

Hoge Raad beantwoordt prejudiciële vragen over rentevergoeding bij teruggaaf BPM

Gegevens

Publicatie

NTFR 2022/671

Instantie

Hoge Raad

Datum uitspraak

28 januari 2022

Datum publicatie

17 februari 2022

Annotator

C. Presilli

ECLI

[ECLI:NL:HR:2022:89](#)

Zaaknummer

21/00331

Relevante informatie

[AWR art. 26](#), [AWR art. 27ga](#), [AWR art. 30f lid 5](#), [AWR art. 30ha](#), [AWR art. 30hb](#), [AWR art. 30j](#), [VWEU art. 28](#)

Samenvatting

Rechtbank Zeeland-West-Brabant heeft in haar tussenuitspraak van 21 januari 2021, [NTFR 2021/1154](#) prejudiciële vragen aan de Hoge Raad voorgelegd. Deze vragen gaan over de ontvankelijkheid van het bezwaar tegen de hoogte van de bij teruggaaf van BPM te vergoeden rentebedragen en over strijdigheid van de Nederlandse heffings- en belastingrenteregelingen met het Unierecht. De Hoge Raad antwoordt als volgt:

i) Als de inspecteur ter uitvoering van een rechterlijke uitspraak belanghebbende in kennis stelt over de rentevergoeding over de belastingteruggaaf, dan staat tegen die kennisgeving alleen bezwaar open als deze als een rentebesikking kan worden aangemerkt. Daarvan is geen sprake als de inspecteur eerder al een rentebesikking heeft gegeven.

ii) Als een rentebesikking pas voor het eerst wordt gegeven bij uitspraak op bezwaar tegen een voldoening op aangifte, staat daartegen geen bezwaar, maar beroep open.

iii) Voor de vraag of de rechter een beslissing over een rentebesikking heeft genomen, moet naar het dictum worden gekeken. Niet vereist is dat in de uitspraak het bedrag van de rente is genoemd.

iv) De Nederlandse regeling waarbij de rentevergoeding wordt bepaald op basis van enkelvoudige rente en een vast rentepercentage van thans 4%, is niet in strijd met het Unierecht, mits de belastingplichtige het bedrag van de teruggaaf tegen dat rentepercentage zou kunnen lenen bij een bank.

Uitspraak

Feiten

3.1. Belanghebbende heeft dertien keer op aangifte een bedrag aan belasting van personenauto's en motorrijwielen (hierna: bpm) voldaan ter zake van de registratie in het Nederlandse kentekenregister van uit een andere lidstaat van de Unie afkomstige gebruikte auto's. Deze voldoeningen hebben deels voor en deels na 1 januari 2012 plaatsgevonden. Belanghebbende heeft bezwaar gemaakt tegen elk voldaan bedrag aan bpm.

In een aantal gevallen heeft belanghebbende tegen de uitspraak op bezwaar beroep ingesteld en in een deel van die gevallen heeft hij vervolgens hoger beroep ingesteld.

3.2. In de hiervoor in 3.1 bedoelde gevallen is steeds beslist dat belanghebbende recht heeft op een teruggaaf van bpm, hetzij ambtshalve, hetzij bij uitspraak op bezwaar, hetzij bij uitspraak op het beroep, hetzij bij uitspraak op het hoger beroep. In een aantal uitspraken heeft de Rechtbank en/of het Hof daarbij tevens een beslissing gegeven die strekte tot vergoeding van rente over die teruggaaf overeenkomstig hoofdstuk VA AWR.

3.3. Naar aanleiding van de hiervoor in 3.2 bedoelde beslissingen tot het verlenen van teruggaaf van bpm heeft de Inspecteur belanghebbende telkens schriftelijk in kennis gesteld van het terug te betalen bedrag aan bpm. In elk van die kennisgevingen heeft hij een bedrag aan te vergoeden rente vermeld.

3.4. Belanghebbende heeft bij de Inspecteur bezwaar gemaakt tegen elk van de laatstbedoelde rentebedragen. Tegen de daarop door de Inspecteur gedane uitspraken op bezwaar heeft belanghebbende beroep bij de Rechtbank ingesteld.

3.5. Belanghebbende heeft bij de Rechtbank aangevoerd dat de hiervoor bedoelde rentebedragen, die de Inspecteur met inachtneming van hoofdstuk VA AWR en de Uitvoeringsregeling Algemene wet inzake rijksbelastingen 1994 (hierna: de Uitvoeringsregeling AWR) heeft berekend, te laag zijn vastgesteld. Volgens belanghebbende brengt het Unierecht mee dat de rentevergoedingen moeten worden berekend over een langere periode en tegen een hoger rentepercentage dan de periode die respectievelijk het rentepercentage dat is voorgeschreven in hoofdstuk VA AWR (tekst tot 1 juni 2020) en de Uitvoeringsregeling AWR.

3.6. De Rechtbank twijfelt over het antwoord op de vragen of (i) bezwaar open staat tegen de in de hiervoor in 3.3 bedoelde kennisgevingen vermelde rentebedragen, en zo ja, (ii) of het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie van 23 april 2020, Sole-Mizo Zrt. en Dalmandi Mezogazdasági Zrt., C-13/18 en C-126/18, ECLI:EU:C:2020:292 (red. [NTFR 2020/1513](#)) (hierna: het arrest Sole-Mizo), van betekenis is voor het Nederlandse stelsel van vergoeding van rente bij teruggaaf van in strijd met het Unierecht geheven bpm.

Geschil

De Rechtbank heeft de volgende prejudiciële vragen aan de Hoge Raad voorgelegd:

‘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 gezien 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 gezien 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?

Rechtsoverwegingen

De prejudiciële vragen 1a, 1b, 2a en 2b

5.1. Bij de beantwoording van de prejudiciële vragen 1a, 1b, 2a en 2b wordt het volgende vooropgesteld.

5.1.1. Met betrekking tot de belastingen genoemd in artikel 30h AWR (waaronder bpm is begrepen) wordt bij terugbetaling daarvan aan degene van wie die belasting is geheven, belastingrente (hierna ook te noemen: rente) vergoed in de gevallen genoemd in artikel 30ha, leden 1 tot en met 3, AWR. Die rente wordt volgens artikel 30j, lid 1, eerste volzin, AWR door de inspecteur vastgesteld bij voor bezwaar vatbare beschikking (hierna: rentebesikking). Het bedrag van de rente wordt, voor zover hier van belang, vermeld in de uitspraak op bezwaar tegen een op aangifte voldaan bedrag aan belasting of bij de bekendmaking van een teruggaaf van belasting (artikel 30j, lid 2, eerste volzin, AWR). Op grond van artikel 30j, lid 1, tweede volzin, AWR zijn met betrekking tot een rentebesikking de bepalingen in de belastingwet die gelden voor de belastingaanslag ter zake waarvan rente wordt berekend, van overeenkomstige toepassing.

5.1.2. Of de inspecteur een in artikel 30j, lid 1, AWR bedoelde rentebesikking heeft gegeven, moet worden beoordeeld aan de hand van de criteria waaraan een beschikking in de zin van artikel 1:3 Awb moet voldoen. ¹ Daarbij is niet doorslaggevend of het desbetreffende stuk melding maakt van 'beschikking' en evenmin of dat stuk een rechtsmiddelverwijzing bevat. Die omstandigheden kunnen wel een aanwijzing vormen dat de inspecteur een beschikking heeft gegeven. Indien de inspecteur uitspraak doet op het bezwaar tegen een op aangifte voldaan bedrag aan belasting zonder daarbij melding te maken van (een bedrag aan) te vergoeden rente, kan niet worden aangenomen dat in die uitspraak een rentebesikking ligt besloten. De rechtspraak van de Hoge Raad met betrekking tot verliesvaststellingsbeschikkingen ² kan hier niet naar analogie worden toegepast. Uit een dergelijke uitspraak van de inspecteur met betrekking tot op aangifte voldane bpm kan immers niet worden afgeleid dat de inspecteur heeft besloten tot het vergoeden van rente. Gelet ook op de totstandkomingsgeschiedenis van artikel 30j AWR en de daaraan voorafgaande regeling moet voor het bestaan van een rentebesikking in elk geval de eis worden gesteld dat het bedrag van de te vergoeden rente is vermeld (vgl. de onderdelen 3.16 en 4.21 van de conclusie van de Advocaat-Generaal).

5.1.3. De hiervoor in 5.1.1 beschreven renteregeling en de in hoofdstuk V AWR en in hoofdstuk 8 Awb voorziene regeling over het instellen van bezwaar en beroep brengen mee dat tegen een door de inspecteur vermeld bedrag aan rentevergoeding alleen rechtsmiddelen kunnen worden aangewend indien met die vermelding een rentebesikking is gegeven. Hieruit volgt dat de bestuursrechter in een procedure over de voldoening op aangifte van een belasting bij het ontbreken van een rentebesikking niet mag beslissen over (de hoogte van) de door de inspecteur op grond van artikel 30ha AWR te vergoeden rente. Wanneer de bestuursrechter in zijn uitspraak ondanks het ontbreken van een rentebesikking toch een beslissing neemt over (de hoogte van) te vergoeden rente, staat zijn uitspraak in zoverre bloot aan vernietiging indien daartegen een rechtsmiddel wordt aangewend met grieven over die beslissing. Komt die uitspraak echter onherroepelijk vast te staan, dan is de daarin opgenomen beslissing over de (hoogte van de) rentevergoeding bindend; daaraan kan niet afdoen dat de bestuursrechter die beslissing niet had mogen nemen. Het bindende karakter van die rechterlijke beslissing brengt mee dat de inspecteur naar aanleiding daarvan een rentebesikking moet geven waarbij het door hem vastgestelde bedrag aan te vergoeden rente ten minste gelijk is aan de rentevergoeding waartoe de bestuursrechter heeft besloten. Tegen die rentebesikking kan de belanghebbende bezwaar maken.

5.1.4. Indien de inspecteur daarentegen al eerder een rentebesikking heeft gegeven die onherroepelijk is komen vast te staan, en de inspecteur daarna in een nieuwe, al dan niet als beschikking aangeduide, kennisgeving mede melding maakt van rente waarop ook die rentebesikking betrekking heeft, kan hetgeen in die kennisgeving is vermeld over vergoeding

van rente alleen als beschikking worden aangemerkt voor zover het daarin vermelde rentebedrag hoger is dan het rentebedrag dat in de eerdere rentebesikking is vermeld. Die kennisgeving is immers alleen in zoverre gericht op enig zelfstandig rechtsgevolg. Alleen in zoverre kan rechtsgeldig bezwaar worden gemaakt tegen hetgeen in die kennisgeving is vermeld over vergoeding van rente.

5.1.5. De hiervoor in 5.1.4 beschreven situatie onderscheidt zich van het geval waarin de inspecteur naar aanleiding van een uitspraak van de bestuursrechter voor de eerste maal een rentebesikking geeft. Tegen een dergelijke beschikking staat bezwaar open en wel voor het volledige rentebedrag; er is dan geen eerder besluit van de inspecteur over rente waartegen de belanghebbende had kunnen opkomen. ³ Hierbij is niet van belang of de uitspraak van de bestuursrechter een beslissing bevat met betrekking tot het bedrag van de rente.

5.2.1. Prejudiciële vraag 1a ziet, gezien de door de Rechtbank gegeven toelichting in de onderdelen 3.11 tot en met 3.14 van haar beslissing, kennelijk op de situatie dat een uitspraak van de bestuursrechter niet is beperkt tot het vaststellen van het recht op teruggaaf van een bedrag aan bpm, maar tevens strekt tot het vaststellen van de daarover volgens hoofdstuk VA AWR te vergoeden rente, en de inspecteur naar aanleiding van die beslissing de belanghebbende schriftelijk kennis geeft van het terug te betalen bedrag aan bpm en het daarover te vergoeden bedrag aan rente.

5.2.2. Uit hetgeen hiervoor in 5.1.1 tot en met 5.1.4 is overwogen, volgt dat tegen hetgeen in kennisgevingen is vermeld met betrekking tot te vergoeden rente bezwaar open staat, maar slechts indien hetgeen in die kennisgevingen over die rentevergoeding is vermeld, is aan te merken als een rentebesikking. Dit laatste kan in elk geval niet worden aangenomen voor zover met betrekking tot die rentevergoeding door de inspecteur eerder een beschikking is gegeven die als rentebesikking moet worden aangemerkt. In een situatie als bedoeld in 5.2.1 is voor de beoordeling of hetgeen in de desbetreffende kennisgeving is vermeld met betrekking tot te vergoeden rente is aan te merken als een rentebesikking, niet relevant of de beslissing over de rente die daarin is vermeld, afwijkt van de beslissing over de rente in de rechterlijke uitspraak.

5.2.3. Op prejudiciële vraag 1a moet dus worden geantwoord dat ingeval de bestuursrechter in een procedure over een op aangifte voldaan bedrag aan belasting heeft beslist over de toekenning van een rentevergoeding over de belastingteruggaaf en de inspecteur ter uitvoering van die rechterlijke uitspraak de belanghebbende in kennis stelt van het terug te betalen belastingbedrag en de daarover te vergoeden rente, tegen hetgeen in die kennisgeving over die rentevergoeding is vermeld, alleen bezwaar openstaat indien die vermelding is aan te merken als een rentebesikking. Dit laatste kan in elk geval niet worden aangenomen voor zover met betrekking tot die rentevergoeding door de inspecteur eerder een rentebesikking is gegeven.

5.2.4. Op prejudiciële vraag 1b moet worden geantwoord dat voor de beoordeling of de inspecteur in het in vraag 1a bedoelde geval met de vermelding van het rentebedrag een beschikking in de zin van artikel 30j AWR heeft gegeven, niet doorslaggevend is of de kennisgeving wel of niet melding maakt van 'beschikking' en evenmin of die kennisgeving een rechtsmiddelverwijzing bevat. Evenmin is voor het aanmerken als rentebesikking van belang of het door de inspecteur berekende rentebedrag afwijkt van de beslissing over de rente in de rechterlijke uitspraak.

5.3.1. Prejudiciële vraag 2a ziet, gezien de door de Rechtbank gegeven toelichting in onderdeel 3.15 van haar beslissing, op de situatie waarin de inspecteur moet beslissen over het bezwaar tegen een door hem gegeven rentebesikking en de bestuursrechter, nog voordat de inspecteur over dat bezwaar heeft beslist, in de uitspraak in de procedure over het recht op teruggaaf van de belasting waarop deze rentebesikking ziet, een beslissing geeft over de met inachtneming van hoofdstuk VA AWR en de Uitvoeringsregeling AWR te vergoeden rente. Gezien onderdeel 3.16 van haar beslissing heeft de Rechtbank bij de formulering van deze vraag verondersteld dat een voorafgaande beslissing van de bestuursrechter over te vergoeden rente in elk geval in de weg staat aan een beslissing van de inspecteur over het bezwaar tegen de rentebesikking. Die veronderstelling is, zoals volgt uit hetgeen hiervoor in 5.1.1 tot en met 5.1.5 is overwogen, onjuist.

Daarom zal de Hoge Raad in het navolgende uiteenzetten hoe de inspecteur in zulke gevallen dient om te gaan met het bezwaar tegen de rentebesikking.

5.3.2. Indien de inspecteur bij uitspraak op bezwaar tegen een op aangifte voldaan bedrag aan belasting een rentebesikking geeft als hiervoor in 5.1.2 bedoeld, komt in de eerste plaats de vraag op welk rechtsmiddel moet worden aangewend tegen deze rentebesikking.

Op grond van artikel 30j, lid 1, tweede volzin, AWR zijn met betrekking tot de rentebesikking de bepalingen in de belastingwet die gelden voor de belastingaanslag ter zake waarvan belastingrente wordt berekend, van overeenkomstige toepassing. Deze bepaling strekt mede ertoe dat voor wat betreft het in hoofdstuk V AWR voorziene stelsel van rechtsbescherming een rentebesikking het regime volgt van de belastingaanslag ter zake waarvan de belastingrente wordt berekend. ⁴ Indien een rentebesikking wordt gegeven bij uitspraak op het bezwaar tegen een op aangifte voldaan bedrag aan belasting, dient deze bepaling aldus te worden uitgelegd dat tegen die rentebesikking geen bezwaar maar beroep openstaat, op overeenkomstige wijze als tegen de uitspraak op bezwaar. De rentebesikking moet in deze gevallen naar analogie van artikel 24a, lid 3, AWR voor de toepassing van de wettelijke voorschriften over beroep geacht worden deel uit te maken van de daarmee samenhangende uitspraak op bezwaar. Het beroep tegen zo'n uitspraak op bezwaar moet daarom tevens worden opgevat als beroep tegen de rentebesikking. Indien tegen die rentebesikking bezwaar wordt gemaakt bij de inspecteur dient deze daarop geen beslissing te nemen maar moet hij dit geschrift op de voet van artikel 6:15 Awb als beroepschrift doorzenden aan de rechtbank.

5.3.3. Indien de inspecteur, anders dan in de hiervoor in 5.3.2 bedoelde gevallen, pas naar aanleiding van een rechterlijke uitspraak in een kennisgeving van een teruggaaf van belasting die op aangifte is voldaan, melding maakt van te vergoeden rente, geldt hetgeen hiervoor in 5.2.2 is overwogen. Daaruit volgt dat tegen hetgeen in de kennisgeving van de inspecteur is vermeld met betrekking tot te vergoeden rente bezwaar open staat indien hetgeen in die kennisgeving is vermeld over rentevergoeding, is aan te merken als een rentebesikking. Dit laatste kan in elk geval niet worden aangenomen voor zover met betrekking tot die rente door de inspecteur eerder een besikking is gegeven die als rentebesikking moet worden aangemerkt.

Betreft de hiervoor in 5.3.1 genoemde rechterlijke uitspraak een uitspraak van de rechtbank, en is daartegen hoger beroep aangetekend (de situatie als geschetst in onderdeel 3.15, tweede alinea, van de beslissing van de Rechtbank), dan kan, ook indien hetgeen in de kennisgeving van de inspecteur is vermeld over rentevergoeding, is aan te merken als een rentebesikking, de bestuursrechter in hoger beroep dus niet beslissen over (de hoogte van) de te vergoeden rente. Wanneer die hogerberoepsrechter desondanks in zijn uitspraak een beslissing neemt over (de hoogte van) te vergoeden rente, dan staat zijn uitspraak in zoverre bloot aan vernietiging indien daartegen beroep in cassatie wordt ingesteld met klachten over die beslissing. Komt die uitspraak in hoger beroep echter onherroepelijk vast te staan, dan is die bindend. Indien het bedrag aan te vergoeden rente volgens de uitspraak in hoger beroep hoger is dan het bedrag dat is vermeld in de rentebesikking naar aanleiding van de eerste rechterlijke uitspraak, brengt het bindende karakter van die uitspraak mee dat de inspecteur een aanvullende rentebesikking zal moeten geven (vergelijk 5.1.3 hiervoor). De inspecteur moet dan naar aanleiding van die uitspraak in hoger beroep een aanvullende rentebesikking geven waardoor het totale door de inspecteur vastgestelde bedrag aan te vergoeden rente ten minste gelijk is aan de rentevergoeding waartoe de hogerberoepsrechter heeft besloten. Tegen die aanvullende rentebesikking kan eveneens bezwaar worden gemaakt. Indien het bedrag aan te vergoeden rente volgens de uitspraak in hoger beroep lager is dan het bedrag dat is vermeld in de rentebesikking naar aanleiding van de eerste rechterlijke uitspraak, dan heeft dat geen gevolgen voor de belanghebbende. In dat geval moet worden uitgegaan van het bedrag van de te vergoeden rente zoals vermeld in de rentebesikking naar aanleiding van de eerste rechterlijke uitspraak, en kan in bezwaar en beroep tegen deze rentebesikking worden bepleit dat een nog hoger bedrag aan rente moet worden vergoed.

5.3.4. Het antwoord op prejudiciële vraag 2a luidt daarom, met inachtneming van hetgeen hiervoor in 5.3.1 is overwogen, als volgt.

Indien een rentebesikking is gegeven bij uitspraak op een bezwaar tegen een op aangifte voldaan bedrag aan belasting, staat tegen deze besikking op grond van artikel 30j, lid 1, tweede volzin, AWR beroep open en moet naar analogie van artikel 24a, lid 3, AWR het beroep tegen deze uitspraak op bezwaar tevens worden opgevat als beroep tegen de rentebesikking. Indien tegen de rentebesikking bezwaar is gemaakt, dient de inspecteur daarop niet een beslissing te nemen maar moet hij dit geschrift op de voet van artikel 6:15 Awb als beroepschrift doorzenden aan de rechtbank.

Een bezwaar tegen een bedrag aan te vergoeden rente dat is vermeld in een naar aanleiding van een rechterlijke uitspraak verzonden kennisgeving van een teruggaaf van belasting die op aangifte is voldaan, is – mits de overige voorwaarden voor ontvankelijkheid ook zijn vervuld – ontvankelijk indien hetgeen in die kennisgeving over dat rentebedrag is vermeld, is aan te merken als een rentebesikking. Dit laatste kan in elk geval niet worden aangenomen voor zover met betrekking tot die rentevergoeding door de inspecteur eerder een besikking is gegeven die als rentebesikking moet worden aangemerkt.

5.3.5. Met inachtneming van rechtsoverweging 5.3.1 en gelet op hetgeen hiervoor in 5.3.3 is overwogen, kan voor het antwoord op prejudiciële vraag 2a relevant zijn of de hoogte van de door de rechter vastgestelde rentevergoeding afwijkt van de hoogte van de eerder door de inspecteur vastgestelde rentevergoeding.

5.3.6. Op prejudiciële vraag 2b moet daarom worden geantwoord dat voor het antwoord op prejudiciële vraag 2a, relevant kan zijn of de hoogte van de rentevergoeding die is vastgesteld in de rentebesikking van de inspecteur al dan niet afwijkt van de hoogte van de rentevergoeding die is vastgesteld in de latere rechterlijke uitspraak.

De prejudiciële vraag 3

5.4.1. Met de derde prejudiciële vraag wenst de Rechtbank in wezen te vernemen wanneer kan worden aangenomen dat een rechterlijke uitspraak een beslissing bevat met betrekking tot (de hoogte van) te vergoeden rente.

5.4.2. Uit hetgeen hiervoor in 5.1.3 en 5.3.3 is overwogen, volgt dat beantwoording van die vraag slechts nodig is voor het geval de bestuursrechter in een uitspraak op een (hoger) beroep betreffende op aangifte voldane belasting, ondanks het ontbreken van een rentebesikking, een beslissing neemt over (de hoogte van) te vergoeden rente over de terug te betalen belasting, en die uitspraak onherroepelijk is komen vast te staan. In zo'n geval is de beslissing over de (hoogte van de) rentevergoeding namelijk bindend, op de wijze als hiervoor omschreven in 5.1.3 en 5.3.3. De inspecteur moet dan naar aanleiding van die rechterlijke uitspraak een rentebesikking geven waarvan het bedrag ten minste gelijk is aan de rentevergoeding waartoe de rechter heeft besloten. Tegen die rentebesikking kan de belanghebbende bezwaar maken.

5.4.3. De vraag of een rechterlijke uitspraak als hiervoor in 5.4.2 bedoeld een beslissing bevat met betrekking tot te vergoeden rente, moet worden beantwoord aan de hand van de beslissing (het dictum) in die uitspraak, zo nodig in samenhang gelezen met de overwegingen in die uitspraak. Daarvoor is niet vereist dat de bestuursrechter in zijn uitspraak het bedrag van de rente noemt. Volstaan kan worden met het vermelden van de elementen voor de berekening van dat bedrag.

5.4.4. Prejudiciële vraag 3 moet daarom als volgt worden beantwoord. De vraag of de bestuursrechter, ondanks het ontbreken van een rentebesikking, een beslissing heeft genomen over (de hoogte van) te vergoeden rente over terug te betalen belasting die op aangifte is voldaan, moet worden beantwoord aan de hand van de beslissing (het dictum) in die uitspraak, zo nodig in samenhang gelezen met de overwegingen in die uitspraak. Daarvoor is niet vereist dat de

bestuursrechter in zijn uitspraak het bedrag van de rente noemt. Volstaan kan worden met het vermelden van de elementen voor de berekening van dat bedrag.

De prejudiciële vragen 4a, 4b en 4c

5.5. In het arrest van 19 december 2014, ECLI:NL:HR:2014:3606 (red. [NTFR 2015/174](#)), heeft de Hoge Raad zonder voorbehoud geoordeeld dat de in artikel 30f, lid 5, AWR (tekst 2012) en in artikel 30hb AWR (tekst vanaf 2013) neergelegde rentevoeten en de daarin voorziene methode van enkelvoudige berekening van rente voldoen aan het Unierechtelijke doeltreffendheidsbeginsel. Met de prejudiciële vragen 4a, 4b en 4c, die zich lenen voor gezamenlijke beantwoording, wenst de Rechtbank in de eerste plaats te vernemen of het arrest Sole-Mizo voor de Hoge Raad aanleiding vormt om terug te komen van dat oordeel als het gaat om vergoeding van rente bij teruggaaf van in strijd met het Unierecht geheven belasting.

5.6.1. De lidstaten zijn verplicht om in strijd met het Unierecht geheven belastingen met rente terug te betalen. Bij het ontbreken van een Unieregeling is het een aangelegenheid van het interne recht van elke lidstaat om de voorwaarden vast te stellen waaronder deze rente moet worden betaald, met name de rentevoet en de wijze waarop de rente wordt berekend (enkelvoudige dan wel samengestelde rente). Deze voorwaarden moeten onder meer het doeltreffendheidsbeginsel eerbiedigen, hetgeen inhoudt dat die voorwaarden niet van dien aard mogen zijn dat zij de uitoefening van de door het Unierecht verleende rechten in de praktijk onmogelijk of uiterst moeilijk maken. Dit beginsel verlangt dat in geval van terugbetaling van belasting die door een lidstaat in strijd met het Unierecht is geïnd, de nationale voorschriften inzake met name de berekening van de eventueel te vergoeden rente niet ertoe leiden dat de belastingplichtige een passende vergoeding wordt ontzegd voor het verlies dat hij als gevolg van de onverschuldigde betaling van belasting heeft geleden. [5](#)

Het staat aan de nationale rechter om met inachtneming van het doeltreffendheidsbeginsel uit te maken of over de terug te betalen hoofdsom 'enkelvoudige rente' dan wel 'samengestelde rente' of nog een ander soort rente dient te worden betaald. [6](#)

5.6.2. Het Unierechtelijke doeltreffendheidsbeginsel verzet zich in beginsel niet tegen een nationale regeling van een lidstaat waarbij de omvang van de rentevergoeding voor het verlies dat als gevolg van de onverschuldigde betaling van belasting wordt geleden, op forfaitaire wijze wordt bepaald. Een rentevergoeding die op forfaitaire wijze wordt vastgesteld, vormt uit de aard der zaak geen weerspiegeling van het daadwerkelijk geleden verlies als gevolg van de onverschuldigde betaling van belasting. Een forfaitaire rentevergoeding kan in concrete gevallen hoger of lager uitvallen dan het daadwerkelijk geleden verlies. [7](#)

5.6.3. Het Hof van Justitie heeft in het arrest Sole-Mizo voor recht verklaard dat het beginsel van doeltreffendheid en het bij de heffing van btw toepasselijke beginsel van fiscale neutraliteit zich verzetten tegen een praktijk van een lidstaat waarbij de rente op de aftrekbare btw-overschotten die door die lidstaat – in strijd met het Unierecht – langer dan redelijk is, zijn ingehouden, wordt berekend op basis van een rentevoet die overeenkomt met de basisrentevoet van de nationale centrale bank, terwijl die rentevoet lager is dan die waarmee de belastingplichtige die geen kredietinstelling is, zou worden geconfronteerd om diezelfde bedragen te lenen, en de rente op de betrokken btw-overschotten bovendien slechts gedurende een bepaald aangiftetijdvak loopt zonder dat rente wordt toegekend om de belastingplichtige te vergoeden voor de geldontwaarding die het gevolg is van het tijdsverloop na dat aangiftetijdvak totdat de rente daadwerkelijk wordt betaald.

5.7. Gelet op de hiervoor in 5.6.2 en 5.6.3 bedoelde rechtspraak verzet het Unierecht zich niet tegen een nationale regeling waarbij de rentevergoeding ter zake van de terugbetaling van in strijd met het Unierecht geheven belastingen wordt

bepaald op basis van enkelvoudige rente en een vast rentepercentage, mits dat rentepercentage ten minste het rentepercentage benadert waartegen de belastingplichtige het bedrag aan in strijd met het Unierecht betaalde belasting bij een bank zou kunnen lenen.

5.8.1. Op grond van artikel 30ha, leden 1 tot en met 3, AWR wordt met betrekking tot de in artikel 30h AWR bedoelde belastingen (waaronder bpm is begrepen) belastingrente vergoed in de in die leden 1 tot en met 3 genoemde gevallen waarin een recht op teruggaaf van belasting ontstaat. Het tijdvak waarover de belastingrente – enkelvoudig – wordt berekend, vangt in al die gevallen niet eerder aan dan drie maanden na het einde van het kalenderjaar of boekjaar waarop de teruggaaf betrekking heeft en eindigt veertien dagen na de dagtekening van de teruggaafbeschikking.

5.8.2. Het percentage van de belastingrente dat van toepassing is bij teruggaaf van de in artikel 30h AWR bedoelde belastingen, is met ingang van 1 januari 2013 gelijk aan het percentage van de op grond van artikel 6:120, lid 1, BW bij algemene maatregel van bestuur vastgestelde wettelijke rente, bedoeld in artikel 6:119 BW (de wettelijke rente voor niet-handelstransacties). ⁸ Het percentage van de hiervoor bedoelde wettelijke rente bedroeg met ingang van 1 januari 2012 vier procent en met ingang van 1 januari 2013 drie procent. De hoogte van de belastingrente sluit daar bij aan, met dien verstande dat met ingang van 1 april 2014 tot 1 juni 2020 de belastingrente ten minste vier procent bedraagt. ⁹

5.9. Op grond van artikel 28c Invorderingswet 1990 (hierna: IW) wordt op verzoek aan de belastingschuldige invorderingsrente vergoed voor zover de ontvanger op grond van een beschikking van de inspecteur gehouden is belasting terug te geven omdat deze in strijd met het Unierecht is geheven. Deze invorderingsrente (hierna: Irimie-rente) wordt enkelvoudig berekend over het tijdvak dat aanvangt op de dag na die waarop de belasting is betaald, voldaan of afgedragen en eindigt op de dag voorafgaand aan die van de terugbetaling en heeft als grondslag het aan de belastingschuldige terug te geven of teruggegeven bedrag. Op grond van artikel 28c, lid 2, tweede volzin, IW wordt Irimie-rente niet berekend over dagen waarover op grond van de AWR belastingrente wordt vergoed.

5.10.1. Uit hetgeen hiervoor in 5.8 is overwogen, volgt dat bij teruggaaf van in strijd met het Unierecht geheven belasting naar Nederlands recht aanspraak bestaat op vergoeding van belastingrente, berekend op enkelvoudige wijze, en uitgaande van een rente van – thans – vier procent.

Gelet op hetgeen hiervoor in 5.7 is overwogen, is een aldus vastgestelde rente niet in strijd met het doeltreffendheidsbeginsel indien het daarbij te hanteren rentepercentage ten minste het rentepercentage benadert waartegen een belastingplichtige het bedrag aan in strijd met het Unierecht betaalde belasting bij een bank zou kunnen lenen. Bij de beantwoording van de vraag tegen welk rentepercentage de belastingplichtige dit bedrag bij een bank zou kunnen lenen, sluit de Hoge Raad in gevallen waarin terugbetaling van in strijd met het Unierecht geheven belasting plaatsvindt, steeds aan bij de periodiek op de website van De Nederlandsche Bank gepubliceerde gegevens betreffende 'Bancaire rente op consumptief krediet en overige leningen aan huishoudens' (www.dnb.nl/statistieken/dashboards/rente/). Deze keuze voor één uniforme vergelijkingsmaatstaf berust op overwegingen van eenvoud en uitvoerbaarheid. Er wordt dus geen onderscheid gemaakt tussen belastingplichtigen die wel en belastingplichtigen die niet als consument zijn aan te merken. Het voorgaande betekent ook dat niet op individuele, subjectieve basis wordt onderzocht welk rentepercentage van toepassing zou (kunnen) zijn indien de betrokken belastingplichtige het bedrag aan in strijd met het Unierecht betaalde belasting zou hebben moeten lenen bij een bank.

5.10.2. In aanmerking nemende hetgeen hiervoor in 5.10.1 is overwogen, is de Hoge Raad van oordeel dat het voor het vergoeden van belastingrente te hanteren rentepercentage aan het doeltreffendheidsbeginsel voldoet indien dat percentage gelijk is aan of hoger is dan het percentage van de hiervoor genoemde bancaire rente op consumptief krediet en overige leningen aan huishoudens. Voor de beoordeling of aan deze maatstaf is voldaan, moet het voor het vergoeden van belastingrente te hanteren rentepercentage worden vergeleken met het percentage van de hiervoor bedoelde bancaire rente zoals dat gold aan het begin van de maand waarin de belasting in strijd met het Unierecht is betaald. Op grond van

overwegingen van eenvoud en uitvoerbaarheid wordt geen rekening gehouden met de mogelijkheid dat de belastingplichtige het bedrag aan in strijd met het Unierecht betaalde belasting gedurende een bepaalde periode zou hebben moeten lenen bij een bank, en deze bank gedurende die periode verschillende rentepercentages zou hebben gehanteerd.

5.10.3. Hetgeen hiervoor in 5.10.2 is overwogen, brengt mee dat een rentevergoeding over het tijdvak genoemd in artikel 30ha, leden 1 tot en met 3, AWR die is berekend op basis van het in artikel 30hb AWR bedoelde percentage van de belastingrente, voldoet aan het doeltreffendheidsbeginsel indien het uit die berekening voortvloeiende bedrag aan rentevergoeding ten minste gelijk is aan de rentevergoeding over dat tijdvak die op gelijke wijze (dat wil zeggen enkelvoudig en met inachtneming van artikel 31 van de Uitvoeringsregeling AWR) is berekend op basis van het percentage van de hiervoor bedoelde bancaire rente zoals dat gold aan het begin van de maand waarin de belasting in strijd met het Unierecht is betaald.

5.11. Gelet op hetgeen hiervoor in 5.10 is overwogen, moeten de prejudiciële vragen 4a, 4b en 4c worden beantwoord als volgt. In het geval van een teruggaaf van in strijd met het Unierecht geheven bpm voldoet een rentevergoeding op basis van artikel 30ha AWR wat betreft de in artikel 30hb AWR (tekst tot 1 juni 2020) neergelegde rentevoet en de methode van enkelvoudige berekening aan de eisen die uit het doeltreffendheidsbeginsel voortvloeien, mits het daaruit voortvloeiende bedrag aan rentevergoeding ten minste gelijk is aan de rentevergoeding over dat tijdvak die op gelijke wijze (dat wil zeggen enkelvoudig en met inachtneming van artikel 31 van de Uitvoeringsregeling AWR) is berekend op basis van het percentage van de bancaire rente op consumptief krediet en overige leningen aan huishoudens zoals dat gold aan het begin van de maand waarin de belasting in strijd met het Unierecht is betaald.

De prejudiciële vraag 4d

5.12.1. Hetgeen hiervoor in 5.11 is geoordeeld over de hoogte van belastingrente geldt evenzeer voor het tot 1 januari 2013 geldende regime van heffingsrente en voor het regime van Irimie-rente.

5.12.2. Op prejudiciële vraag 4d moet daarom worden geantwoord dat het op de prejudiciële vragen 4a, 4b en 4c gegeven antwoord niet anders is indien het gaat om een rentevergoeding ter zake van een teruggaaf van belasting die verband houdt met een schuld die is ontstaan vóór 1 januari 2012.

6. Proceskosten

Door de Rechtbank zal worden beoordeeld of aan belanghebbende voor de kosten van de onderhavige prejudiciële procedure een vergoeding dient te worden toegekend.

7. Beslissing

De Hoge Raad beantwoordt de hiervoor in onderdeel 4 weergegeven vragen als volgt.

De prejudiciële vraag 1a

Ingeval de bestuursrechter in een procedure over een op aangifte voldaan bedrag aan belasting heeft beslist over de toekenning van een rentevergoeding over de belastingteruggaaf en de inspecteur ter uitvoering van die rechterlijke uitspraak de belanghebbende in kennis stelt van het terug te betalen belastingbedrag en de daarover te vergoeden rente, staat tegen hetgeen in die kennisgeving over die rentevergoeding is vermeld alleen bezwaar open indien die vermelding is

aan te merken als een rentebesikking. Dit laatste kan in elk geval niet worden aangenomen voor zover met betrekking tot die rentevergoeding door de inspecteur eerder een rentebesikking is gegeven.

De prejudiciële vraag 1b

Voor het antwoord op de vraag of de inspecteur in het in vraag 1a bedoelde geval met de vermelding van het rentebedrag een besikking in de zin van artikel 30j AWR heeft gegeven, is niet doorslaggevend of de kennisgeving wel of niet melding maakt van 'besikking' en evenmin of die kennisgeving een rechtsmiddelverwijzing bevat. Evenmin is voor het aanmerken als rentebesikking van belang of het door de inspecteur berekende rentebedrag afwijkt van de beslissing over de rente in de rechterlijke uitspraak.

De prejudiciële vraag 2a

Een beslissing van de bestuursrechter over de met inachtneming van hoofdstuk VA AWR en de Uitvoeringsregeling AWR te vergoeden rente ter zake van een teruggaaf van belasting die op aangifte is voldaan, welke beslissing voorafgaat aan een beslissing van de inspecteur over het bezwaar tegen een rentebesikking ter zake van dezelfde (teruggaaf van) belasting die op aangifte is voldaan, staat niet zonder meer eraan in de weg dat de inspecteur beslist over die rentebesikking. De inspecteur dient als volgt om te gaan met het bezwaar tegen de rentebesikking.

Indien een rentebesikking is gegeven bij uitspraak op een bezwaar tegen een op aangifte voldaan bedrag aan belasting, staat tegen deze besikking op grond van artikel 30j, lid 1, tweede volzin, AWR beroep open en moet naar analogie van artikel 24a, lid 3, AWR het beroep tegen deze uitspraak op bezwaar tevens worden opgevat als beroep tegen de rentebesikking. Indien tegen de rentebesikking bezwaar is gemaakt, dient de inspecteur daarop niet een beslissing te nemen maar moet hij dit geschrift op de voet van artikel 6:15 Awb als beroepschrift doorzenden aan de rechtbank.

Een bezwaar tegen een bedrag aan te vergoeden rente dat is vermeld in een naar aanleiding van een rechterlijke uitspraak verzonden kennisgeving van een teruggaaf van belasting die op aangifte is voldaan, is – mits de overige voorwaarden voor ontvankelijkheid ook zijn vervuld – ontvankelijk indien hetgeen in die kennisgeving over dat rentebedrag is vermeld, is aan te merken als een rentebesikking. Dit laatste kan in elk geval niet worden aangenomen voor zover met betrekking tot die rentevergoeding door de inspecteur eerder een besikking is gegeven die als rentebesikking moet worden aangemerkt.

De prejudiciële vraag 2b

Voor het antwoord op prejudiciële vraag 2a kan relevant zijn of de hoogte van de rentevergoeding die is vastgesteld in de rentebesikking van de inspecteur al dan niet afwijkt van de hoogte van de rentevergoeding die is vastgesteld in de latere rechterlijke uitspraak.

De prejudiciële vraag 3

De vraag of de bestuursrechter, ondanks het ontbreken van een rentebesikking, een beslissing heeft genomen over (de hoogte van) te vergoeden rente over terug te betalen belasting die op aangifte is voldaan, moet worden beantwoord aan de hand van de beslissing (het dictum) in die uitspraak, zo nodig in samenhang gelezen met de overwegingen in die uitspraak. Daarvoor is niet vereist dat de bestuursrechter in zijn uitspraak het bedrag van de rente noemt. Volstaan kan worden met het vermelden van de elementen voor de berekening van dat bedrag.

De prejudiciële vragen 4a, 4b en 4c

In het geval van een teruggaaf van in strijd met het Unierecht geheven bpm, voldoet een rentevergoeding op basis van artikel 30ha AWR wat betreft de in artikel 30hb AWR (tekst tot 1 juni 2020) neergelegde rentevoet en de methode van enkelvoudige berekening aan de eisen die uit het doeltreffendheidsbeginsel voortvloeien, mits het daaruit voortvloeiende bedrag aan rentevergoeding ten minste gelijk is aan de rentevergoeding over dat tijdvak die op gelijke wijze (dat wil zeggen enkelvoudig en met inachtneming van artikel 31 van de Uitvoeringsregeling AWR) is berekend op basis van het percentage van de bancaire rente op consumptief krediet en overige leningen aan huishoudens zoals dat gold aan het begin van de maand waarin de belasting in strijd met het Unierecht is betaald.

De prejudiciële vraag 4d

Het op de prejudiciële vragen 4a, 4b en 4c gegeven antwoord is niet anders indien het gaat om een rentevergoeding ter zake van een teruggaaf van belasting die verband houdt met een schuld die is ontstaan vóór 1 januari 2012.

Conclusie advocaat-generaal

3.16. Allereerst verdient opmerking dat – anders dan bij het eerste situatietype – de vaststelling van de 30ha-rentevergoeding bij de kennisgeving teruggaaf wel is aan te merken als een 30ha-rentebesikking waartegen bezwaar en beroep openstaat. De rechtbank heeft de voorlopige opvatting dat met betrekking tot die 30ha-rentebesikking echter niet meer afzonderlijk de bezwaar- en beroepsprocedure (verder) kan worden doorlopen, zodra over de 30ha-rente ter zake van diezelfde teruggaaf al is beslist door de rechter in de BPM-procedure (hetzij via de in 3.7 vermelde constructie van rechtstreeks beroep hetzij via de verliesbeschikkingsanalogie zoals vermeld in 3.8). (Verdere) rechtsmiddelen tegen de 30ha-rentebesikking kunnen wel worden aangewend, maar dan alleen door rechtsmiddelen aan te wenden tegen de uitspraak in de BPM-procedure waarin is beslist over de 30ha-rente ter zake van die teruggaaf.

4.21. De voormelde impliciete lezing lijkt mij ook niet te rijmen met de parlementaire geschiedenis van de voorganger van artikel 30j van de AWR. Hierin is namelijk opgemerkt dat de rente uitdrukkelijk kenbaar moet worden gemaakt aan de belastingplichtige (zie Kamerstukken II 1985/86, 19 557, nr. 3, p. 15, als opgenomen in onderdeel 3.16 van deze conclusie).

Noot

Sinds 2016 is het in fiscale zaken mogelijk dat de feitenrechter een prangende rechtsvraag aan de Hoge Raad voorlegt. Het is toe te juichen dat van deze mogelijkheid met steeds grotere regelmaat gebruik wordt gemaakt. Het stellen van prejudiciële vragen leidt tot aanzienlijk versnelde rechtszekerheid. Niet elke zaak leent zich hier echter voor. Het moet namelijk wel om rechtsvragen gaan die in een groot aantal vergelijkbare zaken kunnen spelen. Het stellen van prejudiciële vragen kan bijdragen aan een efficiëntere behandeling van deze zaken en kan daardoor een verlichting van de werkdruk opleveren voor de lagere rechter. De aanleiding van de prejudiciële vragen die zijn gesteld door Rechtbank Zeeland-West-Brabant is een groot aantal BPM-zaken waarin voor de tweede keer wordt geprocedeerd over de rentevergoeding in verband met een eerder verleende teruggaaf van in strijd met het Unierecht geheven BPM. De Hoge Raad scheidt met het beantwoorden van de vragen duidelijkheid over de ontvankelijkheid van bezwaar tegen een rentebesikking en de wijze van berekening van belastingrentevergoeding. Hierna ga ik in op de belangrijkste elementen van het arrest.

Rentebesikking

De inspecteur vergoedt rente bij een terugbetaling van een belasting genoemd in art. 30, lid 1, AWR indien sprake is van een van de gevallen in art. 30ha, lid 1 t/m 3, AWR. In het belastingrecht staat alleen een rechtsmiddel open tegen een voor bezwaar vatbare besikking (art. 26 AWR). De te vergoeden rente wordt op grond van art. 30j, lid 1, AWR vastgesteld bij een voor bezwaar vatbare besikking. Indien de rente onderdeel is van de belastingaanslag of de uitspraak op bezwaar,

wordt deze geacht daarmee samen te hangen (art. 24a, lid 3, AWR) en dient het bezwaar of (hoger) beroep tegen de belastingaanslag tevens te worden opgevat als (hoger) beroep tegen de daarmee samenhangende rente (vgl. HR 27 november 2009, nr. 07/13621, [NTFR 2009/2622](#)).

In de BPM-zaken gaat het steeds om een afzonderlijke kennisgeving. Voor het antwoord op de vraag of een dergelijke kennisgeving als rentebesikking kwalificeert, maakt het volgens de Hoge Raad niet uit of de inspecteur het stuk waarin de rente wordt vastgesteld als besikking duidt, of dat het stuk geen rechtsmiddelenverwijzing bevat. Naar mijn idee oordeelt de Hoge Raad terecht dat het etiket dat de inspecteur op een document plakt niet doorslaggevend is. Ook de afwezigheid van een rechtsmiddelenverwijzing zou geen invloed moeten hebben op het karakter van de kennisgeving, maar hooguit consequenties moeten hebben voor de verschoonbaarheid van een termijnoverschrijding (vgl. HR 19 maart 2010, nr. 08/00958, [NTFR 2010/1152](#)). Voor de vraag of sprake is van een rentebesikking is naar mijn idee wel de inhoud van het geschrift van belang en hoe belanghebbende de kennisgeving redelijkerwijs heeft mogen opvatten. Daarnaast bepaalt de Hoge Raad dat het bedrag van de rente moet zijn vermeld in de besikking. Dit is bijvoorbeeld anders voor verliesvaststellingsbesikkingen, in welk verband de Hoge Raad heeft geoordeeld dat in een positieve belastingaanslag een besikking ligt besloten tot vaststelling van het verlies op nihil (zie HR 16 december 2005, nr. 41.587, [NTFR 2005/1706](#)).

Ontvankelijkheid bezwaar tegen rentebesikking

Samengevat gaan de eerste drie prejudiciële vragen over de vraag of belanghebbende over de rentevergoeding voor een tweede keer kan procederen terwijl de rechter hierover al eerder een beslissing heeft genomen. De Hoge Raad onderscheidt in zijn arrest twee situaties. Ten eerste de situatie dat de inspecteur – nadat hij hierover al een rentebesikking heeft gegeven – in een kennisgeving melding maakt van een rentebedrag. De kennisgeving wordt in zo'n geval slechts als besikking aangemerkt voor zover deze hoger is dan de eerdere rentebesikking. Is de rentebesikking onderdeel van een uitspraak op bezwaar, dan is de inspecteur gehouden deze door te zenden aan de rechter op grond van art. 6:15 AWR. Zou belanghebbende tegen de volledige rentebesikking opnieuw in bezwaar kunnen gaan, dan is dat mijns inziens in strijd met het uitgangspunt dat tegen eenzelfde besluit in beginsel slechts eenmaal bezwaar mag worden gemaakt (vgl. HR 28 november 1979, nr. 19.481, ECLI:NL:HR:1979:AX0276; HR 20 januari 2012, nr. 10/02678, [NTFR 2012/215](#)). Dat tegen de aanvullende rentebesikking wel een rechtsmiddel openstaat, draagt naar mijn idee bij aan een adequate rechtsbescherming. Ten tweede behandelt de Hoge Raad het geval dat de inspecteur naar aanleiding van een rechterlijke uitspraak voor de eerste keer een rentebesikking neemt. In dat geval staat mijns inziens terecht bezwaar open tegen het volledige bedrag.

De Hoge Raad oordeelt verder dat indien de rechter een beslissing neemt over de te vergoeden rente, en deze beslissing onherroepelijk komt vast te staan, de inspecteur gehouden is het rentebedrag vast te stellen op een bedrag dat ten minste gelijk is aan de door de rechter vastgestelde rentevergoeding. Dat geldt ook indien de rechter hierover geen beslissing had mogen nemen. Voor zover sprake is van een aanvullende rentebesikking, staat dan weer bezwaar open.

Verenigbaarheid van Nederlandse heffings- en belastingrente met EU recht

De vierde prejudiciële vraag ziet op de vraag of de berekeningswijze van de rentevergoeding in strijd is met het Unierecht. Indien een lidstaat in strijd met het Unierecht belasting heeft geïnd, heeft een belastingplichtige recht op een passende vergoeding voor het verlies dat wordt veroorzaakt doordat hij niet over de geïnde bedragen heeft kunnen beschikken. Nederland dient de rentevoet en de wijze waarop de rente wordt berekend zo vast te stellen dat sprake is van een passende vergoeding. Daarbij mag de nationale regeling (i) niet ongunstiger zijn dan die welke voor soortgelijke situaties naar nationaal recht geldt (gelijkwaardigheidsbeginsel) en (ii) de uitoefening van de door het Unierecht verleende rechten in de praktijk niet onmogelijk of uiterst moeilijk maken (doeltreffendheidsbeginsel).

De relevante vraag is of de rentevergoeding die op grond van art. 30bh AWR wordt toegekend in strijd is met het Unierecht. De rentevergoeding wordt enkelvoudig berekend en is gelijk aan de wettelijke rente voor niet-handelstransacties. Eerder oordeelde de Hoge Raad in zijn arrest van 19 december 2014, nr. 13/06055, [NTFR 2015/174](#) dat de in de AWR neergelegde rentevoet voldoet aan het Unierecht. Hierna is door het HvJ het Sole-Mizo-arrest (C-13/18 en C-126/18, [NTFR 2020/1513](#)) gewezen, waarin de Hongaarse rentevergoeding in strijd werd geacht met het Unierecht. Uit Sole-Mizo volgt dat een rente die op forfaitaire wijze wordt berekend, in strijd is met het Unierecht indien het rentepercentage lager is dan het rentepercentage dat de belastingplichtige had moet betalen om het belastingbedrag te financieren bij de bank. De Hoge Raad oordeelt met het oog op Sole-Mizo dat de rentevergoeding passend is indien deze objectief gezien ten minste gelijk is aan het door de DNB gepubliceerde rentepercentage voor consumptief krediet en leningen voor huishoudens. Mijns inziens is dit een begrijpelijk oordeel dat de eenvoud en de uitvoering van de regeling ten goede komt. De daadwerkelijke rentevoet kan immers per belastingplichtige verschillen aangezien deze onder meer zal afhangen van de kredietwaardigheid van de geldlener. Of de rentevergoeding in strijd is met het Unierecht kan van jaar tot jaar verschillen. Tot 1 juni 2020 was de wettelijke rente minimaal 4%, waardoor de regeling gelet op de huidige lage rentestand niet snel zal leiden tot een strijdigheid met het Unierecht. Het is echter niet ondenkbaar dat de rentevergoedingsregeling in sommige jaren in strijd is met het Unierecht. Zo is bijvoorbeeld van 1 juni 2020 tot 1 oktober 2020 in verband met COVID de belastingrente 0,01% geweest, terwijl de door de DNB gepubliceerde financieringsrente op dat moment een stuk hoger was. Ik kan mij goed voorstellen dat de regering gelet op deze uitspraak de rentevergoedingsregeling zal herzien.

Voetnoten

- 1). Vgl. HR 8 december 2017, ECLI:NL:HR:2017:3084 (red. [NTFR 2017/3140](#)).
- 2). Zie HR 16 december 2005, ECLI:NL:HR:2005:AU8169 (red. [NTFR 2005/1706](#)).
- 3). Vgl. HR 25 maart 2016, ECLI:NL:HR:2016:482 (red. [NTFR 2016/1122](#)).
- 4). Zie Kamerstukken II 1988/89, 21 198, nr. 3, blz. 114-115.
- 5). Vgl. HvJ 18 april 2013, Mariana Irimie, C-565/11, ECLI:EU:C:2013:250, punten 20 tot en met 23 en punt 26 en daar aangehaalde rechtspraak, en HR 19 december 2014, ECLI:NL:HR:2014:3606 (red. [NTFR 2015/174](#)).
- 6). Vgl. HvJ 19 juli 2012, Littlewoods Retail Ltd e.a., C-591/10, ECLI:EU:C:2012:478 (red. [NTFR 2012/1942](#)), punt 34.
- 7). Vgl. HvJ 28 februari 2018, Nidera BV, C-387/16, ECLI:EU:C:2018:121, punt 36 (red. [NTFR 2018/730](#)).
- 8). Zie Stb. 2003, 280.
- 9). Zie art. 30hb AWR.