te betalen bedrag aan belasting al was geheven (aanslagbelastingen) dan wel op aangifte was voldaan (aangiftebelastingen) of afgedragen (afdrachtsbelastingen).

In de praktijk is het niet zo dat de Inspecteur in alle gevallen artikel 30ai AWR automatisch toepast. Indien een belastingplichtige niet voldoende controleert of rente wordt berekend over periodes waarin de verschuldigde belasting reeds bij de Ontvanger op de rekening stond, betalen zij potentieel te veel rente.

²¹ *Kamerstukken II 2017/18, 34785, nr. 70*.

²² *Kamerstukken II 2017/18, 34785, nr. 99 (bijlage bij Kamerstuk)*.



Rentepercentage

Ten tijde van de invoering van de belasting- en invorderingsrenteregeling per 1 januari 2013 werd de hoogte van het rentepercentage gekoppeld aan de wettelijke rente voor niet-handelstransacties, in lijn met de verzuimrenteregeling van de Awb. Het rentepercentage was destijds 3. Echter, later bleek dat bij de berekening van de budgettaire gevolgen rekening was gehouden met een gemiddeld rentepercentage van 4. Met een rentepercentage van 3 zouden de berekende opbrengsten niet gehaald worden. Dit was reden voor de wetgever om per 1 januari 2014 wettelijke minima voor de rentepercentages in te voeren.²³

Voor de vennootschapsbelasting werd de hoogte van de belastingrente gekoppeld aan de wettelijke rente voor handelstransacties, met een minimum van 8%.²⁴ Ten aanzien van de belastingrente voor de overige belastingmiddelen en de invorderingsrente bleef de koppeling met de wettelijke rente voor niet-handelstransacties in stand, maar werd een minimum van 4% ingevoerd. In de memorie van toelichting wordt expliciet benoemd dat, hoewel de budgettaire opbrengst niet het doel is van de renteregeling, het kabinet het noodzakelijk acht de eerder geraamde opbrengst te realiseren.²⁵

Als een van de coronamaatregelen genomen door het kabinet is het percentage van de belasting- en invorderingsrente tijdelijk verlaagd geweest. Per 1 juni 2020²⁶ werd het belastingrentepercentage voor alle belastingmiddelen tijdelijk verlaagd naar 0,01 tot 1 oktober 2020. Per 1 oktober 2020 stopte de tijdelijke verlaging en gold het belastingrentepercentage 4 voor alle belastingmiddelen (ook voor de vennootschapsbelasting).²⁷ Per 1 januari 2022 is het percentage belastingrente voor de vennootschapsbelasting en bronbelasting weer gewijzigd in de wettelijke rente voor handelstransacties met een minimum van 8.²⁸

Sinds 1 januari 2024 is het tarief voor belastingrente gekoppeld aan het percentage van de herfinancieringsrente van de Europese Centrale Bank (ECB-rente) zoals die geldt vóór 1 november.

²³ Wet wijziging percentages belastingrente- en invorderingsrente, Kamerstukken II 2013/14, 33755.

²⁴ Dit percentage geldt ook voor de Wet bronbelasting 2021 die per 1 januari 2021 is ingevoerd en per 1 januari 2024 is uitgebreid naar dividenden, alsmede voor de Wet Minimumbelasting.

²⁵ Kamerstukken II 2013/14, 33755, nr. 3, paragraaf 2.

²⁶ Voor de inkomstenbelasting ging dit in per 1 juli 2020 om uitvoeringstechnische redenen.

²⁷ Per 1 oktober 2020 is artikel 30hb AWR gewijzigd als gevolg waarvan het rentepercentage een bij algemene maatregel van bestuur vast te stellen percentage bedraagt, hetgeen in het Besluit belasting- en invorderingsrente vervolgens wordt geregeld.

²⁸ Per 1 maart 2023 zou de belastingrente voor vennootschapsbelasting en bronbelasting 10,5% bedragen. De Staatssecretaris van Financiën heeft echter op 23 februari 2023 in een Kamerbrief aangegeven dat het percentage voor in rekening te brengen belastingrente 8 blijft. Het percentage voor te vergoeden belastingrente is wel per 1 maart 2023 verhoogd naar 10,5 totdat het Besluit belasting- en invorderingsrente hierop aangepast zal worden. In de Kamerbrief is aangegeven dat een renteverhoging naar 10,5% zou zorgen voor € 30 miljoen in 2023 en structureel circa € 110 miljoen extra per jaar. De meerkosten voor de overheid van het tijdelijk vergoeden van belastingrente van 10,5% zijn zeer beperkt.

Voor de vennootschapsbelasting, de bronbelasting, de minimumbelasting en de solidariteitsbijdrage geldt een percentage van de ECB-rente + 5,5 procentpunt en afgerond op halve procentpunten, met een minimum van 5,5%. Voor de inkomstenbelasting (en overige belastingen) geldt een percentage van de ECB-rente + 3 procentpunt en afgerond op halve procentpunten, met een minimum van 4,5%. Het doel van deze nieuwe percentages was om de verschillen die golden in de vorige systematiek te verkleinen, zowel tussen de verschillende belastingrentepercentages als tussen de percentages van de belastingrente en het percentage van de invorderingsrente.

Het tarief voor de invorderingsrente per 1 januari 2025 is gelijk gebleven en bedraagt 4%.

In onderstaande tabellen is een overzicht opgenomen van de geldende rentepercentages voor de verschillende renteperiodes.

Overzicht belastingrentepercentages vennootschapsbelasting²⁹

Periode	Percentage
Vanaf 1-1-2025	9
1-1-2024 tot en met 31-12-2024	10
1-1-2022 tot en met 31-12-2023*	8
1-10-2020 tot en met 31-12-2021	4
1-6-2020 tot en met 30-9-2020	0,01
1-9-2016 tot en met 30-5-2020	8
1-3-2015 tot en met 31-8-2016	8,05
1-9-2014 tot en met 28-2-2015	8,15
1-4-2014 tot en met 31-8-2014	8,25
1-1-2013 tot en met 31-3-2014	3
1-10-2012 tot en met 31-12-2012	2,25
1-7-2012 tot en met 30-9-2012	2,5
1-4-2012 tot en met 30-6-2012	2,3
1-1-2012 tot en met 31-3-2012	2,85

*In deze periode was het percentage als volgt vastgesteld:

- Van 1 januari 2022 tot en met 28 februari 2023: 8% voor zowel de in rekening te brengen belastingrente als voor de te vergoeden belastingrente.
- Vanaf 1 maart 2023 tot en met 31 augustus 2023 differentiatie:
 - de in rekening te brengen belastingrente: 8%
 - de te vergoeden belastingrente: 10,5%

²⁹ Alsmede conditionele bronbelasting, solidariteitsbijdrage en minimumbelasting.





- Van 1 september 2023 tot en met 31 december 2023: 8% voor zowel de in rekening te brengen belastingrente als voor de te vergoeden belastingrente

Overzicht belastingrentepercentages overige belastingmiddelen

Periode	Percentage
Vanaf 1-1-2025*	6,5
1-1-2024 tot en met 31-12-2024*	7,5
1-7-2023 tot en met 31-12-2023**	6
1-10-2020 tot en met 30-06-2023	4
1-6-2020*** tot en met 30-9-2020	0,01
1-4-2014 tot en met 31-5-2020	4
1-1-2013 tot en met 31-3-2014	3
1-10-2012 tot en met 31-12-2012	2,25
1-7-2012 tot en met 30-9-2012	2,5
1-4-2012 tot en met 30-6-2012	2,3
1-1-2012 tot en met 31-3-2012	2,85

* Voor toeslagen geldt vanaf 1 januari 2025: 4%. Vanaf 1-1-2024 tot en met 31-12-2024: 4%. Dit geldt zowel voor de in rekening te brengen, als voor de te vergoeden belastingrente.

** Voor toeslagen gold vanaf 1-7-2023 tot en met 31-12-2023:

- de in rekening te brengen belastingrente: 4%
- de te vergoeden belastingrente: 6%

*** Voor de inkomstenbelasting ging de tijdelijke verlaging in vanaf 1-7-2020.

