



de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs

Hoge Raad der Nederlanden
Postbus 20303
2500 EH DEN HAAG

Amsterdam, 25 maart 2021

**Betreft: Schriftelijke opmerkingen van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs
bij de prejudiciële vraag van Rechtbank Zeeland-West-Brabant,
zittingsplaats Breda, nrs. 19/83 t/m 19/87 en 19/143 t/m 19/150,
ECLI:NL:RBZWB:2021:260, uw kenmerk 21/00331**

Edelhoogachtbaar College,

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: de Orde) heeft met belangstelling kennis genomen van het verzoek om schriftelijke opmerkingen in te dienen bij bovenvermelde prejudiciële vraag. De Orde geeft hierbij graag gehoor aan dit verzoek.

Prejudiciële vraag 21/00331

Hierna volgt omwille van de leesbaarheid de letterlijke tekst van de voorgelegde vragen:

1a) Staat bezwaar open tegen een rentevergoeding vermeld op een kennisgeving door de inspecteur van een teruggaaf van BPM die op aangifte is voldaan, indien eerder in een rechterlijke uitspraak in een procedure met betrekking tot de voldoening op aangifte reeds is beslist over een rentevergoeding ter zake van die teruggaaf?

1b) Is het voor het antwoord op vraag 1a) relevant of (i) de kennisgeving – al dan niet specifiek ter zake van de rente – melding maakt van een ‘beschikking’ en/of een rechtsmiddelverwijzing bevat en (ii) of de rente die is vermeld op de kennisgeving al dan niet afwijkt van de beslissing over de rente in de rechterlijke uitspraak?

2a) Dient de inspecteur een bezwaar dat is gemaakt tegen de op grond van artikel 30ha en 30j van de AWR bij beschikking vastgestelde rentevergoeding ter zake van een teruggaaf van BPM die op aangifte is voldaan, niet-ontvankelijk te verklaren, indien – vóórdat de uitspraak op dat bezwaar is gedaan – een rechter in de procedure tegen de voldoening op aangifte inmiddels heeft beslist over de hoogte van de rentevergoeding op grond van artikel 30ha van de AWR ter zake van die teruggaaf?

2b) Is het voor het antwoord op vraag 2a) relevant of de hoogte van de laatstbedoelde rentevergoeding al dan niet afwijkt van de eerstbedoelde rentevergoeding?

3) Is de opvatting juist dat voor de bepaling of sprake is van een rechterlijke beslissing over een rentevergoeding als bedoeld in de vragen 1a) en 2a), hetgeen in rechterlijke uitspraak in de beslissing ('het dictum') is opgenomen ter zake van de rente moet worden uitgelegd in het licht van de overwegingen in die uitspraak? Is de opvatting juist dat aan het oordeel dat sprake is van een rechterlijke beslissing, niet in de weg hoeft te staan dat niet exact het rentebedrag is vermeld maar de hoogte van de rentevergoeding meer in abstracte zin is vermeld? Zijn er nog andere meer algemene gezichtspunten die van belang zijn voor de bepaling of sprake is van een rechterlijke beslissing als hiervoor bedoeld?

4a) Voldoet een rentevergoeding op basis van artikel 30ha van de AWR voor zover het gaat om de in artikel 30hb AWR (tekst tot 1 juni 2020) neergelegde rentevoet en de methode van enkelvoudige berekening, zonder meer aan de eisen die uit het doeltreffendheidsbeginsel voortvloeien ter zake van een rentevergoeding bij teruggaaf van in strijd met het Unierecht geheven BPM?

4b) Zo dat niet het geval is, op basis van welke maatstaf en welke uitgangspunten moet getoetst worden of die rentevoet in samenhang bezien met de methode van enkelvoudige berekening leidt tot een rentevergoeding die het doeltreffendheidsbeginsel eerbiedigt?

4c) Zo het doeltreffendheidsbeginsel zich ertegen verzet dat de rentevergoeding wordt berekend op basis van de in artikel 30hb AWR (tekst tot 1 juni 2020) neergelegde rentevoet in samenhang bezien met de methode van enkelvoudige berekening, op basis van welke maatstaf en welke uitgangspunten moet dan rechtsherstel plaatsvinden?

4d) Worden de antwoorden op de vragen 4a, 4b en 4c anders indien het gaat om een rentevergoeding ter zake van een teruggaaf van BPM die verband houdt met een BPM-schuld die is ontstaan vóór 1 januari 2012, en zo ja in welk opzicht?

Schriftelijke opmerkingen bij prejudiciële vraag 21/00331

De vragen 1 tot en met 3 geven de Orde geen aanleiding tot het maken van schriftelijke opmerkingen.

Vraag 4a

De belastingrenteregeling is gebaseerd op de *verzuimgedachte*. Dit betekent dat alleen belastingrente wordt vergoed (of in rekening wordt gebracht) als sprake is van een verzuim. Op grond van artikel 30ha AWR wordt in de volgende drie situaties belastingrente vergoed bij aangiftebelastingen, waaronder de belasting van personenauto's en motorrijwielen (hierna: BPM).

i) bij een teruggaaf als de teruggaafbeschikking niet wordt vastgesteld binnen acht weken na ontvangst van het verzoek om teruggaaf;

ii) bij een teruggaaf die verband houdt met een standpunt over de hoogte van de verschuldigde of terug te geven belasting dat eerder is ingenomen door de inspecteur;

iii) bij een teruggaaf doordat een afwijzende teruggaafbeschikking wordt vervangen door een teruggaafbeschikking.

Het rentetijdvak bij situatie i) en iii) vangt aan acht weken na ontvangst van het teruggaafverzoek, maar niet eerder dan drie maanden na einde van het kalenderjaar waarop de teruggaaf betrekking heeft en eindigt veertien dagen na dagtekening van de teruggaafbeschikking. Het rentetijdvak in situatie ii) vangt aan op de dag na de dag van de voldoening of afdracht van de belasting, maar niet

eerder dan drie maanden na einde van het kalenderjaar waarop de teruggaaf betrekking heeft en eindigt veertien dagen na de dagtekening van de teruggaafbeschikking.

De te vergoeden rente wordt enkelvoudig berekend en de hoogte van het rentepercentage van artikel 30ha AWR is gelijk aan de wettelijke rente voor niet-handelstransacties met een minimum van 4, in ieder geval tot 1 juni 2020. Vanaf 1 juni 2020 tot 1 oktober 2020 is de belastingrente tijdelijk verlaagd naar 0,01%. Als artikel 30ha AWR, zoals dit gold tot 1 juni 2020, voor wat betreft de rentevoet in strijd is met het Unierecht, geldt dit eveneens voor de periode vanaf 1 juni 2020 tot 1 oktober 2020.

Indien sprake is van een belastingteruggaaf vanwege in strijd met Unierecht geheven belasting, volgt uit de jurisprudentie van het Europese Hof van Justitie (HvJ EU) dat naast de onterecht geheven belasting een vergoeding betaald moet worden voor verliezen die zijn opgekomen doordat door de betaling van die belasting de geldsommen niet beschikbaar waren voor de belastingplichtige (HvJ EU 23 april 2020, nr. C-13/18, nr. C-126/18, arrest Sole-Mizo, punt 35 en de aldaar aangehaalde jurisprudentie). Deze rentevergoeding is gebaseerd op de *compensatiegedachte*. Aangezien een concrete Unierechtelijke regeling hieromtrent ontbreekt, staat het de lidstaten vrij om de voorwaarden van een dergelijke regeling te bepalen. Wel dienen deze voorwaarden in overeenstemming te zijn met de Unierechtelijke beginselen van gelijkwaardigheid en doeltreffendheid (zie arrest Sole-Mizo, punt 30 en de aldaar aangehaalde rechtspraak, en R.M. Bos-Schepers c.s., *Renteberekening in belastingzaken*, Fiscale Monografieën 159, Wolters Kluwer, Deventer 2019, paragraaf 6.2.).

Uit het arrest Sole-Mizo volgt in de ogen van de Orde dat het *doeltreffendheidsbeginsel* onder meer inhoudt dat een rentevergoeding berekend moet worden aan de hand van de rentevoet die een belastingplichtige moet betalen aan een kredietinstelling voor het lenen van datzelfde bedrag, als die rentevoet hoger is dan de basisrentevoet van de nationale centrale bank die wordt voorgeschreven in de nationale wetgeving.

De hoogte van het rentepercentage van artikel 30ha AWR is, zoals hiervoor opgemerkt, gelijk aan de wettelijke rente voor niet-handelstransacties met een minimum van 4 (in ieder geval tot 1 juni 2020). De wettelijke rente voor niet-handelstransacties geldt, afgezien van de belastingrenteregeling, voor alle overeenkomsten met particulieren of consumenten. Deze rente is gebaseerd op de basisherfinancieringsrente van de Europese Centrale Bank plus 2,25 procentpunt. De basisherfinancieringsrente is het tarief waartegen banken geld kunnen lenen van de centrale bank voor de duur van één week.

Bij de invoering van de belastingrenteregeling is door de staatssecretaris van Financiën het volgende opgemerkt over de hoogte van het rentepercentage (Kamerstukken II 2011/12, 33 003, nr. 81):

“Die 4% is nu juist gekoppeld aan de marktrente en aan de rentetarieven van de ECB. Het percentage is hoog als je het vergelijkt met de rente die je op een lopende rekening krijgt of op een spaarbankboekje waarvan je vrij mag opnemen. Maar die 4% is erg laag in vergelijking met de rente die je moet betalen als je ergens geld leent. (...)”

In het arrest Sole-Mizo is geoordeeld dat een rentevergoeding op basis van een rentevoet die lager is dan de rentevoet die een belastingplichtige moet betalen aan een bank voor het lenen van datzelfde bedrag in strijd is met het Unierecht. Aangezien de wetgever zelf heeft aangegeven dat de 4% lager is dan de rente die betaald moet worden aan een kredietverschaffer, voldoet een rentevergoeding op basis van artikel 30ha AWR voor zover het gaat om de in artikel 30hb AWR (tekst tot 1 juni 2020) neergelegde rentevoet in de ogen van de Orde niet aan de eisen die voortvloeien uit het *doeltreffendheidsbeginsel* ter zake van een rentevergoeding bij teruggaaf van in strijd met het Unierecht geheven BPM.

Aangezien uit de jurisprudentie van het HvJ EU volgt dat een vergoeding betaald moet worden voor verliezen die zijn opgekomen, doordat door de betaling van die belasting de geldsommen niet beschikbaar waren voor de belastingplichtige en de Orde tot de conclusie komt dat de te hanteren rentevoet bij artikel 30ha AWR, gezien het hiervoor aangehaalde citaat van de wetgever, te laag is, voldoet de methode van enkelvoudige berekening eveneens niet aan de eisen die uit het doeltreffendheidsbeginsel voortvloeien. Een methode van enkelvoudige berekening zou naar de mening van de Orde kunnen voldoen, indien de gehanteerde rentevoet hoog genoeg is, zodat de enkelvoudig berekende rentevergoeding gelijk is aan de rentevergoeding op grond van samengestelde rente die een belasting- of inhoudingsplichtige zou moeten betalen bij financiering door een externe kredietverstrekker.

Vraag 4b en 4c

Nu vraag 4a naar de mening van de Orde ontkennend beantwoord dient te worden, komt de vraag op welke maatstaf en welke uitgangspunten gehanteerd dienen te worden. Zoals eerder is vermeld, volgt uit de jurisprudentie van het HvJ EU dat een vergoeding betaald moet worden voor verliezen die zijn opgekomen, doordat door de betaling van die belasting de geldsommen niet beschikbaar waren voor de belastingplichtige. Het HvJ EU heeft in het arrest Sole-Mizo hieraan nadere invulling gegeven: een rentevergoeding die wordt berekend op basis van de basisrentevoet van de nationale centrale bank, terwijl die rentevoet lager is dan de rentevoet die een belastingplichtige moet betalen aan een kredietinstelling voor het lenen van datzelfde bedrag, in strijd is met het beginsel van doeltreffendheid.

Rechtbank Zeeland-West-Brabant gaat ervan uit dat de leenmaatstaf zoals aangegeven in het arrest Sole-Mizo geen individuele maatstaf is, maar een geobjectiveerde maatstaf. Met andere woorden, in de ogen van de Rechtbank zou het niet gaan om de rentevoet waartegen een belastingplichtige in zijn of haar specifieke situatie had kunnen lenen (r.o. 3.28). De Rechtbank vindt hiervoor steun in de Conclusie van A-G Hogan, 11 september 2019, ECLI:EU:C:2019:708:

“71. Zoals ik heb aangegeven, aanvaardt het Hof dat wanneer het moeilijk is om de geleden schade precies te bepalen, een methode wordt gebruikt die is gebaseerd op een redelijke benadering van de schade mits de hoogte van de vergoeding daar niet al te ongunstig door wordt beïnvloed. Aangezien het in casu zeer moeilijk is om de geleden schade precies te bepalen, meen ik dat Hongarije in beginsel het recht had om die berekening te vereenvoudigen.

72. De rentevoet die moet worden toegepast om volledige vergoeding te garanderen, dient overeen te stemmen met die welke een belastingplichtige zou hebben betaald om een bedrag ter hoogte van het overschot aan aftrekbare btw bij een kredietinstelling te verkrijgen. Derhalve kan de

toepasselijke rentevoet worden geacht gelijk te zijn aan de door de bevoegde centrale bank toegepaste rentevoet voor leningen op zeer korte termijn, voor zover die rentevoet wordt verhoogd met de marge die gewoonlijk door kredietinstellingen wordt toegepast. (...)"

Naar de mening van de Orde is het uitgangspunt, zoals A-G Hogan ook beschrijft in punt 71, dat een vergoeding betaald dient te worden voor de geleden schade. De daadwerkelijk geleden schade zou meer kunnen zijn dan enkel een rentecomponent. Gesteld zou kunnen worden dat een belastingplichtige het geld waarmee nu de onterecht geheven belasting is betaald, had kunnen investeren in zijn onderneming waarmee een rendement behaald had kunnen worden. In dat geval is de geleden schade niet de rente die betaald zou hebben moeten worden aan een bank, als de belastingplichtige het geld had geleend van de bank, maar de misgelopen rendementen uit zijn onderneming. In de ogen van de Orde is dit een situatie waarin de geleden schade niet precies is te bepalen en waarbij een methode gebruikt kan worden die is gebaseerd op een redelijke benadering van de schade. In dat kader is een aansluiting bij de rentevoet die een belastingplichtige moet betalen aan een kredietinstelling voor het lenen van datzelfde bedrag reeds een redelijke benadering van de daadwerkelijk geleden schade. Indien een belastingplichtige echter daadwerkelijk geld heeft geleend om de onterecht geheven belasting te betalen, zal naar de mening van de Orde de geleden schade wel precies vast te stellen zijn. Dit zal de verschuldigde rente aan de bank zijn. Alsdan komt het de Orde voor dat de totale rentevergoeding in verband met in strijd met het Unierecht geheven rente hieraan gelijk zou moeten zijn.

Indien een belastingplichtige niet daadwerkelijk geleend heeft om de ten onrechte geheven belasting te betalen, kan de Orde zich vinden in aansluiting bij de rentevoet die een belastingplichtige moet betalen aan een kredietinstelling voor het lenen van datzelfde bedrag ter bepaling van de geleden schade. Aangezien een kredietinstelling de te hanteren rentevoet mede laat afhangen van de kredietwaardigheid van een belastingplichtige, zou de te hanteren rentevoet per belastingplichtige kunnen verschillen. Doordat deze methode reeds een benadering is van de geleden schade staat de Orde niet direct een geobjectieerde maatstaf voor. Zoals A-G Hogan heeft geconcludeerd, kan uitgegaan worden van een redelijke/geobjectieerde benadering mits de hoogte van de vergoeding daar niet al te ongunstig door wordt beïnvloed.

Vanwege uitvoeringstechnische redenen kan de Orde zich voorstellen dat wel uitgegaan dient te worden van een geobjectieerde maatstaf. In dit kader zou aangesloten kunnen worden bij de wettelijke rente voor handelstransacties. Een lening verstrekt door een kredietverstrekker aan een belastingplichtige die onderworpen is aan de BPM kwalificeert immers als een handelstransactie.

Indien geoordeeld wordt dat uitgegaan moet worden van de geobjectieerde maatstaf van de wettelijke rente voor handelstransacties, dient hierbij in de ogen van de Orde wel tegenbewijs te worden toegestaan. Immers, uit de jurisprudentie van HvJ EU volgt dat uitgegaan kan worden van een redelijke/geobjectieerde benadering, mits de hoogte van de vergoeding daar niet al te ongunstig door wordt beïnvloed. Tevens dient naar de mening van de Orde uitgegaan te worden van een samengestelde rentevergoeding.

Vraag 4d

Naar de mening van de Orde wijzigen de antwoorden op de vragen 4a, 4b en 4c niet als het gaat om een rentevergoeding ter zake van een teruggaaf van BPM, die verband houdt met een BPM-schuld welke is ontstaan vóór 1 januari 2012. Het Unierechtelijke beginsel van doeltreffendheid, en de hiervóór beschreven gevolgen, is ook van toepassing op de heffingsrenteregeling, die heeft gegolden voor een BPM-schuld welke is ontstaan vóór 1 januari 2012.

Hoogachtend,
de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs



mr. F.R. Herreveld
voorzitter Commissie Prejudiciële Vragen