

# ECLI:NL:PHR:2021:538

Instantie Parket bij de Hoge Raad

Datum conclusie 31-05-2021

Datum publicatie 25-06-2021

Zaaknummer 20/03173

Rechtsgebieden Belastingrecht

Bijzondere kenmerken -

Inhoudsindicatie

In geschil is of de bij beschikking geheven revisierente aangemerkt kan worden als daarenboven geleden schade in de zin van HR 26 september 1979, nr. 19 250, BNB 1979/311.

Belanghebbende heeft ter zake van het overwegen van een voortijdige afkoop van een lijfrenteverzekeringsgekeken op de website van de Belastingdienst. Uit die informatie begreep hij dat geen revisierente verschuldigd zou zijn. Dat bleek achteraf, naar buiten geschil is, niet te kloppen.

Een beroep op het vertrouwensbeginsel kan in dit geval alleen slagen indien de revisierente kan worden aangemerkt als daarenboven geleden schade. Revisierente vormt volgens de Rechtbank, het Hof en de A-G schade in de zin van HR 26 september 1979, nr. 19 250, BNB 1979/311.

De conclusie strekt ertoe het beroep in cassatie van de Staatssecretaris ongegrond te verklaren.

Vindplaatsen Rechtspraak.nl  
Viditax (FutD), 25-6-2021  
V-N Vandaag 2021/1520  
FutD 2021-1982

## Conclusie

PROCUREUR-GENERAAL

BIJ DE

HOGE RAAD DER NEDERLANDEN

**Nummer** 20/03173

**Datum** 31 mei 2021

**Kamer III**

**Onderwerp/tijdvak** IB/PVV 2015

Nr. Gerechtshof BK-19/00528

Nr. Rechtbank SGR 19/1188

CONCLUSIE

R.E.C.M. Niessen

in de zaak van

**de Staatssecretaris van Financiën**

**tegen**

**[X]**

*In geschil is of de bij beschikking geheven revisierente aangemerkt kan worden als daarenboven geleden schade in de zin van HR 26 september 1979, nr. 19 250, BNB 1979/311.*

## **1 Procesverloop**

- 1.1 De Inspecteur heeft aan belanghebbende, [X], wonende te [Z], voor het jaar 2015 een aanslag IB/PVV<sup>1</sup> opgelegd. Tevens is bij beschikking € 37.465 revisierente in rekening gebracht.
- 1.2 De Inspecteur heeft bij uitspraak op bezwaar de beschikking inzake revisierente (hierna: de beschikking) gehandhaafd. Belanghebbendes daartegen gerichte beroep heeft de Rechtbank bij uitspraak van 18 juli 2019 gegrond verklaard. De Rechtbank heeft de uitspraak op bezwaar en de beschikking vernietigd.<sup>2</sup> Het Hof heeft op 4 augustus 2020 de uitspraak van de Rechtbank bevestigd en het hoger beroep ongegrond verklaard.<sup>3</sup>
- 1.3 De Staatssecretaris<sup>4</sup> heeft tijdig en ook overigens op regelmatige wijze beroep in cassatie ingesteld. Belanghebbende heeft een verweerschrift ingediend. De Staatssecretaris heeft geen conclusie van repliek ingediend.

## **2 De feiten en het geding in feitelijke instanties**

- 2.1 Voor een volledige weergave van de feiten en het geding in feitelijke instanties verwijs ik naar de uitspraak van het Hof.

### De feiten

- 2.2 In 1989 had belanghebbende een lijfrenteverzekering afgesloten met als ingangsdatum 1 december 1989 en als einddatum 1 december 2015. In 2001 waren de polisvoorwaarden aangepast wegens een wijziging van het belastingstelsel per 1 januari 2001. De premies voor de lijfrenteverzekering waren zowel vóór als na 1 januari 2001 jaarlijks in aftrek gebracht in de

aangiften IB/PVV.

- 2.3 Belanghebbende was in 2015 per brief geïnformeerd over de naderende einddatum van de lijfrenteverzekering. In die brief waren de mogelijkheden met het beschikbaar komende kapitaal uit de verzekering ad € 355.394 geschetst, waarbij aan belanghebbende was gevraagd bij het maken van de keuze uit deze mogelijkheden contact op te nemen met een verzekeringsadviseur. Een van de genoemde mogelijkheden was het bedrag te laten uitkeren (voortijdige afkoop).
- 2.4 Ter zake van het overwegen van een voortijdige afkoop van de lijfrenteverzekering had belanghebbende informatie ingewonnen van een tussenpersoon en de website van de Belastingdienst. Uit deze informatie kan niet worden afgeleid dat belanghebbende revisierente verschuldigd zou zijn.<sup>5</sup> De adviseur had hier niet op gewezen. De website van de Belastingdienst vermeldde dat geen revisierente verschuldigd is als de lijfrenteverzekering is afgesloten voor 16 oktober 1990.
- 2.5 Belanghebbende had vóór de einddatum van de lijfrenteverzekering de lijfrenteverzekering afgekocht. In verband daarmee waren in 2015 € 168.067 en € 187.327 uitbetaald. Op beide bedragen was loonheffing ingehouden. De bedragen waren als inkomsten uit vroegere arbeid opgenomen in de aangifte IB/PVV 2015.
- 2.6 Bij het vaststellen van de aanslag IB/PVV 2015 had de Inspecteur ter zake van de afkoop van de lijfrenteverzekering bij beschikking een bedrag van € 37.465 (20% van € 187.327) aan revisierente in rekening gebracht.

#### Geschil

- 2.7 Voor de Rechtbank en het Hof was in geschil de beschikking revisierente.

#### Rechtbank Den Haag

- 2.8 De Rechtbank oordeelde dat over het deel van de afkoopsom van de lijfrenteverzekering dat is opgebouwd uit premies die zijn voldaan na aanpassing van de polisvoorwaarden in 2001, in beginsel terecht revisierente in rekening is gebracht.
- 2.9 Belanghebbende had voorts een beroep gedaan op het vertrouwensbeginsel. Hij had het standpunt ingenomen dat hij op basis van informatie van de Belastingdienst (zie 2.4) ervan uit mocht gaan dat bij afkoop geen revisierente verschuldigd zou zijn en dat hij op grond daarvan heeft besloten tot afkoop over te gaan.
- 2.10 De Rechtbank oordeelde over het beroep op het vertrouwensbeginsel:
10. Ingevolge vaste jurisprudentie kan een algemene inlichting van de Belastingdienst slechts dan leiden tot een geslaagd beroep op het vertrouwensbeginsel indien de belastingplichtige de onjuistheid van de inlichting niet had behoeven te beseffen en de belastingplichtige tevens wordt geconfronteerd met het feit dat hij niet alleen de wettelijk verschuldigde belasting heeft te betalen maar daarenboven schade lijdt doordat hij, afgaande op de onjuiste voorlichting, enige handeling heeft verricht of nagelaten (het zogenoemde "dispositievereiste").
11. Naar het oordeel van de rechtbank is de (...) tekst op de website van de Belastingdienst helder en niet voor meerdere uitleg vatbaar. [Belanghebbende] heeft de lijfrenteverzekering afgesloten vóór 16 oktober 1990 en volgens de inlichting op de website is er dan geen revisierente verschuldigd. Er wordt geen voorbehoud gemaakt ten aanzien van lijfrenteverzekeringen die zijn aangepast aan de voorwaarden voor premieaftrek onder de Wet IB 2001. [Belanghebbende] hoefde zich dan ook redelijkerwijs niet te realiseren dat voor een deel van de aanspraak een ander regime gold waardoor er over het met dat deel van de aanspraak corresponderende deel van de uitkering uiteindelijk wel revisierente verschuldigd zou zijn. Voorts heeft [belanghebbende] onweersproken gesteld dat hij uitgaande van de inlichting op de website heeft besloten tot afkoop over te gaan. Nu [belanghebbende] hierdoor revisierente verschuldigd is, is er tevens voldaan aan het dispositievereiste. Anders dan [de Inspecteur] stelt, maakt revisierente geen deel uit van de wettelijk verschuldigde belasting. Revisierente is immers een vergoeding voor het door de Staat geleden rentenadeel. Het beroep op het vertrouwensbeginsel slaagt daarom. De beschikking revisierente kan niet in stand blijven.
12. Gelet op wat hiervoor onder 11 is overwogen, is het beroep gegrond verklaard.

## Gerechtshof Den Haag

- 2.11 Het Hof overwoog dat het op de weg van belanghebbende ligt om feiten te stellen – en bij betwisting daarvan door de Inspecteur, aannemelijk te maken – die zijn standpunt kunnen dragen dat bij hem rechtens te honoreren vertrouwen is gewekt dat aan hem ter zake van de afkoop van de lijfrenteverzekering geen revisierente in rekening zou worden gebracht. Het Hof oordeelde, onder verwijzing naar de uitspraak van de Rechtbank, dat belanghebbende in beginsel op de juistheid van de informatie op de website van de Belastingdienst mocht afgaan.
- 2.12 Het Hof overwoog hierna:
- 5.6. Het Hof stelt, onder verwijzing naar het arrest HR 26 september 1979, nr. 19 250, BNB 1979/311, voorop dat de fiscus niet gebonden kan worden aan alle zijnerzijds gedane uitlatingen waardoor bij een belanghebbende verwachtingen worden gewekt ten aanzien van een door de fiscus te volgen gedragslijn. Met name indien het gaat om reacties op een verzoek van belanghebbende om inlichtingen aangaande de inhoud van wettelijke dan wel andere door de fiscus in acht te nemen algemene regels, noopt het belang dat de belastingplichtigen erbij hebben dat de fiscus zijn voorlichtende taak onbelemmerd kan vervullen ertoe te aanvaarden dat het risico in de regel voor rekening van de belanghebbende blijft.
- Bijzondere omstandigheden kunnen echter reden zijn om van deze regel af te wijken en de fiscus wél aan deze inlichtingen gebonden te achten, maar daartoe moet ten minste aan twee vereisten zijn voldaan, namelijk:
- het niet-kenbaarheidsvereiste, dat inhoudt dat de belanghebbende redelijkerwijs niet de onjuistheid van de inlichtingen had kunnen en moeten beseffen; en
  - het dispositievereiste, dat inhoudt dat de belanghebbende, afgaande op de onjuiste inlichtingen, een handeling heeft verricht of nagelaten, ten gevolge waarvan hij niet alleen de wettelijk verschuldigde belasting heeft te betalen, maar daarenboven schade lijdt.
- Dit alles ligt anders als het gaat om als toezeggingen op te vatten uitlatingen van de fiscus. Belanghebbende heeft niet gesteld en ook anderszins is niet gebleken dat van dit laatste in dit geval sprake is. Daarom gaat het Hof niet in op de vraag of de uitlatingen van de fiscus als toezeggingen zijn op te vatten.
- 2.13 Met betrekking tot het niet-kenbaarheidsvereiste oordeelde het Hof dat belanghebbende redelijkerwijs niet had kunnen en moeten beseffen dat zijn lezing van de informatie op de website op de Belastingdienst onjuist was, noch dat de door zijn verzekeringstussenpersoon verstrekte informatie voor hem reden had moeten zijn aan die lezing te twijfelen.
- 2.14 De vraag of aan het dispositievereiste is voldaan, houdt in de context van het door het Hof te beslechten geschil in of de door belanghebbende verschuldigde revisierente aangemerkt kan worden als daarenboven geleden schade in de zin van het hierboven geciteerde uit het arrest van de Hoge Raad. Het Hof overwoog het volgende:
- 5.11. Ingevolge artikel 30i, aanhef en eerste lid, (...) AWR, wordt, voor zover thans van belang, met betrekking tot de inkomstenbelasting in bepaalde gevallen rente - revisierente - berekend. Ingevolge artikel 30j, derde lid, in samenhang met het eerste en tweede lid, van de AWR wordt, net als bij de belastingrente, het bedrag van de revisierente vastgesteld bij voor bezwaar vatbare beschikking en zijn met betrekking tot deze beschikking de bepalingen in de belastingwet, die gelden voor de belastingaanslag ter zake waarvan revisierente wordt berekend, van overeenkomstige toepassing. Voorts wordt het bedrag van de revisierente op grond van die bepalingen op het aanslagbiljet, op het afschrift van de uitspraak, of bij de bekendmaking daarvan afzonderlijk vermeld.
- 5.12. Revisierente is rente die als compensatie moet worden betaald omdat er (achteraf gezien) ten onrechte bedragen zijn afgetrokken en wordt gezien als een vergoeding aan de Belastingdienst van gederfde rente omdat te weinig belasting is geheven. Op grond van het nationale recht wordt de revisierente gezien als rente: de economische vergoeding voor het ter beschikking hebben van (overheids)gelden oftewel het wegnemen van een voordeel voor de belanghebbende dan wel een nadeel voor de staat (HR 13 juli 2018, nr. 17/00697, ECLI:NL:HR:2018:1199 en Conclusie A-G Niessen 16 februari 2018, nr. 17/00697, ECLI:NL:HR:2018:1199, BNB 2019/106).

- 5.13. Gelet hierop, alsmede op de tekst van artikel 30i van de AWR, waar is vermeld dat sprake is van rente, is er naar het oordeel van het Hof geen grond voor het standpunt van de Inspecteur dat aan belanghebbende in rekening gebrachte revisierente moet worden beschouwd als wettelijk verschuldigde belasting.
- 5.14. Ook de stelling dat de beschikking, waarbij belanghebbende revisierente in rekening is gebracht, materieel gezien gelijk is te stellen aan een navorderingsaanslag, gaat niet op omdat de beschikking er, anders dan een navorderingsaanslag, niet toe strekt ten onrechte niet van belanghebbende geheven belasting alsnog van hem te heffen.
- 5.15. Met het overwogene onder 5.11 tot en met 5.14 is evenwel geen antwoord gegeven op de onder 5.10 gestelde vraag of de door belanghebbende verschuldigde revisierente aangemerkt kan worden als daarenboven geleden schade in de zin van het arrest van de Hoge Raad van 26 september 1979, nr. 19 250, BNB 1979/311. Het antwoord op die vraag hangt af van de interpretatie van de woorden "daarenboven schade lijdt" in het zo-even genoemde arrest, dat is gewezen voordat de wet voorzag in het in rekening brengen van revisierente en voordat voorzienbaar was dat de wetgever daartoe te eniger tijd zou besluiten.
- 5.16. Het Hof acht verschillende interpretaties van de woorden "daarenboven schade lijdt" pleitbaar.
- 5.16.1. Allereerst is er de 'inclusieve' interpretatie. Deze gaat ervanuit dat alle bedragen die de inspecteur naast het belastingbedrag bij of tegelijkertijd met de aanslag aan de belastingplichtige in rekening brengt, voor de toepassing van het dispositievereiste tot de wettelijk verschuldigde belasting dienen te worden gerekend. In deze interpretatie van het dispositievereiste kan de aan de belastingplichtige in rekening gebrachte revisierente niet als daarenboven geleden schade in de zin van het arrest van 26 september 1979 worden aangemerkt. Aan de inclusieve interpretatie ligt (kennelijk) de gedachte ten grondslag dat, zouden er eind jaren '70 al bij of tegelijkertijd met de aanslag bij afzonderlijke beschikkingen aan de belastingplichtigen in rekening gebrachte bedragen hebben bestaan, de Hoge Raad gekozen zou hebben voor een formulering van het dispositievereiste die voor een gelijke behandeling van de verschuldigde belasting en - in dit geval - de verschuldigde revisierente zou hebben gezorgd, waardoor de revisierente niet kwalificeert als daarenboven geleden schade.
- 5.16.2. Daarnaast is er de interpretatie die niet de situatie eindjaren '70 tot uitgangspunt neemt, maar de situatie ten tijde van het in rekening brengen van de revisierente. Op dat moment - in 2015 - was het heffen van belasting zowel materieel als formeel gescheiden van het gelijktijdig met de vaststelling van de belastingaanslag in rekening brengen van - in dit geval - revisierente. In deze interpretatie van het dispositievereiste kan de aan de belastingplichtige in rekening gebrachte revisierente wel als daarenboven geleden schade in de zin van het arrest van 26 september 1979 worden aangemerkt.
- 5.16.3. Tenslotte is er de 'analoge' interpretatie van het dispositievereiste. Daarin wordt het woord "daarenboven" in de formulering "daarenboven schade lijdt" niet betrokken op de wettelijk verschuldigde belasting maar op de wettelijk verschuldigde revisierente. Aan de analoge interpretatie van het dispositievereiste ligt ten grondslag dat, indien het gaat om een bij een afzonderlijke beschikking in rekening gebracht bedrag - in dit geval revisierente - dat naar zijn aard geen belasting maar rente is, vereist is dat de belanghebbende niet alleen de revisierente moet betalen, maar dat hij daarenboven schade lijdt. Dat betekent dat de revisierente niet als daarenboven geleden schade kan worden aangemerkt.
- 5.17. Het is uiteindelijk aan de Hoge Raad om te beslissen hoe de woorden "daarenboven schade lijdt" in zijn arrest van 26 september 1979 dienen te worden uitgelegd in geval het in geschil zijnde primaire beluit geen belastingaanslag is, maar een beschikking waarbij een bedrag, niet zijnde een belastingbedrag, in rekening wordt gebracht. (...).
- 5.18. Naar het oordeel van het Hof doet de onder 5.16.2 genoemde interpretatie, meer dan de beide andere interpretaties, recht aan doel en strekking van het dispositievereiste. Daarbij neemt het Hof mede in aanmerking dat de revisierente bovenop een doorgaans toch al straffe belastingheffing over de afkoopsom komt. Derhalve dient de aan de belastingplichtige in rekening

gebrachte revisierente als daarenboven geleden schade in de zin van het arrest van 26 september 1979 te worden aangemerkt.

2.15 Het Hof bevestigde de uitspraak van de Rechtbank.

### 3 Het geding in cassatie

3.1 Het enige middel van de Staatssecretaris klaagt over schending van art. 30i AWR<sup>6</sup> en het vertrouwensbeginsel, doordat het Hof het beroep van belanghebbende op het vertrouwensbeginsel heeft gehonoreerd mede op grond van de overweging dat de door belanghebbende verschuldigde revisierente kan worden aangemerkt als daarenboven geleden schade in de zin van het arrest van de Hoge Raad van 26 september 1979 (hierna: *BNB* 1979/311).<sup>7</sup>

3.2 In de toelichting is een aantal verwijzingen naar de parlementaire geschiedenis opgenomen ter onderbouwing van het middel waarom het Hof is uitgegaan van een onjuiste uitleg van het begrip 'daarenboven geleden schade'.<sup>8</sup>

3.3 Uit de toelichting op het middel citeer ik het volgende:

Ingevolge het arrest dient sprake te zijn van een verrichte handeling ten gevolge waarvan niet alleen de wettelijk verschuldigde belasting moet worden betaald, maar bovendien schade wordt geleden. Het moeten betalen van de wettelijk verschuldigde belasting kwalificeert kennelijk niet als geleden schade.

De regeling van revisierente is pas in werking getreden nadat het arrest is gewezen. Uit de wetsgeschiedenis van de regeling van revisierente volgt dat de belasting die is verschuldigd over het bedrag aan negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen wordt verhoogd met revisierente; de progressieve heffing over de in aftrek gebrachte premies en het daarover behaalde rendement, tezamen met het in rekening brengen van revisierente neemt de verleende fiscale begeleiding volledig terug. Voorts volgt uit voornoemde wetsgeschiedenis dat het betalen van zowel de belasting (over de teruggenomen premieaftrek) als de revisierente (waarmee het rentenadeel voor de Belastingdienst wordt vergoed) zijn oorzaak vindt in dezelfde verrichte handeling. In de onderhavige situatie is de handeling van de voortijdige afkoop van de lijfrenteverzekering de oorzaak van het moeten betalen van de verschuldigde belasting, alsmede van de verschuldigde revisierente. Ik ben derhalve van mening dat voor de toepassing van het dispositievereiste de wettelijk verschuldigde belasting en revisierente gelijk behandeld moeten worden. De revisierente dient, evenals de belasting, niet als geleden schade te worden aangemerkt als bedoeld in het arrest.

Het Hof heeft zijn oordeel dat de revisierente kan worden aangemerkt als geleden schade in de zin van het arrest gebaseerd op het feit dat het heffen van belasting zowel materieel als formeel gescheiden was van het in rekening brengen van revisierente. Naar mijn mening brengt deze omstandigheid niet mee dat de verschuldigde belasting niet en de verschuldigde revisierente wel als geleden schade zou kwalificeren. Voor dit standpunt is, anders dan het Hof meent, in de wetsgeschiedenis van de regeling van revisierente geen aanknopingspunt te vinden.

De revisierente wordt betaald omdat er achteraf gezien ten onrechte bedragen zijn afgetrokken en is een vergoeding aan de Belastingdienst voor gederfde rente omdat te weinig belasting is geheven. Met de regeling van revisierente wordt beoogd om een rentenadeel voor de Belastingdienst te compenseren, 's Hofs oordeel dat belanghebbende door de regeling schade heeft geleden, is derhalve niet juist. Het is voorts onbegrijpelijk, omdat het Hof kennelijk ervan is uitgegaan dat de geleden schade gelijk is aan het bedrag van de verschuldigde revisierente. Ten slotte heeft het Hof bij zijn oordeelsvorming mede in aanmerking genomen dat de revisierente bovenop een doorgaans toch al straffe belastingheffing over de afkoopsom komt. De opvatting dat sprake is van een straffe belastingheffing over de afkoopsom is niet terecht. De wetgever heeft met de progressieve heffing over de in aftrek gebrachte premies en het daarover behaalde

rendement, en het in rekening brengen van revisierente enkel willen voorkomen dat in strijd met de voorwaarden voor premieaftrek wordt gehandeld. Daarbij huldigt de wetgever het standpunt dat een belastingplichtige die een lijfrente met premieaftrek afkoopt niet beter af mag zijn dan een belastingplichtige die uit zijn netto-inkomen spaart en onder het forfaitaire rendement valt. Zie ook de onderdelen 4.28 en 6.10 van de conclusie van de Advocaat-Generaal Niessen van 16 februari 2018, nr. 17/01043, ECLI:NL:PHR:2018:157. De wettelijke regelingen beogen dus slechts het wegnemen van het volledige voordeel van de (eerdere) fiscale begeleiding.

#### **4 Het karakter van revisierente: wettekst, wetsgeschiedenis, en literatuur**

4.1 In mijn conclusies van 16 februari 2018 stond het instrument van de revisierente – in andere casus – eerder centraal.<sup>9</sup> In dit hoofdstuk zijn enkele van de in die conclusies opgenomen bronnen deels opnieuw opgenomen benevens enkele andere.

##### Wettekst

4.2 Art. 30i AWR luidt – voor zover van belang in cassatie – als volgt:

1. Met betrekking tot de inkomstenbelasting wordt rente – revisierente – verschuldigd, indien:  
(...)

2. De revisierente bedraagt 20 percent van de waarde in het economische verkeer van aanspraken als bedoeld in het eerste lid. (...)

##### Wetsgeschiedenis

4.3 De revisierente is ingevoerd bij de wet Brede Herwaardering I en was neergelegd in artikel 30d AWR. In de artikelsgewijze toelichting op artikel 30d AWR stond dat de revisierente een benadering vormde van de heffingsrente die in rekening had kunnen worden gebracht, indien er een mogelijkheid zou bestaan om de premie-aftrek na te vorderen:<sup>10</sup>

De revisierente vormt een benadering van de rente die door de fiscus is gederfd doordat ten onrechte inkomensuitstel in de vorm van premie-aftrek heeft plaatsgevonden. Het betreft een benadering van de heffingsrente die in rekening zou kunnen worden gebracht indien de mogelijkheid zou bestaan de belastingbedragen betreffende de premie-aftrek na te vorderen die, achteraf beoordeeld, «ten onrechte» heeft plaatsgevonden. In de gevolgde benaderingswijze is de gederfde heffingsrente gemaximeerd op een bedrag ter grootte van 20% van de waarde van de aanspraak. Om doelmatigheidsredenen is de regeling als volgt vorm gegeven. De revisierente bedraagt in beginsel 20% van de waarde in het economische verkeer van de aanspraak op periodieke uitkeringen op het tijdstip waarop zich een omstandigheid voordoet als bedoeld in artikel 45a, tweede of derde lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964. In het derde lid is een tegenbewijsregeling opgenomen. De belastingplichtige heeft de mogelijkheid, indien hij dat schriftelijk verzoekt, aannemelijk te maken dat volgens een in dit lid voorgeschreven berekeningswijze de revisierente minder dient te bedragen dan 20% van de waarde van de aanspraak, namelijk het bedrag dat aan heffingsrente verschuldigd zou zijn indien navordering mogelijk zou zijn. De mogelijkheid van tegenbewijs bestaat om doelmatigheidsredenen uitsluitend voor de situatie waarin de desbetreffende aanspraak is bedongen minder dan 10 jaren voor het jaar waarin de negatieve persoonlijke verplichtingen worden genoten ingevolge artikel 45a, tweede of derde lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964. In een dergelijke situatie kan het voorkomen dat de verschuldigde heffingsrente, indien de belasting over de «ten onrechte» afgetrokken premies zou kunnen worden nagevorderd, minder zou hebben bedragen dan 20% van de waarde van de aanspraak.

4.4 In het hiervoor genoemde Kamerstuk wordt voor revisierente de term 'rentevergoeding' gebruikt:<sup>11</sup>

Bij afkoop van de lijfrente of een andere handeling in strijd met de voorwaarden voor aftrekbaarheid moeten de in het verleden afgetrokken premies als zogenaamde negatieve persoonlijke verplichtingen bij het inkomen worden geteld. Naast de daarover naar het progressieve tarief te betalen belasting is de belastingplichtige vanwege het achteraf ten onrechte

genoten belastinguitstel een rentevergoeding (revisierente genaamd) verschuldigd. Deze is in beginsel gelijk aan de heffingsrente die bij navordering zou zijn verschuldigd, maar bedraagt niet meer dan 20% van de waarde van de lijfrente. Tussentijdse wijziging van gerechtigde of verzekeraar kan fiscaal geruisloos geschieden mits dit plaatsvindt binnen het kader van de voorwaarden die gelden voor premie-aftrek.

- 4.5 In de memorie van antwoord wordt herhaald dat revisierente wordt geheven omdat de fiscus ten gevolge van in het verleden ten onrechte verleende premieaftrek rentenadelen heeft geleden:<sup>12</sup>

Gelet op het vorenstaande bestaat er derhalve in beginsel geen bezwaar tegen dat een belastingplichtige na emigratie uit Nederland lijfrentetermijnen geniet ter zake waarvan Nederland niet kan heffen op grond van een belastingverdrag. De lijfrente blijft immers door het in stand blijven van de inkomstenstroom de functie van onderhoudsvoorziening vervullen. Dat is anders in situaties waarin een handeling plaatsvindt die de inkomstenstroom afsnijdt of verplaatst naar een andere persoon, zoals bij afkoop of vervreemding. Met die handeling - of die nu hier te lande dan wel na emigratie plaatsvindt - komt namelijk vast te staan dat de premie-aftrek, achteraf bezien, ten onrechte heeft plaatsgevonden. Het is dan ook op die grond dat wordt voorgesteld afkoop extra te belasten met behulp van het instituut van de revisierente (...). Dit zou niet noodzakelijk zijn als louter het aspect van de heffing over de afkoopsom zou meetellen. Bij afkoop krijgt de fiscus immers nog eerder haar claim vergolden dan bij het regulier genieten van de lijfrentetermijnen, zodat uit dien hoofde een extra heffing niet noodzakelijk is. Die heffing vindt derhalve juist plaats omdat de Nederlandse Staat ten gevolge van de in het verleden ten onrechte genoten premieaftrek rentenadelen heeft geleden of, zo men wil, de premiebetaler uit dien hoofde rentevoordelen heeft genoten.

- 4.6 In het verslag van een schriftelijk overleg wordt toegelicht dat het bij verschuldigde revisierente gaat om een 'schadevergoeding aan de overheid wegens onterecht inkomensuitstel':<sup>13</sup>

Ingevolge het voorgestelde artikel 45, vierde lid, kunnen alleen die premies in aftrek komen die zijn betaald ingevolge een lijfrente-overeenkomst die niet kan worden afgekocht, vervreemd, of tot voorwerp van zekerheid kan dienen; de niet-afkoopbaarheid en de niet-vervreemdbaarheid zijn derhalve reeds geregeld. Gebeurt dit - in strijd met de voorwaarden - toch, dan leidt dat tot de volgende consequenties. De premie-aftrek - die achteraf ten onrechte blijkt te zijn genoten - wordt bij de belastingplichtige teruggenomen in de vorm van het constateren van zogenaamde fictieve negatieve persoonlijke verplichtingen, er is door hem revisierente verschuldigd (schadevergoeding aan de overheid wegens onterecht inkomensuitstel) en het rente-element in de afkoopsom is bij hem belast. De verzekeraar is aansprakelijk voor deze belastingschuld. Op deze manier wordt, via een op de individuele belastingplichtige toegespitste methode, bereikt dat het afsluiten van een lijfrente-overeenkomst gevolgd door een afkoop geen voordeel kan opleveren. Wij geven aan deze binnen het terrein van het belastingrecht vallende regeling de voorkeur boven een boete welke aan de verzekeraar kan worden opgelegd.

- 4.7 In de memorie van antwoord op vragen uit de Eerste Kamer werd door de staatssecretaris van Financiën medegedeeld dat de revisierente geen boete is maar een vergoeding van het door de Belastingdienst geleden rentenadeel:<sup>14</sup>

De leden van de D66-fractie zijn van mening dat met betrekking tot de bij onregelmatige uitvoering van lijfrente-overeenkomsten verschuldigde revisierente niet kan worden gesproken van een schadeloosstelling, doch van een boete. Hier is naar ons gevoelen sprake van een misverstand.

Indien een overeenkomst ter zake waarvan premie-aftrek is verleend op onregelmatige wijze wordt uitgevoerd, wordt de in het verleden - naar achteraf blijkt ten onrechte - genoten premie-aftrek teruggenomen door middel van het constateren van negatieve persoonlijke verplichtingen. De revisierente vormt daarbij een vergoeding voor het door de fiscus geleden rentenadeel als gevolg van het door de aftrek van die premies ten onrechte genoten belastinguitstel. Van een boete kan daarom niet worden gesproken.

- 4.8 Bij de invoering van de Wet IB 2001 is in het nader rapport geschreven dat de revisierente een vergoeding vormt voor het feit dat de belasting over de premies en het behaalde rendement veel later verschuldigd is.<sup>15</sup> Ook op andere plekken in de wetsgeschiedenis bij de invoering van de Wet IB 2001 zijn dergelijke uitlatingen gedaan.<sup>16</sup>



Bij het in aanmerking nemen van negatieve uitgaven wordt op grond van artikel 30i van de Algemene wet inzake rijksbelastingen tevens revisierente in rekening gebracht. Deze vormt een «rente»vergoeding voor het feit dat de belasting over de premies én het behaalde rendement pas op een (veel) later tijdstip is verschuldigd dan ingeval de lijfrente van begin af aan als een niet gefacilieerd spaarproduct zou zijn behandeld. De revisierente bedraagt, behoudens de mogelijkheid tot tegenbewijs, 20% van de waarde van het recht. Met dit geheel van negatieve uitgaven en revisierente wordt voorkomen dat een belastingplichtige die een lijfrente waarvoor premie-aftrek is genoten in een later stadium afkoopt, per saldo «beter» af zou zijn dan een belastingplichtige die van begin af aan zijn geld zou hebben belegd in een regulier spaarproduct dat onder het forfaitaire rendement valt.

#### Literatuur

4.9 Brouwer heeft beargumenteerd dat bij revisierente van een te verhalen rentenadeel geen sprake is:<sup>17</sup>

De revisierente is naar mijn mening bezien in het licht van dit laatste ook als straf in de zin van art. 6 EVRM te beschouwen. De overtreding van de norm, te weten niet-afkoopbaarheid van de lijfrente, wordt volgens het wetsvoorstel verwijtbaar geacht en hierop wordt een sanctie gesteld. Men late zich bij de beoordeling van de aard van de sanctie overigens niet misleiden door het feit dat de sanctie als rente wordt gepresenteerd. Het gaat er in het systeem van het natuurlijk maximum om dat er sancties zijn die de naleving van de voorwaarden kunnen afdwingen. Ook vermijde men de valkuil die ligt besloten in de gedachte die in de memorie van toelichting is ontwikkeld, inhoudende dat de revisierente een vergoeding zou zijn voor de door de fiscus gederfde rente doordat ten onrechte premie-aftrek zou hebben plaatsgevonden (Kamerstuk 21 198, nr. 3, blz. 113, V-N 1989, blz. 2000.). Van een door de fiscus op de gerechtigde te verhalen rentenadeel is namelijk geen sprake. Het rentenadeel vloeit immers niet voort uit de afkoop, maar uit de - terecht - verleende premie-aftrek. Daarbij komt nog dat de afkoop door de daarover verschuldigde enkelvoudige belasting tot voordeel voor de fiscus leidt. Dat voordeel is tweeledig. In de eerste plaats zal de belasting over de afkoopsom eerder worden ontvangen dan wanneer niet zou worden afgekocht. In de tweede plaats zal de afkoopsom veelal grotendeels met 60% inkomstenbelasting worden belast, terwijl over de termijnen vaak minder belasting verschuldigd zou zijn geweest. De fiscus heeft hier dus zowel een liquiditeits- als een progressievoordeel. Een nadeel dat de fiscus zou lijden en dat zou moeten worden vergoed, is er dus niet.

4.10 Over het rechtskarakter van de revisierente heb ik in mijn bespreking van de wetten 'Brede Herwaardering I en II' opgemerkt:<sup>18</sup>

Volgens de wet is revisierente rente; art. 30d, lid 1, zegt zulks uitdrukkelijk. Ook in de desbetreffende regeling van het voorontwerp (art. 59a Inkomstenbelasting) was sprake van een rentevergoeding. In de parlementaire stukken bij het ontwerp van wet wordt echter een ander standpunt ingenomen. Kern van de zaak is 'dat aan de fiscus het geleden rentenadeel wordt vergoed' (MvT, blz. 8). 'De revisierente vormt een benadering van de rente die door de fiscus is gederfd doordat ten onrechte inkomensuitstel in de vorm van premie-aftrek heeft plaatsgevonden' (MvT, blz. 113). Bij afkoop en dergelijke komt vast te staan 'dat de premie-aftrek, achteraf bezien, ten onrechte heeft plaatsgevonden. Het is dan ook op die grond dat wordt voorgesteld afkoop extra te belasten met behulp van het instituut van de revisierente (...). Dit zou niet noodzakelijk zijn als louter het aspect van de heffing over de afkoopsom zou meetellen. Bij afkoop krijgt de fiscus immers nog eerder zijn claim vergolden dan bij het regulier genieten van de lijfrentetermijnen, zodat uit dien hoofde een extra heffing niet noodzakelijk is. Die heffing vindt derhalve juist plaats omdat de Nederlandse Staat ten gevolge van de in het verleden ten onrechte genoten premie-aftrek rentenadelen heeft geleden, of zo men wil, de premiebetaler uit dien hoofde rentevoordelen heeft genoten' (MvA, V-N 1990, blz 2566). Het VSO meldt dat 'de revisierente een vergoeding voor gederfde rente is en geen inkomensbestanddeel' (V-N 1991 blz. 1061). In dat zelfde stuk lezen wij nog: 'Kiest men voor de (extra) lijfrentepremie-aftrek, dan heeft men de daaraan ten grondslag liggende voorwaarden aanvaard. Een van die voorwaarden is dat men niet tot afkoop zal overgaan. Doet men dat toch, dan loopt men op tegen de daarop onder de Brede herwaardering gestelde sancties, zoals heffing naar het tabeltarief en revisierente (t.a.p.

blz 1064). Verder wordt nog opgemerkt dat 'het antwoord op de vraag of een bepaald bedrag aftrekbaar is, niet van betekenis (is) voor de bepaling of dat bedrag een strafkarakter heeft of niet. (...) Naar onze mening is met het oog op het genoemde artikel 6 EVRM niet noodzakelijk om de revisierente alsnog aftrekbaar te maken'(t.a.p., blz 1072). In MvA I wordt betoogd dat ten aanzien van de revisierente niet kan worden gesproken van een boete (V-N 1991 blz. 3045). Dat de revisierente niet als rente aftrekbaar is, kan ik billijken, aangezien zij ook niet de vergoeding is voor een door de fiscus ter beschikking gestelde som. Maar het is op zijn zachtst gezegd een schoonheidsfout dat de wet zelf (art. 30d AWR) de revisierente wel expliciet rente noemt! De wetgever zegt dat het een vergoeding voor gederfde rente is. Welnu, de Staat derft bij toepassing van art. 45c minder rente dan bij normale afwikkeling van het contract. Zie het hierboven opgenomen citaat uit de MvA waarin wordt geconstateerd dat de centen nu eerder binnen komen. De vergoeding wordt dus om een andere reden verlangd. Die reden is dat de gestelde voorwaarden niet zijn nageleefd. En in het VSO komt ook eindelijk de aap uit de mouw: de revisierente is een sanctie op ongewenst gedrag. Is het dus een boete in de zin van art. 6 EVRM? Het lijkt mij van niet, want de belastingplichtige heeft geen enkele overtreding begaan! Nergens staat dat de in art. 45c genoemde handeling verboden zijn. Maar de wetgever heeft liever niet dat ze plaatsvinden, en zet er daarom een extra heffing op.

#### 4.11 In de Fokkensbundel heb ik de revisierente besproken in het kader van maatregelen van de Belastingdienst die tot doel hebben 'compliant' gedrag te bevorderen:<sup>19</sup>

Het belastingrecht kent op een aantal plaatsen verhoogde heffingen die ten doel hebben de contribuabele te weerhouden van gedrag dat omwille van de doelstellingen van het belastingrecht zelf ongewenst is. Zij worden echter niet zoals de oude boeten aangeduid als 'verhoging', en in de meeste gevallen is ook geen sprake van schadevergoeding. Ik noem er enkele. Het eerste heeft betrekking op de opbouw van bepaalde oudedagsvoorzieningen, vooral rechten op lijfrenten. De opbouw daarvan wordt onder zekere voorwaarden fiscaal begunstigd door de betaalde premie in aftrek toe te laten bij de berekening van het in de inkomstenbelasting belastbare inkomen. In het systeem der wet worden de uitkeringen te zijner tijd belast bij de begunstigde. Het is ook het uitdrukkelijk doel van de regeling dat de opbouw van het recht uitmondt in uitkeringen aan de begunstigde. Daarom zijn afkoop, vervreemding en belening van de verzekering verboden. Aan overtreding van deze voorwaarde verbindt de wet dan ook zware gevolgen. Dat de kapitaalsuitkering dan wordt belast, is in het systeem van de inkomstenbelasting volstrekt logisch. Ook wordt het aan premies eerder afgetrokken bedrag belast. Dat is al minder evident maar vloeit redelijkerwijs voort uit het niet voldoen aan de eerdere 'afpraak'. Maar de wet verbindt aan een dergelijke overtreding nog een derde gevolg: over de waarde van het recht wordt 'revisierente' berekend. Deze heffing moet blijkens de parlementaire geschiedenis niettegenstaande haar benaming niet worden opgevat als 'rente' maar als schadevergoeding. De staat heeft immers gedurende een aantal jaren middelen ter beschikking gesteld ter financiering van de oudedagsvoorziening welke niet tot stand komt. De vraag is nu of het karakter van de revisierente daadwerkelijk vergoeding van schade is. Het rentegemis wordt door de staat immers ook geleden wanneer de polis wel op de beoogde wijze wordt afgewikkeld. Daarmee krijgt de revisierente toch wel de geur van een punitieve sanctie op het niet beantwoorden aan de gestelde norm.

#### 4.12 In het boek Inleiding formeel belastingrecht worden de verschillende rentevormen in het belastingrecht beschreven, waaronder de revisierente.<sup>20</sup>

##### 6 Rente

## 6.1 RENTEVORMEN

(...)

Rente in het formele belastingrecht; vier regelingen

Het formele belastingrecht kent diverse bepalingen over 'rente'. De overheid heeft op grond van de belastingwetgeving vaak vorderingen op de burger, en soms is het omgekeerde het geval.

Wanneer tijd verstrijkt tussen het ontstaan van de vordering en de voldoening daarvan, houdt de

ene partij dus de middelen van de andere een poos onder zich. Daarom kan in een dergelijk geval worden gedacht aan een vergoeding voor het beschikken over die middelen.

De regelingen verschillen nogal van aard en betreffen zeker niet allemaal 'rente' in de gebruikelijke betekenis van dat woord die in de zojuist aangehaalde rechtspraak is weergegeven.

De AWR en de Invorderingswet 1990 kennen de volgende regelingen:

1. Belastingrente (art. 30f e.v. AWR, sinds 1987), vóór 2013 heffingsrente genaamd. Dit is een vergoeding die wordt berekend over de materieel verschuldigd geworden belastingschuld, en wel gedurende de periode waarin de materiële schuld nog niet in een aanslag is geformaliseerd. Bijvoorbeeld over de periode tussen 31 december 2016 en het moment waarop de aanslag inkomstenbelasting over 2016 wordt opgelegd.

In economische zin kan hier waarschijnlijk wel van rente worden gesproken, want in feite houdt de belanghebbende middelen van de Staat onder zich. Civielrechtelijk kan daarvan echter niet worden gesproken, aangezien gedurende die periode nog niet een betalingsverplichting bestaat. Dan is immers de schuld nog niet bepaald en de Staat heeft haar vordering nog niet doen uitgaan.

2. Invorderingsrente (...)

3. Betalingskorting (...)

4. Revisierente (art. 30i AWR, sinds 1992): dit is een vergoeding voor door de Staat geleden renteschade, in wezen een separate heffing annex aan de inkomstenbelasting.

(...)

## 6.5 REVISIERENTE

In art. 30i AWR is een regeling opgenomen die gerust een buitenbeentje kan worden genoemd. De regeling sluit niet direct aan bij de normale kaders van de AWR. Het gaat om de revisierente; dit is een extra heffing die soms bovenop de inkomstenbelasting wordt geheven.

Het gaat om gevallen waarin een belastingplichtige recht heeft op een lijfrente waarvoor in de inkomstenbelasting premie-aftrek is verkregen, of een pensioen waarvoor in de loonbelasting de betaalde premies onbelast zijn gebleven. Wanneer een dergelijk recht in strijd met de wettelijke voorwaarden wordt afgekocht of vervreemd, of wanneer de rechthebbende emigreert, wordt de poliswaarde tot het belastbare inkomen of loon gerekend. Bovendien wordt over die waarde revisierente geheven (art. 30i AWR, lid 1).

De revisierente bedraagt 20% van de waarde in het economische verkeer van de tot het loon of belastbaar inkomen gerekende aanspraak (lid 2). Wanneer de polis minder dan tien jaar heeft gelopen, wordt de revisierente op een lager bedrag becijferd, zie lid 3.

Van echte rente is geen sprake. De belanghebbende heeft immers belastingaftrek gekregen in overeenstemming met de wettelijke regels; van een lening door de overheid is geen sprake. Wel is het zo dat het doel waarvoor de aftrek werd verleend – een regelmatig vloeiende oudedags- of nabestaandenuitkering – niet wordt gerealiseerd. De Staat heeft in dergelijke gevallen dus achteraf gezien zonder goede reden gedurende zekere tijd middelen ontbeerd. Daarvoor vraagt hij nu schadevergoeding, de term die ook in de parlementaire stukken is gebruikt.

## 5 Jurisprudentie over heffingsrente en BNB1979/311

5.1 Ook in mijn conclusies van 16 februari 2018 maakte ik een uitstap naar de heffingsrente.<sup>21</sup> Uit de hierna geciteerde jurisprudentie kan worden afgeleid dat verschuldigde heffingsrente, naast de wettelijk verschuldigde belasting, niet kan worden aangemerkt als daarenboven geleden schade als bedoeld in *BNB* 1979/311.

5.2 De Rechtbank Breda heeft op 25 augustus 2006 geoordeeld:<sup>22</sup>

2.10. Voor zover belanghebbende bedoelt te stellen dat hij schade lijdt boven de door hem wettelijk verschuldigde belasting en heffingsrente, heeft belanghebbende deze schade, tegenover de

gemotiveerde betwisting daarvan door de inspecteur, naar het oordeel van de rechtbank niet aannemelijk gemaakt.

5.3 Het Gerechtshof Den Haag heeft op 5 september 2017 geoordeeld:<sup>23</sup>

7.3.3. In het midden kan blijven of het informatieblad een onjuistheid bevat. Gesteld noch gebleken is dat belanghebbende naast de wettelijk verschuldigde belasting en heffingsrente, schade heeft geleden doordat hij, afgaande de inhoud van het informatieblad, enige handeling heeft verricht of nagelaten. Het beroep op het vertrouwensbeginsel wordt mitsdien verworpen.

## 6 Beoordeling en behandeling van het middel

6.1 Het middel van de Staatssecretaris klaagt over schending van art. 30i AWR en het vertrouwensbeginsel, doordat het Hof het beroep van belanghebbende op het vertrouwensbeginsel heeft gehonoreerd. Dit laatste betoogt hij mede op grond van de overweging dat de door belanghebbende verschuldigde revisierente kan worden aangemerkt als daarenboven geleden schade in de zin van het arrest van de Hoge Raad van 26 september 1979, *BNB 1979/311*.<sup>24</sup>

6.2 In de literatuur is door verschillende auteurs betoogd dat revisierente, anders dan heffings- of belastingrente, geen rente is (zie 4.9-4.12). Wil revisierente kwalificeren als rente, dan is vereist dat een lening wordt verstrekt, maar daarvan is geen sprake. Dat de (fiscale) wetgever in art. 30i, lid 1, AWR het woord rente gebruikt, verwijst naar gemis door de staat aan rente in vergelijking met de situatie waarin de belanghebbende geen premie-aftrek had genoten; van rente (in civielrechtelijke zin) is geen sprake. In de parlementaire geschiedenis staat dat het bij verschuldigde revisierente gaat om een 'schadevergoeding aan de overheid wegens onterecht inkomensuitstel' (zie 4.6). Revisierente is een vergoeding voor door de Staat geleden renteschade, en is in wezen een separate heffing annex aan de inkomstenbelasting. Er is sprake van een niet-punitieve sanctie op ongewenst gedrag.

6.3 Anders dan de bijtelling van eerder genoten premie-aftrek is de geheven revisierente ook niet een met de inkomensvorming samenhangend element zodat de desbetreffende vergelijking van de Staatssecretaris (zie 3.3) niet opgaat.

6.4 Uit de in onderdeel 5 van deze conclusie opgenomen jurisprudentie leid ik af dat krachtens de AWR verschuldigde heffingsrente (sinds enkele jaren vervangen door belastingrente) niet wordt aangemerkt als daarenboven geleden schade. Ik meen dat deze lijn niet op wetssystematische gronden kan worden doorgetrokken naar revisierente, omdat de aard van de regelingen verschillend is; van rente is geen sprake bij revisierente.

6.5 Voor zover naast de wettelijk verschuldigde belasting beschikkingen worden genomen die zien op rente (in civielrechtelijke zin) die betrekking hebben op de wettelijk verschuldigde belasting, kan naar ik meen geen sprake zijn van 'daarenboven geleden schade' in de zin van *BNB 1979/311*. Al het overige waarmee de Staat iemand kan belasten, komt in aanmerking om te worden geplaatst onder 'daarenboven geleden schade', mits natuurlijk wel sprake is van schade.<sup>25</sup>

6.6 Het dispositievereiste, zoals genoemd in *BNB 1979/311*, houdt in dat de belanghebbende, afgaande op de onjuiste inlichtingen, een handeling heeft verricht of nagelaten, ten gevolge waarvan hij niet alleen de wettelijk verschuldigde belasting heeft te betalen, maar daarenboven schade lijdt. De vraag die derhalve beantwoord dient te worden is of revisierente schade vormt voor belanghebbende.

6.7 Van dergelijke schade is naar ik meen wel degelijk sprake, aangezien belanghebbende door de verkeerde inlichting niet alleen de belasting moet betalen die hoort bij 'normaal gedrag', in dit geval: wachten tot de polis expireert en de uitkeringen vloeien, maar ook 'iets anders', namelijk revisierente. Dit betreft een last boven de belasting die normaal gesproken verschuldigd is, en die belanghebbende niet verschuldigd zou zijn geweest wanneer hij niet van een verkeerde veronderstelling omtrent de belastingheffing was uitgegaan door de tekst op de website van de Belastingdienst.

6.8 Het middel van de Staatssecretaris treft geen doel.

## 7 Conclusie

De conclusie strekt ertoe dat het beroep in cassatie van de Staatssecretaris ongegrond dient te worden verklaard.

De Procureur-Generaal bij de  
Hoge Raad der Nederlanden

Advocaat-Generaal

---

<sup>1</sup> Inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen.

<sup>2</sup> Rechtbank Den Haag 18 juli 2019, nr. SGR 19/1188, ECLI:NL:RBDHA:2019:7912 (niet gepubliceerd).

<sup>3</sup> Gerechtshof Den Haag 4 augustus 2020, nr. BK-19/00528, ECLI:NL:GHDHA:2020:1681, *NTRFR* 2020/3716 met annotatie Ten Broek.

<sup>4</sup> De staatssecretaris van Financiën.

<sup>5</sup> Zie 2.7 en 2.8 van de bestreden uitspraak.

<sup>6</sup> Algemene wet inzake rijksbelastingen.

<sup>7</sup> HR 26 september 1979, nr. 19 250, ECLI:NL:HR:1979:AM4918, *BNB* 1979/311 met annotatie Scheltens en *AB* 1980, 210 met annotatie Stolk.

<sup>8</sup> De Staatssecretaris verwijst naar *Kamerstukken II* 1988/89, 21198, nr. 3, p. 18, *Kamerstukken I* 1991/92, 21198, nr. 3a, p. 17, *Kamerstukken II* 1999/00, 26727, nr. 17, p. 160, *Kamerstukken I* 1999/00, 26727 en 26728, nr. 202a, p. 79.

<sup>9</sup> Zie mijn conclusies van 16 februari 2018, nr. 17/00697, ECLI:NL:PHR:2018:160, 17/00698, ECLI:NL:PHR:2018:159, en 17/01043, ECLI:NL:PHR:2018:157. De nummers 17/00697 en 17/00698 zijn samenhangende zaken.

<sup>10</sup> *Kamerstukken II* 1988/89, 21198, nr. 3, p. 113-115. Zie ook vergelijkbaar p. 18-19 van dit Kamerstuk.

<sup>11</sup> *Kamerstukken II* 1988/89, 21198, nr. 3, p. 42.

<sup>12</sup> *Kamerstukken II* 1989/90, 21198, nr. 7, p. 7

<sup>13</sup> *Kamerstukken II* 1990/91, 21198, nr. 15, p. 52.

<sup>14</sup> *Kamerstukken I* 1991/92, 21198, nr. 3a, p. 17.

<sup>15</sup> *Kamerstukken II* 1998/99, 26728, nr. A, p. 12.

<sup>16</sup> Zie uitgebreider 5.6 t/m 5.10 van mijn conclusie van 16 februari 2018, nr. 17/00697, ECLI:NL:PHR:2018:160.

<sup>17</sup> J.Th.L. Brouwer: 'Brede herwaardering op weg naar het Staatsblad? (9) Revisierente als straf?', *FED* 1990/80.

<sup>18</sup> R.E.C.M. Niessen, *Brede herwaardering I en III Nieuwe regels voor lijfrente- en kapitaalverzekeringen in de inkomstenbelasting*, Arnhem: Gouda Quint, 1995, p. 132-134. Met de verwijzing naar VSO is bedoeld *Kamerstukken II* 1990/91, 21198, nr. 15.

<sup>19</sup> G. Knigge et al, *Gehoord de Procureur-Generaal: opstellen aangeboden aan prof. mr. J.W. Fokkens ter gelegenheid van zijn afscheid als Procureur-Generaal van de Hoge Raad der Nederlanden*, Deventer: Wolters Kluwer, 2016, p. 225-226.

<sup>20</sup> R.E.C.M. Niessen en R.M.P.G. Niessen-Cobben, *Inleiding Formeel Belastingrecht*, Den Haag: SDU, 2018, p. 123, 124, 134.

<sup>21</sup> Zie ook onderdeel 4.35 van mijn conclusie van 16 februari 2018, nr. 17/01043, ECLI:NL:PHR:2018:157

<sup>22</sup> Rechtbank Breda 25 augustus 2006, nr. AWB/05/4602 (niet gepubliceerd). De uitspraak is te vinden in het dossier bij nr. 07/10062 van de Hoge Raad.

<sup>23</sup> Gerechtshof Den Haag 5 september 2017, nr. BK-17/00297, ECLI:NL:GHDHA:2017:3587.

<sup>24</sup> HR 26 september 1979, nr. 19 250, ECLI:NL:HR:1979:AM4918, *BNB* 1979/311 met annotatie Scheltens en *AB* 1980, 210 met annotatie Stolk.

<sup>25</sup> Overigens merk ik op dat ook over revisierente belastingrente (voorheen heffingsrente), dan wel invorderingsrente kan worden geheven (art. 30j, lid 3, AWR). Dat zegt echter nog niets over het karakter van de revisierente, maar alleen over het feit dat deze te laat wordt betaald.

---