

NLF 2022/957

Verzoek schadevergoeding bij procedure over verliesvaststellingsbeschikking

A-G 7 april 2022, 21/01709, ECLI:NL:PHR:2022:345

SAMENVATTING

A-G IJzerman heeft conclusie genomen over de vraag of er naast de wettelijke regeling voor de vergoeding van heffingsrente, met de daarin opgenomen uitsluiting bij carry-back van verliezen, ruimte kan resteren voor vergoeding van wettelijke rente op grond van het burgerlijk recht. Moet schadevergoeding op grond van artikel 8:73 Awb (oud) worden verzocht in de procedure over de verliesvaststellingsbeschikking of mag dat ook nog in de onderhavige procedure over de daaropvolgende verliesverrekeningsbeschikking? Het betreft het beroep van de staatssecretaris tegen de uitspraak van Hof Arnhem-Leeuwarden van 9 maart 2021, 19/00652 en 19/00653, ECLI:NL:GHARL:2021:2185, NLF 2021/0639, met noot van Hageman.

Volgens A-G IJzerman had X een vordering op grond van artikel 8:73 Awb moeten inbrengen in de procedure over de verliesvaststellingsbeschikking. Nu dit is nagelaten, kan dat niet achteraf nog worden gedaan in de onderhavige procedure. Ook meent de A-G dat geen schadevergoeding op grond van burgerlijk recht mogelijk is wanneer de fiscale wetgeving rentevergoeding uitdrukkelijk uitsluit, zoals in casu het geval is bij carry-back van verliezen.

De A-G concludeert tot gegrondverklaring van het cassatieberoep van de staatssecretaris.

NOOT

In zijn noot bij de uitspraak van Hof Arnhem-Leeuwarden in NLF 2021/0639¹ stelt Hageman de principiële vraag 'of artikel 8:73 Awb (oud) c.q. titel 8.4 Awb überhaupt kunnen worden ingezet in geval van renteschade aangezien in de AWR en in de Invorderingswet 1990 reeds een uitputtende regeling is opgenomen'. In zijn conclusie geeft A-G IJzerman zijn visie op deze kwestie.

Wet en jurisprudentie

Artikel 8:73 Awb (oud) bepaalt, dat indien de bestuursrechter een (hoger) beroep gegrond verklaart, hij de mogelijkheid heeft om op verzoek van een partij het bestuursorgaan te veroordelen tot vergoeding van geleden schade. Uit de parlementaire geschiedenis blijkt dat de bestuursrechter bij het beoordelen van een verzoek om schadevergoeding dezelfde criteria moet hanteren als de burgerlijke rechter bij de

¹ Hof Arnhem-Leeuwarden 9 maart 2021, 19/00652 en 19/00653, ECLI:NL:GHARL:2021:2185, NLF 2021/0639, met noot van Hageman.

beoordeling van een vordering tot schadevergoeding op grond van onrechtmatige overheidsdaad.² Het schadevergoedingsrecht is uiteraard de specialiteit van de burgerlijke rechter, maar uit het oogpunt van efficiënte rechtsbedeling en rechtsbescherming acht de wetgever het van belang dat het verzoek om schadevergoeding ook door de bestuursrechter kan worden behandeld.³ Maar kan de bestuursrechter ook een verzoek om vergoeding van renteschade in geval van achterwaartse verliesverrekening toewijzen indien daarom wordt verzocht?

Gedurende de procedure bij het Hof stelde de Inspecteur zich op het standpunt dat de wettelijke heffingsrenteregeling aan toekenning van een schadevergoeding in de weg staat. Waar het Hof dit standpunt heeft verworpen, is de A-G het met de Inspecteur eens.

Uit jurisprudentie van de civiele kamer van de Hoge Raad volgt immers dat de wettelijke regeling over de vergoeding van invorderings- en heffingsrente een uitputtende regel is.⁴ Hierdoor is er naast deze regeling geen ruimte meer voor een aanvullende schadevergoeding op grond van het burgerlijk recht. Volgens de A-G is dit niet anders indien een specifieke wettelijke regeling, in dit geval artikel 30g, lid 4, AWR (oud), vergoeding van renteschade bij achterwaartse verliesverrekening expliciet uitsluit. De wetgever heeft dus bewust en expliciet de keuze gemaakt om bij een vermindering van een aanslag door verrekening van een verlies in een volgend jaar vergoeding van heffingsrente uit te sluiten. Uit de parlementaire geschiedenis blijken de motieven van de wetgever; er worden geen liquiditeitsproblemen verwacht door de mogelijkheid tot een snelle voorlopige teruggaaf en eenvoud van de regeling.⁵ Doordat de feiten in de onderhavige zaak, met name door de lange looptijd, niet lijken te passen in het verhaal van de wetgever, komt de belastingplichtige in een lastige positie.

Positie van de belastingplichtige

Indien de Hoge Raad de A-G volgt in zijn conclusie, is de vergoeding van renteschade bij achterwaartse verliesverrekening niet mogelijk. Zelfs niet wanneer sprake is van een onrechtmatige overheidsdaad. De vraag of dit anders was geweest als belastingplichtige om de vergoeding verzocht had in de juiste procedure, zou hiermee negatief beantwoord zijn. De mogelijkheid dat belastingplichtige, los van de feiten in een specifieke zaak, geen enkele kans maakt op een toegewezen vordering van renteschade, lijkt een onwenselijke uitkomst die dan alleen de wetgever kan voorkomen.

mr. E.J.M. Roosendaal
Erasmus Universiteit Rotterdam

BRON ECLI:NL:PHR:2022:345

PROCUREUR-GENERAAL

BIJ DE

HOGE RAAD DER NEDERLANDEN

2 Kamerstukken II 1992/93, 22 495, 6, p. 56.

3 Kamerstukken II 1992/93, 22 495, 3, p. 149.

4 HR 2 september 2005, C04/104HR, ECLI:NL:HR:2005:AT2884, r.o. 3.8.3.

5 Kamerstukken II 1985/86, 19 557, 3, p. 9 en Kamerstukken II 1986/87, 19 557, 6, p. 2, 12 en 13.

Nummer 21/01709

Datum 7 april 2022

Belastingkamer A

Onderwerp/tijdvak Vennootschapsbelasting; verliesverrekeningsbeschikking 2003/2004

Nrs. Gerechtshof 19/00652 en 19/00653

Nrs. Rechtbank AWB 18/5161 en 18/5162

CONCLUSIE

R.L.H. IJzerman

in de zaak van

de staatssecretaris van Financiën

tegen

X bv

1. Inleiding

1.1. Heden neem ik conclusie naar aanleiding van het beroep in cassatie van de staatssecretaris van Financiën (hierna: de Staatssecretaris) tegen de uitspraak van het Gerechtshof Arnhem - Leeuwarden van 9 maart 2021 (hierna: het Hof).⁶

1.2. Met dagtekening 7 augustus 2010 is aan belanghebbende voor het boekjaar 2006/2007 een aanslag in de vennootschapsbelasting opgelegd naar een belastbaar bedrag van negatief € 62.692. Gelijktijdig is bij beschikking het verlies tot hetzelfde bedrag vastgesteld (hierna: de verliesvaststellingsbeschikking).

1.3. Belanghebbende heeft tegen de verliesvaststellingsbeschikking van de Inspecteur bezwaar en beroep ingesteld. Dat heeft geleid tot de onherroepelijk geworden uitspraak van het Hof van 30 mei 2017,⁷ waarin het Hof de verliesvaststellingsbeschikking heeft vastgesteld op € 1.581.368.

1.4. Deze Hofuitspraak is door de Inspecteur administratief verwerkt in een 'vermindering aanslag' boekjaar 2006/2007, met dagtekening 9 september 2017.

1.5. Ook heeft de Inspecteur bij beschikking van 9 september 2017 de aanslag voor het boekjaar 2003/2004 verminderd (hierna: de verliesverrekeningsbeschikking). De belastbare winst uit het boekjaar 2003/2004 is verminderd met het door het Hof nader vastgestelde verlies uit het boekjaar 2006/2007 van € 1.555.276. Dit heeft geleid tot een teruggaaf van over 2003/2004 betaalde vennootschapsbelasting van € 536.569.

6 Gerechtshof Arnhem - Leeuwarden 9 maart 2021, nrs. 19/00652 en 19/00653, ECLI:NL:GHARL:2021:2185.

7 Gerechtshof Arnhem - Leeuwarden 30 mei 2017, nr. 16/00473, ECLI:NL:GHARL:2017:4581.

1.6. Belanghebbende heeft bezwaar gemaakt tegen de verliesverrekeningsbeschikking, omdat daarin geen vergoeding van rente is toegekend wegens aan de Inspecteur toe te rekenen te late verliesverrekening. In het bezwaarschrift is verzocht om i) vergoeding van heffingsrente en/of belastingrente voor de periode 7 augustus 2010 t/m 30 mei 2017 en ii) vergoeding van belastingrente voor de periode 30 mei 2017 t/m 9 september 2017. In de toelichting van het bezwaar heeft belanghebbende meer in het algemeen verzocht om vergoeding van rente 'in welke vorm dan ook'.

1.7. Met dagtekening 16 juli 2018 heeft de Inspecteur aan belanghebbende een beschikking wettelijke rente (hierna: de beschikking wettelijke rente) doen toekomen. Daarbij is over de hoofdsom van € 536.569 wettelijke rente vergoed over de periode 28 juni 2017 tot 13 september 2017, tot een bedrag van € 2.293,29.⁸

1.8. Bij uitspraak op bezwaar van 16 juli 2018 heeft de Inspecteur de verliesverrekeningsbeschikking gehandhaafd. Daarbij is geen vergoeding van rente over de periode 7 augustus 2010 tot 30 mei 2017 toegekend. Tegen deze uitspraak is belanghebbende in beroep gekomen.

1.9. De rechtbank Gelderland (hierna: de Rechtbank) heeft op grond van artikel 30g (oud) van de AWR, dat van toepassing is ingevolge overgangsrecht,⁹ geoordeeld dat vergoeding van heffingsrente niet mogelijk is om reden dat het verlies voortvloeit uit achterwaartse verliesverrekening.¹⁰ Weliswaar volgt uit het eerste lid van artikel 30g van de AWR dat ook vergoeding van heffingsrente kan plaatsvinden over de teruggaaf op een aanslag, maar uit het tweede en vierde lid volgt dat geen vergoeding van heffingsrente plaatsvindt bij een vermindering van de aanslag die voortvloeit uit de verrekening van een verlies van een volgend jaar.¹¹

13. Naar het oordeel van de rechtbank ziet het eerste lid op een oorspronkelijke (primitieve) aanslag, terwijl het tweede lid ziet op een latere vermindering daarvan. Aan eiseres is voor het jaar 2003 een aanslag Vpb naar een positief bedrag opgelegd. Als gevolg van verliesverrekening ontstaat een vermindering van het belastbaar bedrag en daarmee een vermindering van de aanslag, resulterend in een negatief bedrag van de aanslag (een teruggave). Er is sprake van een situatie als bedoeld in artikel 30g (oud), tweede lid, onder a, van de AWR. Dat betekent dat het vierde lid van dit artikel in de weg staat aan het vergoeden van heffingsrente omdat het verlies voortvloeit uit achterwaartse verliesverrekening. Van een aanslag als bedoeld in het eerste lid van dit artikel is dan ook geen sprake.

1.10. Het Hof heeft zich met betrekking tot de beschikking wettelijke rente over de periode van 28 juni 2017 tot 13 september 2017 onbevoegd verklaard, en heeft het hoger beroep voor zover het daartegen is gericht doorgestuurd naar de Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State.

1.11. Het gaat thans in cassatie om het oordeel van het Hof over het verzoek om de vergoeding van rente over de periode van vanaf 7 augustus 2010 tot 30 mei 2017.

8 Zie ook overweging 2.9 van het Hof.

9 Zie onderdeel 4.5 van deze conclusie.

10 Rechtbank Gelderland 9 april 2019, nrs. AWB 18/5161 en 18/5162, ECLI:NL:RBGEL:2019:1520 (niet gepubliceerd).

11 Zie voor de wettekst onderdeel 4.3 van deze conclusie.

1.12. Het Hof heeft, evenals de Rechtbank, geoordeeld dat de wettelijke regels omtrent heffings- of belastingrente geen basis bieden om belasting- of heffingsrente te berekenen met betrekking tot enig (rente)nadeel geleden door de late verliesverrekening.

1.13. Het Hof heeft het verzoek om vergoeding van rente nader beschouwd als een verzoek om schadevergoeding als bedoeld in artikel 8:73 (oud) van de Awb. Het Hof heeft daartoe als volgt overwogen:

4.3. Belanghebbende verzoekt in hoger beroep om een vergoeding van de renteschade die zij heeft geleden doordat de Inspecteur de verliesvaststellingsbeschikking onjuist heeft vastgesteld. Zij heeft dit verzoek echter niet gedaan bij de procedure over de verliesvaststellingsbeschikking, maar eerst in de procedure tegen de verliesverrekeningsbeschikking. Het Hof beschouwt dit verzoek om een vergoeding van de renteschade als een verzoek als bedoeld in artikel 8:73 van de Algemene wet bestuursrecht (hierna: Awb) (oud), voor zover de beschikking is bekendgemaakt vóór 1 juli 2013, dan wel artikel 8:88 van de Awb als de beschikking daarna is bekendgemaakt. De verliesverrekeningsbeschikking is op of kort na 9 september 2017 bekendgemaakt, zodat artikel 8:88 van de Awb van toepassing is op een verzoek om een schadevergoeding voor deze beschikking. Voor een dergelijk verzoek moet het Hof zich onbevoegd verklaren, omdat belanghebbende heeft gevraagd om een schadevergoeding die hoger is dan € 25.000 (artikel 8:89, tweede lid, van de Awb). Nu de verliesverrekeningsbeschikking, zoals hierna zal worden gemotiveerd, onlosmakelijk verbonden is met de verliesvaststellingsbeschikking, die op of kort na 7 augustus 2010 is bekendgemaakt, zal het Hof belanghebbende verzoek om schadevergoeding tevens toetsen aan artikel 8:73 van de Awb (oud). (...)

1.14. Het Hof heeft zijn oordeel dat hier ruimte is voor toetsing aan artikel 8:73 van de Awb gelet op de wisselwerking tussen de verliesvaststellingsbeschikking en de verliesverrekeningsbeschikking, als volgt gemotiveerd:

4.6. Bovenstaande wisselwerking tussen de verliesvaststellings- en de verliesverrekeningsbeschikking maakt dat in de procedure inzake de verliesvaststellingsbeschikking de onrechtmatigheid van die beschikking vast is komen te staan en dat eerst in de onderhavige procedure inzake de verliesverrekeningsbeschikking is komen vast te staan dat en in welke mate belanghebbende schade heeft geleden als gevolg van deze onrechtmatigheid. Gelet op deze onlosmakelijke verbondenheid tussen de beide beschikkingen is het Hof van oordeel dat voor deze procedure heeft te gelden dat het feit dat de verliesverrekeningsbeschikking eerst op 9 september 2017 is gedaan rechtstreeks zijn oorzaak vindt in de verliesvaststellingsbeschikking. Deze beschikking dateert van 7 augustus 2010, zodat op schade veroorzaakt door dit besluit artikel 8:73, van de Awb (oud) van toepassing is en belanghebbende ook om vergoeding van de schade die door de onrechtmatigheid van de verliesvaststellingsbeschikking is veroorzaakt, mag vragen in de procedure over de verliesverrekeningsbeschikking.

1.15. Het Hof is daarop gekomen tot het oordeel:

4.11. Recapitulerend concludeert het Hof dat belanghebbende schade (in de vorm van een rentenadeel) heeft ondervonden als gevolg van een onrechtmatig besluit van 7 augustus 2010 (de verliesvaststellingsbeschikking). De verliesvaststellingsbeschikking is onlosmakelijk verbonden met de verliesverrekeningsbeschikking die thans in geschil is. Of door de onjuiste

verliesvaststellingsbeschikking schade is ontstaan en welke omvang die schade beloopt kan eerst worden vastgesteld nadat de thans in geschil zijnde verliesverrekeningsbeschikking is afgegeven. Het (hoger) beroep tegen deze verliesverrekeningsbeschikking is in die zin gegrond, dat deze in strijd met een wettelijk voorschrift niet gelijktijdig met het vaststellen van de aanslag over het jaar waarin het verlies is ontstaan is vastgesteld. Gelet op het bovenstaande is het Hof van oordeel dat belanghebbende recht heeft op vergoeding van wettelijke rente over de periode van 7 augustus 2010 tot en met 30 mei 2017. Partijen hebben ter zitting ermee ingestemd dat deze wettelijke rente berekend wordt op basis van de samengestelde interest voor consumententransacties en dat deze € 110.726,28 bedraagt.

1.16. Tegen deze beoordeling van het Hof komt de Staatssecretaris thans op in cassatie.

1.17. De opbouw van deze conclusie is verder als volgt. In onderdeel 2 zijn de feiten en het geding in feitelijke instanties weergegeven. Onderdeel 3 bevat een uiteenzetting van het geding in cassatie. Onderdeel 4 omvat relevante wetgeving, parlementaire geschiedenis, literatuur en jurisprudentie. In onderdeel 5 wordt het middel van de Staatssecretaris beoordeeld; gevolgd door de conclusie in onderdeel 6.¹²

2. De feiten en het geding in feitelijke instanties

2.1. De uitspraak van de Rechtbank houdt in:

Procesverloop

Verweerder heeft aan eiseres voor het jaar 2003 een beschikking terug wenteling verlies vastgesteld. De belastbare winst is verminderd met een verlies uit het jaar 2006. Het belastbaar bedrag voor de vennootschapsbelasting (hierna: Vpb) 2003 is vastgesteld op € 1.340.001. Over de teruggave van € 536.569 heeft verweerder geen heffingsrente vergoed.

Verweerder heeft bij uitspraak op bezwaar van 16 juli 2018 de teruggave zonder vergoeding van heffingsrente gehandhaafd

Eiseres heeft daartegen (...), beroep ingesteld.

(...)

Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 1 maart 2019.

(...)

Overwegingen

Feiten

1. Verweerder heeft aan eiseres voor het jaar 2003 een (primitieve) aanslag Vpb opgelegd naar een belastbare winst van € 2.895.277.

2. Verweerder heeft aan eiseres voor het jaar 2006 op 7 augustus 2010 een aanslag Vpb opgelegd van nihil en een verliesvaststellingsbeschikking van € 62.692.

¹² De in deze conclusie opgenomen citaten uit jurisprudentie en literatuur zijn meestal zonder daarin voorkomende voetnoten opgenomen. Citaten met een tekstbewerking, zoals onderstrepingen, vet- of cursiefzettingen, zijn veelal als onbewerkt weergegeven. In citaten voorkomende witregels zijn soms weggelaten.

3. Partijen hebben geprocedeerd over de verliesvaststellingsbeschikking Vpb voor het jaar 2006. Het Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden heeft op 30 mei 2017 hierover uitspraak gedaan waarbij het verlies over het jaar 2006 is vastgesteld op € 1.581.368.

4. Het verlies over 2006 van € 1.581.368 is achterwaarts verrekend met de belastbare winst van belastingjaar 2003. Hieruit vloeit een belastbaar bedrag Vpb voort van € 1.340.001. Dit resulteert in een teruggave van € 536.569. Dit bedrag is uitbetaald op 13 september 2017. Verweerder heeft hierover geen heffingsrente vergoed.

5. Over deze teruggave heeft verweerder wettelijke rente vergoed ter hoogte van € 2.293,28. Dit betreft een vergoeding van 2% over de periode vanaf vier weken na de uitspraak van het Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden tot de dag van betaling op 13 september 2017.

Geschil

6. In geschil is of eiseres recht heeft op vergoeding van heffingsrente en/of wettelijke rente.

7. Eiseres stelt primair dat zij over de periode van 7 augustus 2010 tot en met 30 mei 2017 recht heeft op vergoeding van heffingsrente op grond van artikel 30g (oud), eerste lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR). Het bepaalde in het vierde lid van dat artikel, dat uitsluitend terugwijst naar het tweede lid, staat dus niet aan vergoeding van heffingsrente in de weg.

8. Voor zover het bepaalde in artikel 30g (oud), vierde lid, van de AWR wel aan vergoeding van heffingsrente in de weg staat, stelt eiseres dat deze bepaling op grond van artikel 1 van het Eerste Protocol (EP) bij het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en fundamentele vrijheden (EVRM) buiten toepassing moet blijven.

9. Voorts vraagt eiseres om vergoeding van wettelijke rente over de aan haar toekomende heffingsrente. Met betrekking tot de reeds aan haar toegekende wettelijke rente stelt eiseres dat deze 8% dient te bedragen in plaats van 2% over de periode van 30 mei 2017 tot aan de dag van betaling op 13 september 2017.

Beoordeling van het geschil

Heffingsrente

10. Op basis van het Overgangsrecht Belastingplan 2012 (Stb. 2011, 639) blijven bij belastingaanslagen vennootschapsbelasting die betrekking hebben op tijdvakken die zijn aangevangen voor 1 januari 2012 de oude regels inzake heffingsrente van toepassing.

11. Artikel 30g (oud) van de AWR luidt:

“1. Heffingsrente wordt vergoed over het negatieve bedrag van de voorlopige aanslag, over het negatieve bedrag van de aanslag, alsmede over het bedrag van de teruggaaf.

2. Heffingsrente wordt mede vergoed bij vermindering van:

a. het negatieve bedrag van de aanslag: over die vermindering;

b. de aanslag die geen negatief bedrag belooft tot een aanslag die wel een negatief bedrag belooft: over dat negatieve bedrag.

4. Het tweede lid vindt geen toepassing bij een vermindering van de aanslag die voortvloeit uit de verrekening van een verlies van een volgend jaar.”

12. Eiseres stelt zich op het standpunt dat er sprake is van een teruggaaf als bedoeld in artikel 30g (oud), eerste lid, van de AWR. Dit betekent dat artikel 30g (oud), vierde lid, dat uitsluitend verwijst naar het tweede lid van dat artikel, volgens haar niet aan vergoeding van heffingsrente in de weg staat. De rechtbank verwerpt dit standpunt en overweegt hiertoe als volgt.

13. Naar het oordeel van de rechtbank ziet het eerste lid op een oorspronkelijke (primitieve) aanslag, terwijl het tweede lid ziet op een latere vermindering daarvan. Aan eiseres is voor het jaar 2003 een aanslag Vpb naar een positief bedrag opgelegd. Als gevolg van verliesverrekening ontstaat een vermindering van het belastbaar bedrag en daarmee een vermindering van de aanslag, resulterend in een negatief bedrag van de aanslag (een teruggave). Er is sprake van een situatie als bedoeld in artikel 30g (oud), tweede lid, onder a, van de AWR. Dat betekent dat het vierde lid van dit artikel in de weg staat aan het vergoeden van heffingsrente omdat het verlies voortvloeit uit achterwaartse verliesverrekening. Van een aanslag als bedoeld in het eerste lid van dit artikel is dan ook geen sprake.

Artikel 1 EP bij het EVRM

14. Naar het oordeel van de rechtbank heeft de wetgever bewust ervoor gekozen vergoeding van heffingsrente achterwege te laten bij verrekening van een verlies uit een volgend jaar. Hoewel de rechtbank er begrip voor heeft dat eiseres het als onrechtvaardig ervaart dat zij heffingsrente moet betalen aan de Belastingdienst wanneer zij een bedrag van € 536.569 verschuldigd was geweest, brengt dit niet met zich dat daarmee sprake is van inbreuk met artikel 1 van het EP bij het EVRM (vergelijk ook Hoge Raad 11 november 2016, ECLI:NL:HR:2016:2561). Het niet vergoeden van heffingsrente in situaties als deze valt binnen de ruime beoordelingsmarge die de wetgever toekomt. Eiseres heeft onvoldoende aannemelijk gemaakt dat zij als gevolg van het niet vergoeden van heffingsrente wordt getroffen door een individuele en buitensporige last.

15. Het voorgaande leidt er toe dat verweerder terecht geen heffingsrente heeft vergoed. Dit brengt met zich dat de rechtbank ook het verzoek om vergoeding van wettelijke rente over de niet-betaalde heffingsrente afwijst.

Wettelijke rente

16. Met overeenkomstige toepassing van het arrest van de Hoge Raad van 21 december 2018, ECLI:NL:HR:2018:2358 heeft verweerder terecht wettelijke rente vergoed omdat de redelijke termijn voor de betaling van het bedrag, dat voortvloeit uit de rechterlijke uitspraak, is overschreden.

17. Verweerder heeft de wettelijke rente vergoed over de periode te rekenen vanaf vier weken na 30 mei 2017 tot 13 september 2017 (78 dagen), de dag van voldoening, overeenkomstig de termijnen zoals genoemd in het in het vorige punt genoemde arrest. Naar het oordeel van de rechtbank heeft verweerder over het juiste tijdvak wettelijke rente vergoed.

18. Eiseres stelt zich op het standpunt dat 8% rente moet worden vergoed overeenkomstig het percentage voor handelstransacties. Verweerder heeft dit gemotiveerd betwist. Naar het oordeel van de rechtbank is verweerder terecht aangesloten bij het percentage van niet-handelstransacties, zoals

vermeld in artikel 6:119 van het Burgerlijk Wetboek (BW). De rechtbank ziet geen aanknopingspunten voor een rentevergoeding bij handelsovereenkomsten zoals bedoeld in artikel 6:119a van het BW.

19. Gelet op het voorgaande dienen de beroepen ongegrond te worden verklaard.

20. De rechtbank ziet geen aanleiding voor een proceskostenveroordeling.

2.2. Naar aanleiding van het door belanghebbende ingestelde hoger beroep is het Hof gekomen tot de volgende uitspraak:

1. Ontstaan en loop van het geding

1.1. De Inspecteur heeft bij beschikking van 9 september 2017 (hierna: de verliesverrekeningsbeschikking) de aanslag voor het boekjaar 1 mei 2003 tot en met 30 april 2004 (hierna: boekjaar 2003/2004) verminderd tot een aanslag berekend naar een belastbaar bedrag van € 1.340.001. Daarbij is de belastbare winst uit dit boekjaar verminderd met een verlies uit het boekjaar 1 mei 2006 tot en met 30 april 2007 (hierna: boekjaar 2006/2007) van € 1.555.276. De verliesverrekeningsbeschikking heeft geleid tot een teruggave van vennootschapsbelasting van € 536.569.

1.2. Met dagtekening 16 juli 2018 heeft de Inspecteur aan belanghebbende een “beschikking wettelijke rente” (hierna: de beschikking wettelijke rente) doen toekomen. Daarbij is over de hoofdsom van € 536.569 wettelijke rente vergoed over de periode van 28 juni 2017 tot 13 september 2017 tot een bedrag van € 2.293,28.

1.3. Belanghebbende heeft op 19 oktober 2017 bezwaar gemaakt tegen de verliesverrekeningsbeschikking en daarbij onder andere verzocht om vergoeding van rente over de periode van 7 augustus 2010 tot 30 mei 2017 “in welke vorm dan ook”.

1.4. Belanghebbende heeft op 2 augustus 2018 bezwaar gemaakt tegen de beschikking wettelijke rente.

1.5. Bij uitspraak op bezwaar van 16 juli 2018 heeft de Inspecteur de verliesverrekeningsbeschikking gehandhaafd. Hij heeft daarbij geen vergoeding van rente over de periode 7 augustus 2010 tot 30 mei 2017 toegekend.

1.6. Belanghebbende is tegen die uitspraak in beroep gekomen bij de rechtbank Gelderland (hierna: de Rechtbank).

1.7. De Rechtbank heeft de beroepen ongegrond verklaard.

1.8. Belanghebbende heeft tegen de uitspraak van de Rechtbank hoger beroep ingesteld.

1.9. Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 16 december 2020. Van de zitting is een proces-verbaal opgemaakt, dat aan deze uitspraak is gehecht.

2. Vaststaande feiten

2.1. Met dagtekening 7 augustus 2010 is aan belanghebbende voor het boekjaar 2006/2007 een aanslag in de vennootschapsbelasting opgelegd naar een belastbaar bedrag van negatief € 62.692. Gelijktijdig is daarbij bij beschikking het verlies tot hetzelfde bedrag vastgesteld (hierna: de verliesvaststellingsbeschikking).

- 2.2. Belanghebbende heeft tegen de verliesvaststellingsbeschikking rechtsmiddelen aangewend hetgeen uiteindelijk heeft geleid tot de uitspraak van dit Hof van 30 mei 2017, zaaknummer 16/00473 (ECLI:NL:GHARL:2017:4581) In deze uitspraak heeft het Hof de verliesvaststellingsbeschikking vastgesteld op € 1.581.368. Deze uitspraak is onherroepelijk geworden.
- 2.3. De uitspraak van het Hof is administratief verwerkt in een “vermindering aanslag” boekjaar 2006/2007 met dagtekening 9 september 2017 en de verliesverrekeningsbeschikking. In de verliesverrekeningsbeschikking is geen (heffings)rente vergoed. Uitbetaling van het bedrag van € 536.569 vindt plaats op 13 september 2017.
- 2.4. Belanghebbende heeft op 19 oktober 2017 bezwaar gemaakt tegen de verliesverrekeningsbeschikking en daarbij verzocht om i) vergoeding van heffingsrente en/of belastingrente voor de periode 07 augustus 2010 t/m 30 mei 2017 en ii) vergoeding van belastingrente voor de periode 30 mei 2017 t/m 09 september 2017. In de toelichting van het bezwaar heeft belanghebbende verzocht om vergoeding van rente “in welke vorm dan ook”.
- 2.5. Op 4 januari 2018 en op 24 januari 2018 verzoekt belanghebbende, verwijzend naar het bezwaar van 19 oktober 2017, om een reactie van de zijde van de Inspecteur.
- 2.6. Op 7 februari 2018 stuurt de Inspecteur een “vooraankondiging uitspraak op uw bezwaarschrift”, waarin hij aangeeft voornemens te zijn niet aan het bezwaarschrift tegemoet te komen.
- 2.7. Op 20 februari 2018 heeft een hoorgesprek plaatsgevonden. In het hoorgesprek is afgesproken dat een tweede vooraankondiging zal worden gestuurd. In deze tweede vooraankondiging zal de Inspecteur het eerder ingenomen standpunt verder aanvullen.
- 2.8. Na het hoorgesprek heeft de Inspecteur overleg gevoerd met specialisten invordering. Belanghebbende is door middel van e-mails over de voortgang van dit overleg op de hoogte gehouden.
- 2.9. Bij brief van 11 juni 2018 stuurt de Inspecteur de afgesproken tweede vooraankondiging in de vorm van een “extra toelichting op vooraankondiging uitspraak op uw bezwaarschrift”. Hierin wordt het standpunt ingenomen dat belanghebbende recht heeft op een rentevergoeding van € 536.569 x $(78/365) \times 2\% = € 2.293,28$, gelet op het feit dat i) het gerechtshof uitspraak heeft gedaan op 30 mei 2017, dat ii) de ontvanger vier weken de tijd heeft om het bedrag uit te betalen, dat iii) het bedrag uiterlijk 27 juni 2017 betaald had moeten zijn, dat iv) vanaf 28 juni 2017 wettelijke rente verschuldigd is, dat v) de betaling plaatsvond op 13 september 2017, en dat vi) wettelijke rente vergoed dient te worden over een periode van 78 dagen, enkelvoudig naar het tarief voor consumententransacties (2%) over een hoofdsom van € 536.569. De Inspecteur handhaaft het standpunt dat geen recht bestaat op verdere vergoeding van rente.
- 2.10. Bovenstaande nadere zienswijze omtrent de verschuldigdheid van wettelijke rente over de periode na 30 mei 2017 is door de Inspecteur geformaliseerd in de beschikking wettelijke rente. In deze beschikking is de volgende rechtsmiddelverwijzing opgenomen:

“Geen voor bezwaar vatbare beschikking

Dit is evenwel geen voor bezwaar vatbare beschikking aangezien er geen beslissing is genomen op grond van een belastingwet.”

2.11. In een brief van 2 augustus 2018 schrijft belanghebbende het volgende:

“Ten tweede zouden wij u willen vragen op grond waarvan u van mening bent dat er in casu sprake is van een niet voor bezwaar vatbare beschikking. In uw brief stelt u namelijk dat de beschikking is gebaseerd op de Awb en niet op de Algemene wet inzake rijksbelasting (‘AWR’) dan wel enige andere belastingwet. Gezien het feit dat de mogelijke bezwaartermijn tegen de onderhavige beschikking op 27 augustus zal verlopen, verzoeken wij u hierbij vriendelijk om binnen 2 weken te reageren.”

2.12. In een e-mail van 3 augustus 2018 schrijft de Inspecteur het volgende:

“Wij hebben gisteren afgesproken dat ik u een mail zou sturen over de rechtsgang en de hoogte van de wettelijke rente.

Rechtsgang

Een beslissing van de Belastingdienst is een niet een voor bezwaar vatbare beschikking. Ze vloeit namelijk voort uit de wet en het betreft geen beschikking op aanvraag. Een beslissing van de Belastingdienst die niet ingevolge de belastingwet is genomen is vatbaar voor beroep bij de algemene bestuursrechter, mits die beslissing een besluit is in de zin van de Awb en niet op grond van artikel 8:2 e.v. Awb is uitgezonderd van beroep.”

2.13. In de gronden van het beroep schrijft belanghebbende bij brief van 29 oktober 2018 het volgende:

“Belastingrente per 30 mei 2017 tot heden

Tevens verzoeken wij U om vast te stellen dat indien U van oordeel bent dat de Belastingdienst het bedrag ad € 189.578 dan wel enig ander rentebedrag door U bepaald, dient te vergoeden, zij hierover tevens vanaf 30 mei 2017 tot het moment van betalen een belastingrente verschuldigd is conform het rentepercentage van artikel 30 hb lid 2 AWR.”

2.14. In het proces-verbaal van de zitting bij de Rechtbank staat het volgende:

“De rechter heet partijen welkom. De rechter deelt partijen mee dat de beschikking inzake de wettelijke rente een aangelegenheid is waar normaliter de algemene bestuursrechter op zal beslissen. Echter is besloten onderhavige zaken tezamen te behandelen vanwege de verwevenheid. De rechter geeft aan zowel belastingrechter als algemene bestuursrechter te zijn en derhalve bevoegd te zijn om op onderhavige zaken te beslissen.”

2.15. In de rechtsmiddelverwijzing onder de uitspraak van de Rechtbank staat het volgende:

“Rechtsmiddel

Tegen deze uitspraak kunnen partijen binnen zes weken na de verzenddatum hoger beroep instellen bij het gerechtshof Arnhem-Leeuwarden (belastingkamer), Postbus 9030, 6800 EM Arnhem. (...)

2.16. In de gronden van het hoger beroep schrijft belanghebbende bij brief van 18 juli 2019 het volgende:

“10) Het staat vast dat de Belastingdienst in verzuim is geweest om de beschikking voor de teruggaaf direct na het vonnis af te geven. Dit bedrag was EUR 536.569 exclusief heffings- en/ of belastingrente. Op grond van de berekening van [X] B.V. bedraagt de wettelijke rente bij overheidshandelen 8%, wat in het onderhavige geval uitkomt op een totaal van EUR 12.281 voor de vergoedingsperiode.

(...)

Conclusie

Op basis van het voorgaande verzoeken wij uw Hof tot vergoeding van de heffings- en belastingrente over de periode van 7 augustus 2010 tot en met 30 september 2017 conform artikel 30g Algemene wet inzake Rijksbelastingen (oud) zijnde een bedrag van € 189.587 en tot vergoeding van de wettelijke rente bij overheidshandelen ex artikel 6:119a BW dan wel de wettelijke rente bij handelsovereenkomsten ex artikel 6:119a BW, vast te stellen op € 12.281 en over te maken, minus de reeds betaalde € 2.293,28, aan [X] B.V.”

3. Geschil

In geschil is of de Inspecteur (heffings)rente is verschuldigd over de periode van 7 augustus tot en met 30 mei 2017, of de Inspecteur de rente verschuldigd over de periode vanaf 28 juni 2017 tot 13 september 2017 op de juiste wijze heeft berekend en of de Inspecteur gehouden is rente te vergoeden over de rente die verschuldigd is over de periode van 7 augustus 2010 tot en met 30 mei 2017, aangezien tot op heden geen rentevergoeding over deze periode heeft plaatsgevonden.

4 Beoordeling van het geschil

Beschikking wettelijke rente

De Rechtbank heeft, gelet op hetgeen blijkt uit het proces-verbaal van de zitting ter zitting is besproken, blijkbaar in zijn hoedanigheid van algemeen bestuursrechter het beroep tegen de beschikking wettelijke rente ongegrond verklaard. Blijkens de gronden van het hoger beroep richt dit hoger beroep zich mede tegen dit oordeel. Het Hof is niet bevoegd over deze kwestie te oordelen. De Rechtbank heeft ten onrechte nagelaten een en ander in de uitspraak of rechtsmiddelenverwijzing te vermelden. Het Hof zal zich met betrekking tot de beschikking wettelijke rente onbevoegd verklaren en het hoger beroep, voor zover dit zich richt tegen (de uitspraak op bezwaar inzake) de beschikking wettelijke rente ter verdere behandeling doorzenden aan de Afdeling Bestuursrechtspraak van de Raad van State.

Heffingsrente

4.1. Met de Inspecteur en anders dan belanghebbende is het Hof van oordeel dat de wettelijke regels rond heffings- of belastingrente geen basis bieden om belasting- of heffingsrente te berekenen met betrekking tot enig (rente)nadeel geleden door de late verliesverrekening.

Verliesverrekeningsbeschikking

4.2. Dit Hof heeft bij uitspraak van 30 mei 2017 de uitspraak op bezwaar inzake de verliesvaststellingsbeschikking vernietigd en de verliesvaststellingsbeschikking in voor belanghebbende gunstige zin aangepast. Daarmee is in beginsel de onrechtmatigheid van die verliesvaststellingsbeschikking gegeven (vergelijk HR 24 februari 1984, NJ 1984, 669), alsmede in beginsel ook de schuld van de Inspecteur (vergelijk HR 31 mei 1991, NJ 1993, 112). De Inspecteur heeft zulks ter zitting erkend en aangegeven dat er geen (bijzondere) omstandigheden zijn die dit anders maken.

4.3. Belanghebbende verzoekt in hoger beroep om een vergoeding van de renteschade die zij heeft geleden doordat de Inspecteur de verliesvaststellingsbeschikking onjuist heeft vastgesteld. Zij heeft dit

verzoek echter niet gedaan bij de procedure over de verliesvaststellingsbeschikking, maar eerst in de procedure tegen de verliesverrekeningsbeschikking. Het Hof beschouwt dit verzoek om een vergoeding van de renteschade als een verzoek als bedoeld in artikel 8:73 van de Algemene wet bestuursrecht (hierna: Awb) (oud), voor zover de beschikking is bekendgemaakt vóór 1 juli 2013, dan wel artikel 8:88 van de Awb als de beschikking daarna is bekendgemaakt. De verliesverrekeningsbeschikking is op of kort na 9 september 2017 bekendgemaakt, zodat artikel 8:88 van de Awb van toepassing is op een verzoek om een schadevergoeding voor deze beschikking. Voor een dergelijk verzoek moet het Hof zich onbevoegd verklaren, omdat belanghebbende heeft gevraagd om een schadevergoeding die hoger is dan € 25.000 (artikel 8:89, tweede lid, van de Awb). Nu de verliesverrekeningsbeschikking, zoals hierna zal worden gemotiveerd, onlosmakelijk verbonden is met de verliesvaststellingsbeschikking, die op of kort na 7 augustus 2010 is bekendgemaakt, zal het Hof belanghebbende verzoek om schadevergoeding tevens toetsen aan artikel 8:73 van de Awb (oud). Hierover overweegt het Hof het volgende.

4.4. De verliesverrekeningsbeschikking bepaalt noch de omvang van de belastbare winst(en) uit een eerder jaar of eerdere jaren, noch de omvang van een verlies uit een later jaar dat met deze winst(en) verrekend kan worden. Voor deze gegevens is de verliesverrekeningsbeschikking afhankelijk van andere beschikkingen die de omvang hiervan bepalen. De verliesverrekeningsbeschikking bepaalt slechts op welke wijze de artikelen 20 en 20a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (hierna: Wet Vpb) op een bepaald verlies zijn toegepast. Deze afhankelijke relatie is in de wet vastgelegd in artikel 21, tweede lid, van de Wet Vpb, waarin is bepaald dat rechtsmiddelen aangewend tegen een verliesverrekeningsbeschikking uitsluitend betrekking kunnen hebben op de toepassing van deze twee artikelen.

4.5. Het rentenadeel dat belanghebbende thans ondervindt wordt feitelijk veroorzaakt door de verliesvaststellingsbeschikking van 7 augustus 2010. In die beschikking is het verlies van belanghebbende tot een te laag bedrag vastgesteld. Een verliesverrekeningsbeschikking tot een juist bedrag kon eerst worden afgegeven nadat de verliesvaststellingsbeschikking was aangepast, zoals is geschied door dit Hof bij uitspraak van 30 mei 2017. Of belanghebbende nadeel heeft ondervonden door de onrechtmatige verliesvaststellingsbeschikking en zo ja, wat de omvang van dit nadeel is, kan echter eerst worden vastgesteld nadat een verliesverrekeningsbeschikking (tot een juist bedrag) is afgegeven, hetgeen eerst kon nadat de uitspraak van het Hof onherroepelijk was geworden.

4.6. Bovenstaande wisselwerking tussen de verliesvaststellings- en de verliesverrekeningsbeschikking maakt dat in de procedure inzake de verliesvaststellingsbeschikking de onrechtmatigheid van die beschikking vast is komen te staan en dat eerst in de onderhavige procedure inzake de verliesverrekeningsbeschikking is komen vast te staan dat en in welke mate belanghebbende schade heeft geleden als gevolg van deze onrechtmatigheid. Gelet op deze onlosmakelijke verbondenheid tussen de beide beschikkingen is het Hof van oordeel dat voor deze procedure heeft te gelden dat het feit dat de verliesverrekeningsbeschikking eerst op 9 september 2017 is gedaan rechtstreeks zijn oorzaak vindt in de verliesvaststellingsbeschikking. Deze beschikking dateert van 7 augustus 2010, zodat op schade veroorzaakt door dit besluit artikel 8:73, van de Awb (oud) van toepassing is en belanghebbende ook om vergoeding van de schade die door de onrechtmatigheid van de verliesvaststellingsbeschikking is veroorzaakt, mag vragen in de procedure over de verliesverrekeningsbeschikking.

4.7. Het feit dat de omvang van de verliesverrekeningsbeschikking tussen partijen niet (meer) in geschil is, neemt niet weg dat op grond van artikel 21, eerste lid, laatste volzin, van de Wet Vpb de verliesverrekeningsbeschikking op 7 augustus 2010 had dienen te worden genomen. Immers, anders dan de Inspecteur ter zitting van de Rechtbank heeft gesteld, is op 9 september 2017 geen nieuwe verliesvaststellingsbeschikking genomen. De “vermindering aanslag” van die datum betreft slechts de administratieve verwerking van de onherroepelijk geworden uitspraak van dit Hof van 30 mei 2017 en is niet op enig rechtsgevolg gericht. Zou dit anders zijn, dan zou belanghebbende wederom bezwaar hebben kunnen maken en de omvang van het verlies wederom hebben kunnen aanvechten, ondanks het onherroepelijk worden van de Hofuitspraak van 30 mei 2017. Het Hof heeft in die uitspraak niet de verliesvaststellingsbeschikking vernietigd, doch het heeft slechts het verlies in deze beschikking (nader vastgesteld op € 1.581.368. Daarbij is de datum van de verliesvaststellingsbeschikking niet gewijzigd; deze is 7 augustus 2010 gebleven. In zoverre heeft belanghebbende terecht rechtsmiddelen aangewend tegen de verliesverrekeningsbeschikking die, in weerwil van het bepaalde in artikel 21, eerste lid, laatste volzin, van de Wet Vpb als datum 9 september 2017 heeft. De verliesverrekeningsbeschikking had op 7 augustus 2010 tot het door het Hof nader vastgestelde bedrag genomen moeten worden. Indien dit was geschied, zou belanghebbende geen rentenadeel hebben geleden.

4.8. Opmerking verdient dat belanghebbende niet eerder rechtsmiddelen kon aanwenden tegen het achterwege blijven van een verliesverrekeningsbeschikking tot een juist bedrag, omdat tot de uitspraak van dit Hof van 30 mei 2017 deze klachten in feite zouden neerkomen op de klacht dat het verlies niet juist was vastgesteld. Dergelijke klachten zouden afstuiten op het bepaalde in artikel 21, tweede lid, van de Wet Vpb (de klachten zouden niet zien op de toepassing van de artikelen 20 of 20a van de Wet Vpb).

4.9. Naar het oordeel van het Hof kan het bezwaar van belanghebbende tegen de verliesverrekeningsbeschikking daarom niet anders worden opgevat dan dat dit mede een verzoek als bedoeld in artikel 8:73 van de Awb (oud) omvat om de schade te vergoeden die belanghebbende ondervindt vanwege het feit dat de verliesverrekeningsbeschikking niet gelijktijdig met het vaststellen van de aanslag op 7 augustus 2010 heeft plaatsgevonden. Immers, in het bezwaar wordt verzocht aan belanghebbende een rentevergoeding (in welke vorm dan ook) te doen toekomen over de periode vanaf 7 augustus 2010 tot 30 mei 2017.

4.10. Met belanghebbende en anders dan de Inspecteur is het Hof van oordeel dat artikel 30g, vierde lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (oud) niet in de weg staat aan hetgeen belanghebbende heeft verzocht. Dit artikellid bepaalt weliswaar dat bij terugwenteling van verlies (verrekening van verlies met winst uit een eerder jaar) geen heffingsrente is verschuldigd, doch dit artikellid gaat niet zover dat op grond hiervan geen recht op schadevergoeding zou bestaan indien de verliesverrekening later plaatsvindt dan wettelijk voorgeschreven.

4.11. Recapitulerend concludeert het Hof dat belanghebbende schade (in de vorm van een rentenadeel) heeft ondervonden als gevolg van een onrechtmatig besluit van 7 augustus 2010 (de verliesvaststellingsbeschikking). De verliesvaststellingsbeschikking is onlosmakelijk verbonden met de verliesverrekeningsbeschikking die thans in geschil is. Of door de onjuiste verliesvaststellingsbeschikking schade is ontstaan en welke omvang die schade belooft kan eerst worden vastgesteld nadat de thans in geschil zijnde verliesverrekeningsbeschikking is afgegeven. Het (hoger) beroep tegen deze verliesverrekeningsbeschikking is in die zin gegrond, dat deze in strijd met

een wettelijk voorschrift niet gelijktijdig met het vaststellen van de aanslag over het jaar waarin het verlies is ontstaan is vastgesteld. Gelet op het bovenstaande is het Hof van oordeel dat belanghebbende recht heeft op vergoeding van wettelijke rente over de periode van 7 augustus 2010 tot en met 30 mei 2017. Partijen hebben ter zitting ermee ingestemd dat deze wettelijke rente berekend wordt op basis van de samengestelde interest voor consumententransacties en dat deze € 110.726,28 bedraagt.

4.12. Belanghebbende heeft het Hof verzocht te bepalen dat de Inspecteur rente verschuldigd is over het bedrag van € 110.726,28 over de periode vanaf 30 mei 2017 tot aan de dag van uiteindelijke betaling. Het Hof zal over dit verzoek niet oordelen, nu dit rentenadeel geen gevolg is van een onrechtmatig besluit ingevolge de belastingwet. Belanghebbende zal zich met betrekking tot deze vordering dienen te wenden tot de bestuursrechter of de civiele rechter.

4.13. De stellingen die partijen verder hebben ingenomen brengen het Hof niet tot een ander oordeel.

Slotsom

Op grond van het vorenstaande is het Hof onbevoegd om kennis te nemen van het hoger beroep voor zover dit betrekking heeft op de beschikking wettelijke rente en is het hoger beroep gegrond voor zover het betrekking heeft op de verliesverrekeningsbeschikking.

5. Griffierecht en proceskosten

(...)

6. Beslissing

Het Hof:

– verklaart zich onbevoegd voor zover het hoger beroep betrekking heeft op de uitspraak van de Rechtbank inzake de beschikking wettelijke rente;

– verklaart zich onbevoegd om kennis te nemen van de eis tot schadevergoeding voor zover deze strekt tot vergoeding van rente over de thans toegewezen schadevergoeding van € 110.726,28 over een periode gelegen voor de datum van deze uitspraak,

– vernietigt de uitspraak van de Rechtbank voor zover deze betrekking heeft op de verliesverrekeningsbeschikking,

– verklaart het beroep gericht tegen de verliesverrekeningsbeschikking gegrond,

– vernietigt de uitspraak van de Inspecteur van 16 juli 2018,

– verklaart het bezwaar gericht tegen de verliesverrekeningsbeschikking gegrond,

– wijst het verzoek om schadevergoeding toe en veroordeelt de Inspecteur in de door belanghebbende geleden schade tot een bedrag van € 110.726,28,

– wijst, voor zover het Hof bevoegd is, het anders of meer gevorderde af,

– veroordeelt de Inspecteur in de proceskosten van belanghebbende (...),

– gelast dat de Inspecteur aan belanghebbende het betaalde griffierecht vergoedt, (...).

2.3. In het proces-verbaal van het verhandelde ter zitting bij het Hof van 9 maart 2021 staat met name:

(...)

De Inspecteur beaamt desgevraagd te stellen dat artikel 4:103 Awb van toepassing is. De te laag vastgestelde verliesbeschikking kan niet onrechtmatig zijn geweest want belanghebbende wilde hierover onderhandelen. Deze beschikking was dus gebaseerd op een pleitbaar standpunt. Maar zelfs als uitgegaan wordt van onrechtmatigheid - een uitgangspunt waar de Inspecteur mee kan leven - hoeft geen schade vergoed te worden. Als de wetgever dat had gewild, zou dat in de wet geregeld zijn bijvoorbeeld als heffingsrente. Echter, de wetgever heeft juist bepaald dat heffingsrente niet geldt bij terugwenteling van verliezen. Die regel is weliswaar geschreven met het oog op een direct juist vastgestelde verliescompensatiebeschikking - een andere situatie dan de voorliggende - maar dat maakt voor dit concrete geval niet uit: de heffingsrenteregeling voorziet hier niet in een renteschadevergoeding. Het oordeel daarover is overigens uiteindelijk aan het Hof. Ook onjuist is het om aan het niet toekennen van een rentevergoeding bij een direct juist vastgestelde verliesverrekeningsbeschikking de gevolgtrekking te verbinden dat bij een onjuiste beschikking wel een rentevergoeding volgt.

De Inspecteur beaamt dat de aanslag hier niet is verlaagd door achterwaartse verliescompensatie maar omdat de aanvankelijk verrekenende verliezen te laag waren vastgesteld. Ook dat leidt niet tot een vergoeding van heffingsrente of rente voor schade wegens een onrechtmatige daad. Voorts beaamt hij dat de Awr voor deze situatie bepaalt dat rente vergoed moet worden noch dat geen rente vergoed moet worden.

Overigens heeft belanghebbende geen gebruik gemaakt van de mogelijkheid om te vragen om een voorlopige verliescompensatiebeschikking. Dat is de aangewezen weg bij geschillen over verliescompensatie. Zo'n verzoek zou zijn ingewilligd maar is niet gedaan door belanghebbende.

De voorzitter houdt de Inspecteur voor dat de Awr wel een regeling geeft voor heffingsrente bij terugwenteling van verlies als de verliesbeschikking in een keer goed is maar niets regelt voor het geval deze beschikking onjuist is.

De Inspecteur verzoekt om een korte schorsing voor overleg met de gemachtigde.

De voorzitter schorst de zitting.

Nadat heropening verklaart de Inspecteur geen ruimte te zien voor een compromis omdat hier een rechtsvraag voorligt waar hij graag antwoord op wil. Voor een schadevergoeding wegens onrechtmatige daad is geen ruimte omdat niet aan alle voorwaarden daarvoor is voldaan. Er is wel een schade (door te late terugbetaling) veroorzakende onrechtmatige (onjuiste verliesvaststelling) aan de Inspecteur toerekenbare daad die in causale relatie staat tot de geleden schade maar er is geen schadevoorkomende norm overtreden: verliescompensatie ziet niet op schade.

Vervolgens vraagt de Inspecteur - na kort intern overleg - om een voorlopig oordeel van het Hof over de vraag of heffingsrente verschuldigd is en of wettelijke rente vergoed moet worden.

De voorzitter zegt dat het Hof over deze vragen nadenkt.

De Inspecteur verklaart graag antwoord te willen op zijn vragen en voorts dat wellicht een compromis mogelijk is indien het Hof aanleiding ziet voor een schadevergoeding. Te denken is dan aan een door belanghebbende afgewezen fifty-fiftybenadering.

Na door de voorzitter gevraagd te zijn waarom dit een redelijke oplossing is, verklaart de Inspecteur - na enig nadenken - dat de schade niet voor 50% voor rekening van belanghebbende dient te komen.

De schade kan overigens over de hele periode niet meer bedragen dan 2% omdat die niet hoger kan zijn dan de heffingsrente, zelfs als de wettelijke rente gedurende een bepaald deel van de periode hoger ligt. Ronduit onjuist is - zoals voorgehouden door de voorzitter - om het heffingsrentepercentage te gebruiken mocht de Awr van toepassing zijn en het wettelijke rentepercentage als dat niet het geval is zelfs als dat percentage hoger is dan de heffingsrente.

De gemachtigde beaamt dat de Inspecteur met juistheid opmerkt dat er geen ruimte is voor een compromis.

De voorzitter houdt partijen het volgende voor: indien wordt toegekomen aan vergoeding van wettelijke rente, zou de berekening als volgt kunnen luiden. De rente wordt berekend over een bedrag van € 536.569 over de periode 7 augustus 2010 tot en met 30 mei 2017 tegen de samengestelde consumentenrente en komt dan uit op € 110.726,28.

De Inspecteur kan zich vinden in de voorgehouden berekening.

De gemachtigde vraagt waarom het consumentenrentepercentage van toepassing zou zijn.

De voorzitter zegt dat de Hoge Raad voor de berekening van rente over het griffierecht geoordeeld heeft dat belastingen niet vallen onder de handelstransacties. Waarschijnlijk ging dat over de BPM.

De gemachtigde verklaart zich af te vragen of dat ook geldt voor ondernemingen. Hij conformeert zich echter aan de voorzitter en de Hoge Raad en verklaart dat de berekening van de voorzitter correct is.

De voorzitter zegt dat voorafgaande berekening voorlopig is en niet betekent dat het Hof reeds beslist heeft dat rente verschuldigd is.

(...)

3. Het geding in cassatie

3.1. De Staatssecretaris heeft tijdig en ook overigens op regelmatige wijze beroep in cassatie ingesteld. Belanghebbende heeft geen verweerschrift ingediend.

3.2. De Staatssecretaris heeft als cassatiemiddel voorgesteld:

Schending van het recht, met name van artikel 8:73 van de Algemene wet bestuursrecht (hierna: Awb), artikel 30g en 30h van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (tekst 2012; hierna AWR) en artikel 8:77 Awb, doordat het Hof heeft geoordeeld dat belanghebbende recht heeft op vergoeding van wettelijke rente over een hoofdsom van € 536.569 over de periode van 7 augustus 2010 tot en met 30 mei 2017, zulks in verband met het hierna volgende ten onrechte dan wel op gronden die de beslissing niet kunnen dragen.

3.3. Ter toelichting heeft de Staatssecretaris het volgende opgemerkt:

Belanghebbende maakt in de onderhavige procedure aanspraak op vergoeding van renteschade die zij stelt te hebben geleden doordat de Inspecteur bij beschikking van 7 augustus 2010 het verlies van het boekjaar 2006/2007 op een te laag bedrag heeft vastgesteld (hierna: de verliesvaststellingsbeschikking) en daardoor (aanvankelijk) een te laag bedrag aan verliezen heeft verrekend. Bij uitspraak van 30 mei

2017 heeft het Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden (hierna: het Gerechtshof) het verlies over het boekjaar 2006/2007 vastgesteld op ruim € 1,5 miljoen.¹³

Belanghebbende heeft verzocht om vergoeding van rente over de periode vanaf de dagtekening van de verliesvaststellingsbeschikking (7 augustus 2010) t/m de datum van de (onherroepelijk geworden) uitspraak van het Gerechtshof (30 mei 2017). Het Hof heeft het verzoek van belanghebbende beschouwd als een verzoek om schadevergoeding en dat verzoek getoetst aan artikel 8:73 Awb. Het Hof is tot de slotsom gekomen dat het schadevergoedingsverzoek van belanghebbende toegewezen moet worden. Daartoe heeft het Hof overwogen dat het hoger beroep tegen de verliesverrekeningsbeschikking gegrond is omdat die beschikking in strijd met een wettelijk voorschrift, te weten artikel 21, lid 1, slotzin van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, niet gelijktijdig met de aanslag vennootschapsbelasting over het boekjaar 2006/2007 is gegeven. Was dat wel gebeurd, dan zou belanghebbende, aldus nog steeds het Hof, geen rentenadeel hebben geleden. Het Hof heeft voorts geoordeeld dat artikel 30g, lid 1 AWR (oud) niet in de weg staat aan het verzoek van belanghebbende om vergoeding van rente. Ik kan mij niet vinden in deze oordelen van het Hof en motiveer dat als volgt.

Op grond van artikel 8:73 Awb kan een veroordeling van het bestuursorgaan tot schadevergoeding alleen dan aan de orde komen, als de bestuursrechter het (hoger) beroep tegen het bestreden besluit gegrond verklaart. Ingeval van een gegrond (hoger) beroep dient de bestuursrechter bij de beantwoording van de vraag of recht bestaat op schadevergoeding vervolgens de criteria te hanteren die de civiele rechter hanteert bij de afdoening van geschillen ter zake van onrechtmatige overheidsdaad.¹⁴ Dat betekent dat onder meer moet zijn voldaan aan het vereiste van causaal verband.¹⁵ Met betrekking tot geleden renteschade in belastingzaken geldt bovendien dat geen plaats is voor een veroordeling van het bestuursorgaan tot vergoeding van die schade op grond van het burgerlijk recht, indien een specifieke wettelijke regeling bestaat die voorziet in vergoeding van renteschade wegens terugbetaling van een belastingbedrag.¹⁶ Dit wordt niet anders als de wettelijke regeling vergoeding van renteschade expliciet uitsluit, zoals in het geval van achterwaartse verliesverrekening (zie artikel 30g, vierde lid, en 30h, tweede lid, AWR (oud)).

Causaal verband

De schade waarvoor een vergoeding wordt toegekend moet een rechtstreeks en onmiddellijk gevolg zijn van het bestreden en vernietigde besluit.¹⁷ Aan deze voorwaarden is niet voldaan. Het Hof heeft de uitspraak op het bezwaar tegen de verliesverrekeningsbeschikking vernietigd, maar het door

13 Voetnoot in origineel: Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden 30 mei 2017, ECLI:NL:GHARL:2017:4581.

14 Voetnoot in origineel: Kamerstukken II 1992-1993, 22 495, nr. 6, p. 56.

15 Voetnoot in origineel: Ik doel op het causale verband dat volgt uit artikel 6:162, lid 1 van het Burgerlijk Wetboek: "(...) is verplicht de schade die de ander dientengevolge lijdt te vergoeden."

16 Voetnoot in origineel: Zie HR (civiele kamer) 2 september 2005, ECLI:NL:HR:2005:AT2884, BNB 2006/77.

17 Voetnoot in origineel: Vgl. Hof Arnhem-Leeuwarden 17 september 2019, ECLI:NL:GHARL:2019:7497. Zie ook: M.W.C. Feteris, *Formeel belastingrecht (Fiscale Handboeken)*, Deventer: Kluwer 2007, p. 493 en E.B. Pechler, *Belastingprocesrecht (Fiscale monografieën)*, Deventer: Kluwer 2009, p. 244.

belanghebbende geleden rentenadeel is niet het gevolg van die uitspraak op bezwaar. Zoals het Hof ook heeft geconstateerd, is het door belanghebbende geleden rentenadeel veroorzaakt door de (onrechtmatige) verliesvaststellingsbeschikking.¹⁸ Als de Inspecteur het verlies van het boekjaar 2006/2007 bij de regeling van de aanslag over dat jaar op het juiste bedrag had vastgesteld, had belanghebbende over de periode van 7 augustus 2010 tot en met 30 mei 2017 geen rentenadeel geleden. Dat, zoals het Hof heeft overwogen, de omvang van de schade pas kon worden bepaald nadat de onderhavige verliesverrekeningsbeschikking was gegeven, doet aan het causale verband tussen de verliesvaststellingsbeschikking en het door belanghebbende geleden rentenadeel niet af. Het tweede lid van artikel 8:73 Awb voorziet voor de gevallen waarin de omvang van de schadevergoeding niet of niet volledig kan worden vastgesteld, in de mogelijkheid om in een later stadium in een nadere uitspraak op het schadevergoedingsverzoek te beslissen.

Heffingsrenteregeling

Op grond van het overgangsrecht bij de invoering van het Belastingplan 2012 is hoofdstuk VA van de AWR betreffende heffingsrente en revisierente, zoals dat hoofdstuk luidde op 31 december 2012, blijven gelden voor belastingaanslagen vennootschapsbelasting die betrekking hebben op tijdvakken die zijn aangevangen vóór 1 januari 2012.¹⁹ De aan belanghebbende verleende teruggaaf van vennootschapsbelasting vloeit voort uit de vermindering van de aanslag vennootschapsbelasting over het boekjaar 2003/2004 in verband met de verrekening van een verlies uit een volgend jaar (het boekjaar 2006/2007). Dat betekent dat op die teruggaaf de heffingsrenteregeling van toepassing is. De Inspecteur heeft voor het Hof het standpunt ingenomen dat de heffingsrenteregeling in de weg staat aan toekenning van de door belanghebbende verzochte schadevergoeding. Mijns inziens heeft het Hof dit standpunt ten onrechte verworpen. Ik wijs in dit verband op de volgende arresten van de Hoge Raad (onderstreping toegevoegd):

HR 2 september 2005, ECLI:NL:HR:2005:AT2884, BNB 2006/77:

"3.8.3. Mede in het licht van de wetsgeschiedenis, strekt de regeling van de vergoeding van de heffings- en invorderingsrente in lw 1845 - en lw 1990 ertoe een algemene en wederkerige regeling te bieden voor verschuldigde schadevergoeding wegens vertraging in de voldoening van de (terug)betaling van een belastingbedrag en beoogt deze een eenvoudig, doelmatig en praktisch uitvoerbaar systeem van gefixeerde compensatie van deswege door de fiscus of de contribuabele geleden renteschade in het leven te roepen. Deze regeling betreft tevens vermindering van een aanslag als gevolg van vernietiging van de aanslag en omvat dus ook gevallen waarin sprake is van een onrechtmatige daad van de fiscus. Art. 18 lid 2 lw 1845 moet daarom aldus worden uitgelegd dat het een uitputtende regeling bevat van de vergoeding van de

18 Voetnoot in origineel: Zie onderdeel 4.5 van 's Hofs uitspraak: "Het rentenadeel dat belanghebbende thans ondervindt wordt feitelijk veroorzaakt door de verliesvaststellingsbeschikking (...)", onderdeel 4.6: "[De] [verliesvaststellings]beschikking dateert van 7 augustus 2010, zodat op schade veroorzaakt door dit besluit artikel 8:73, van de Awb (oud) van toepassing is (...)" en onderdeel 4.11: "Recapitulerend concludeert het Hof dat belanghebbende schade (in de vorm van een rentenadeel) heeft ondervonden als gevolg van een onrechtmatig besluit van 7 augustus 2010 (de verliesvaststellingsbeschikking)."

19 Voetnoot in origineel: Artikel XXXIV van het Belastingplan 2012 (Stb. 2011, 639).

onderhavige renteschade en dat daarnaast geen plaats is voor op het burgerlijk recht gebaseerde (aanvullende) vergoeding van compensatoire interessen, ook niet in het geval het betreft teruggaven van belasting wegens een naderhand door de belastingrechter vernietigde aanslag en de Staat deswege uit onrechtmatige daad aansprakelijk is voor de daardoor veroorzaakte renteschade."

HR 13 juli 2012, ECLI:NL:HR:2012:BV0264, BNB 2013/2:

"6.3. Volgens vaste jurisprudentie is met de vernietiging van een besluit van een bestuursorgaan door de rechter de onrechtmatigheid van dat besluit gegeven, en in beginsel ook de schuld van het bestuursorgaan. Hetzelfde heeft te gelden indien op grond van een rechterlijke beslissing wordt overgegaan tot teruggave van belasting naar aanleiding van een beroep met betrekking tot de voldoening of afdracht op aangifte van die belasting. (...) Omdat bij een dergelijke teruggaaf van gemakkelijksretributie niet een wettelijke regeling tot vergoeding van invorderingsrente en/of heffingsrente van toepassing is, moet worden aangenomen dat schade in de vorm van rentenadeel is geleden waarop de regeling van de wettelijke rente (artikel 6:119 BW) van toepassing is."

Uit de hiervoor aangehaalde overwegingen volgt mijns inziens dat geen recht bestaat op (een vervangende) vergoeding van rentenadeel op grond van het burgerlijk recht, indien de heffingsrenteregeling van toepassing is.²⁰ Ook niet indien die regeling rentevergoeding uitdrukkelijk uitsluit, zoals het geval is bij achterwaartse verliesverrekening.²¹ Het uitputtende karakter van de heffingsrenteregeling staat daaraan in de weg.²²

Op grond van het vorenstaande ben ik van oordeel dat de uitspraak van het Hof niet in stand zal kunnen blijven.

4. Wetgeving, parlementaire geschiedenis, jurisprudentie en literatuur

Wetgeving

4.1. Artikel 8:73 van de Algemene wet bestuursrecht (hierna: Awb) luidde voor 1 juli 2013:

1. Indien de bestuursrechter het beroep gegrond verklaart, kan hij, indien daarvoor gronden zijn, op verzoek van een partij het bestuursorgaan veroordelen tot vergoeding van de schade die die partij lijdt.
2. Indien de bestuursrechter de omvang van de schadevergoeding bij zijn uitspraak niet of niet volledig kan vaststellen, bepaalt hij in zijn uitspraak dat ter voorbereiding van een nadere uitspraak daarover het onderzoek wordt heropend. De bestuursrechter bepaalt daarbij op welke wijze het onderzoek wordt voortgezet.

4.2. Op grond van artikel 30f van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR), zoals dat luidde voor 1 januari 2013, wordt met betrekking tot de vennootschapsbelasting heffingsrente berekend ingeval een belastingaanslag wordt vastgesteld.

²⁰ Voetnoot in origineel: Vgl. ook Hof Den Bosch 23 mei 2008, ECLI:NL:GHSGR:2008:BD2389.

²¹ Voetnoot in origineel: Zie de artikelen 30g, lid 4 en 30h, lid 2 AWR (oud), alsmede Kamerstukken II, 1985-1986, 19 557, nr. 6, blz. 12 en Kamerstukken II, 2009-2010, 32 130, nr. 7, p. 35.

²² Voetnoot in origineel: Zie ook M.W.C. Feteris, Formeel belastingrecht (Fiscale Handboeken), Deventer: Kluwer 2007, p. 242.

4.3. Artikel 30g van de AWR luidde voor 1 januari 2013:

1. Heffingsrente wordt vergoed over het negatieve bedrag van de voorlopige aanslag, over het negatieve bedrag van de aanslag, alsmede over het bedrag van de teruggaaf.
2. Heffingsrente wordt mede vergoed bij vermindering van:
 - a. het negatieve bedrag van de aanslag: over die vermindering;
 - b. de aanslag die geen negatief bedrag belooft tot een aanslag die wel een negatief bedrag belooft: over dat negatieve bedrag.
3. (...)
4. Het tweede lid vindt geen toepassing bij een vermindering van de aanslag die voortvloeit uit de verrekening van een verlies van een volgend jaar.

4.4. Artikel 30h van de AWR luidde voor 1 januari 2013:

1. Heffingsrente wordt in rekening gebracht over het positieve bedrag van de belastingaanslag, dan wel, indien artikel 30f, tweede lid, tweede volzin, van toepassing is, over het bedrag van de te laat betaalde belasting.
2. De in rekening gebrachte heffingsrente wordt verlaagd bij vermindering van het positieve bedrag van de belastingaanslag, tenzij de vermindering voortvloeit uit de verrekening van een verlies van een volgend jaar.

4.5. In artikel XXXIV, lid 1, van het Belastingplan 2012 is overgangsrecht opgenomen met betrekking tot, onder andere, de hiervoor geciteerde artikelen uit de AWR, zoals deze luiden op 31 december 2012.²³ Het overgangsrecht luidt als volgt:²⁴

1. Artikel 1 en hoofdstuk VA van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en de op dat hoofdstuk berustende bepalingen, zoals dat artikel, dat hoofdstuk en die bepalingen luiden op 31 december 2012, blijven van toepassing met betrekking tot:

(...)

b. belastingaanslagen vennootschapsbelasting die betrekking hebben op tijdvakken die zijn aangevangen vóór 1 januari 2012;

(...)

4.6. Artikel 20 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (hierna: Wet Vpb), voor de aanscherping per 1 januari 2007, bood de mogelijkheid tot verticale verliesverrekening, in de vorm van een onbeperkte carry forward-termijn en een carry back-termijn van drie jaar. Het artikel luidde:

1. Indien de berekening van de belastbare winst of van het Nederlandse inkomen leidt tot een negatief bedrag, wordt dit aangemerkt als een verlies.

²³ Stb. 2011, 639.

²⁴ Het eerste lid is nadien gewijzigd bij Artikel XXVI, onderdeel C, van de Overige fiscale maatregelen 2013 (Stb. 2012, 669). Wijzigingen in het overgangsrecht zijn verder niet van invloed op deze procedure. Zie ook artikel XVII van de Overige fiscale maatregelen 2014 (Stb. 2013, 566) en artikel XIX van de Fiscale verzamelwet 2014 (Stb. 2014, 481).

2. Een verlies wordt verrekend met de belastbare winsten, onderscheidenlijk de Nederlandse inkomens, van de drie voorafgaande jaren en de volgende jaren, mits het verlies door de inspecteur is vastgesteld bij voor bezwaar vatbare beschikking.

3. (...)

4.7. Artikel 20b van de Wet Vpb (verliesvaststellingsbeschikking als bedoeld in r.o. 2.1 van de Hofuitspraak) luidt:

1. De inspecteur stelt het bedrag van een verlies van een jaar vast bij voor bezwaar vatbare beschikking, gelijktijdig met het vaststellen van de aanslag over dat jaar.

2. Het bedrag van het verlies wordt op het aanslagbiljet afzonderlijk vermeld.

3. (...)

4.8. Artikel 21 van de Wet Vpb (verliesverrekeningsbeschikking) luidt:

1. De verrekening van een verlies met de belastbare winst, onderscheidenlijk het Nederlandse inkomen, van een voorafgaand jaar geschiedt door vermindering van de aanslag bij voor bezwaar vatbare beschikking van de inspecteur. De beschikking wordt gegeven gelijktijdig met het vaststellen van de aanslag over het jaar waarin het verlies is ontstaan.

2. Rechtsmiddelen tegen de beschikking bedoeld in het eerste lid kunnen uitsluitend betrekking hebben op de toepassing van de artikelen 20 en 20a.

3. (...)

4.9. Artikel 22 van de Wet Vpb luidde van 1 januari 2002 tot 1 januari 2005:

De belasting bedraagt 34,5 percent van het belastbare bedrag of van het belastbare Nederlandse bedrag, met dien verstande dat de belasting 29 percent bedraagt van het gedeelte van deze bedragen dat € 22 689 niet te boven gaat.

Parlementaire geschiedenis over artikel 8:73 Awb

4.10. In de memorie van toelichting met betrekking tot artikel 8:73 Awb (artikel 8.2.6.7) staat:²⁵

Soms zal er aanleiding kunnen zijn om naast de vernietiging van een besluit een schadevergoeding toe te kennen als compensatie voor het nadeel geleden door het achteraf gezien onrechtmatige besluit. (...)

Het verzoek om schadevergoeding kan in elke stand van het geding worden gedaan.(...)

Naar onze indruk maken sommige administratieve rechters, voor zover zij de bevoegdheid hebben schadevergoeding toe te kennen, nog weinig gebruik van deze bevoegdheid en laten zij schadevergoedingskwesties bij voorkeur over aan de burgerlijke rechter. Het schadevergoedingsrecht is in Nederland in het bijzonder ontwikkeld door de burgerlijke rechter. Het is naar onze mening uit het oogpunt van efficiënte rechtsbedeling en rechtsbescherming aantrekkelijk, indien de burger in een en dezelfde procedure zijn schade vergoed kan krijgen. Het is anderzijds naar onze mening juist gelet op de bijzondere expertise die de burgerlijke rechter heeft op het terrein van het schadevergoedingsrecht niet wenselijk, de mogelijkheid van een schadevergoedingsactie bij de burgerlijke rechter thans uit te

²⁵ Kamerstukken II 1991/92, 22495, nr. 3, p. 148-149.

sluiten. Wij prefereren een geleidelijke ontwikkeling waarbij de administratieve rechter meer en meer zelf het schadevergoedingsaspect afdoet. De integratie van administratieve en civiele rechtspraak in eerste aanleg zal kunnen bijdragen aan deze ontwikkeling.

(...)

In het tweede lid wordt voorzien in de mogelijkheid dat een beslissing over de omvang van de schadevergoeding niet tegelijkertijd wordt genomen met de uitspraak waarbij het beroep gegrond wordt verklaard, maar bij een nadere uitspraak. Alsdan wordt het mogelijk, het schadevergoedingsaspect afzonderlijk te bezien en bij een nadere uitspraak daarover een beslissing te nemen. De rechtbank kan hiertoe ambtshalve beslissen, dan wel op verzoek van een partij. Beide uitspraken zijn einduitspraken en derhalve vatbaar voor hoger beroep. Wanneer hoger

beroep wordt ingesteld tegen de eerste uitspraak, verdient het aanbeveling dat de behandeling ter vaststelling van de omvang van de schadevergoeding wordt aangehouden totdat in hoger beroep uitspraak is gedaan.

4.11. In de memorie van antwoord wordt te kennen gegeven dat in principe ook aan de administratieve rechter (bestuursrechter) - naast de civiele rechter - de bevoegdheid wordt gegeven tot toekenning van schadevergoeding in het kader van een bestuursrechtelijke procedure, met name indien sprake blijkt te zijn van een onrechtmatige overheidsdaad.²⁶

(...) De administratieve rechter krijgt de - discretionaire - bevoegdheid om bij gegrondverklaring van het beroep - dat wil zeggen bij gehele of gedeeltelijke vernietiging van de bestreden beslissing - op verzoek van een partij die schade heeft geleden - dat is elke partij, niet zijnde het bestuursorgaan, die in de procedure participeert - een schadevergoeding toe te kennen ten laste van de door de rechter aangewezen rechtspersoon. De criteria die de administratieve rechter zal hanteren bij de beantwoording van de vraag of er aanspraak op schadevergoeding bestaat, zijn dezelfde als de criteria die de civiele rechter hanteert bij de afdoening van geschillen ter zake van onrechtmatige overheidsdaad. De administratieve rechter heeft geen exclusieve bevoegdheid. Hij kan tegelijkertijd met de uitspraak over de hoofdzaak een beslissing over de schadevergoeding nemen. Hij kan daartoe ook het onderzoek heropenen en later bij afzonderlijke uitspraak een beslissing daarover geven.

(...)

Ten slotte wijzen wij erop, dat de mogelijkheid bestaat dat partijen nog niet in staat zijn een standpunt in te nemen over de omvang van de schade en deswege besluiten dit punt buiten de bestuursrechtelijke procedure te laten. (...)

4.12. In de nota naar aanleiding van het eindverslag staat:²⁷

Wij zijn met de leden van de PvdA-fractie van mening dat het uit een oogpunt van doelmatige rechtspleging en integratie wenselijk is dat het oordeel over een besluit en het oordeel over de schadevergoeding zoveel mogelijk in één procedure worden afgedaan. Wij verwachten dat de administratieve rechter die wordt geroepen om een oordeel te geven over een verzoek om

²⁶ Kamerstukken II 1992/93, 22495, nr. 6, p. 55-57.

²⁷ Kamerstukken II 1992/93, 22495, nr. 10, p. 44-45.

schadevergoeding, vrijwel steeds daarop, hetzij bij de uitspraak waarbij het beroep gegrond wordt verklaard, hetzij bij latere uitspraak op grond van artikel 8.2.6.7, tweede lid, een beslissing zal nemen. Dat is niet alleen in het belang van een doelmatige rechtspleging en - voor zover de rechtbank als administratieve rechter is geadieerd - de integratie, maar ook in het belang van de procederende partijen.

Parlementaire geschiedenis over vergoeding van heffingsrente

4.13. Met ingang van 1 april 1987 is de wettelijke regeling betreffende de vergoeding van invorderingsrente en heffingsrente ingevoerd (Wet van 26 maart 1987 tot berekening van rente inzake belastingen en premies volksverzekeringen, Stb. 1987, 120).

4.14. In de memorie van toelichting bij de Wet tot berekening van rente inzake belastingen en premies volksverzekeringen staat het volgende over wat in de onderhavige procedure is artikel 30g, lid 4, van de AWR:²⁸

4. Renteberekening bij vermindering van de aanslag

(...)

Alvorens de gevolgen van bovenstaande verminderingen voor de berekening van de heffingsrente en de invorderingsrente uiteen te zetten merken wij op dat wij hebben afgezien van het berekenen van rente in verband met de verrekening van een verlies van een volgend jaar. Daarbij hebben wij overwogen dat bij de Wet van 8 november 1984, Stb. 534, de termijn voor achterwaartse verliescompensatie in de inkomsten- en de vennootschapsbelasting is uitgebreid van twee naar drie jaren en ook de volgorde van de verliescompensatie in het voordeel van belastingplichtigen is gewijzigd. Voorts is bij de Wet van 8 november 1984, Stb. 531, aan de inspecteur de bevoegdheid gegeven om vooruitlopend op de carry-back beschikking een voorlopige teruggaaf te verlenen. Doordat de verminderingen die met carry-back verband houden voor een belangrijk deel eerder kunnen worden geëffectueerd, worden eventuele liquiditeitsproblemen voor de belastingplichtige zoveel mogelijk verzacht. Voorts heeft bij de overweging een belangrijke rol gespeeld dat verhoudingsgewijze uitgebreide teksten zouden moeten worden opgesteld om tot het gewenste resultaat te komen, terwijl door de werking van het drempeltijdvak het effect van de maatregel zeer beperkt zou zijn. Onder meer zouden regelen nodig zijn in verband met de voorlopige teruggaaf die te hoog of te laag kan zijn, het tijdvak waarover de rente moet worden berekend en de beschikking waarbij de aanslag wordt verminderd. Wij achten hier derhalve terughoudendheid met regelgeving gewenst. Om dezelfde redenen hebben wij ook de achterwaartse verrekening van investeringsbijdragen - die immers het regime van de achterwaartse verliescompensatie volgt - buiten de berekening van rente gelaten. Terzijde zij nog opgemerkt dat evenzeer vanuit het oogpunt van terughoudendheid bij regelgeving ook de middeling buiten de renteberekening blijft. Hier zou een aparte regeling nodig zijn omdat de aanslagen waarop de middeling betrekking heeft, zelve niet worden verminderd.

(...)

Artikel 30b, vierde lid

²⁸ Kamerstukken II 1985/86, 19557, nr. 3, p. 9 en 13.

Hiervoor is in hoofdstuk 4 reeds uiteengezet waarom wij de vermindering van de aanslag die verband houdt met achterwaartse verliescompensatie of met de achterwaartse verrekening van investeringsbijdragen uitzonderen van de regeling met betrekking tot het berekenen van rente.

4.15. Dat er bewust niet is voorzien in vergoeding van heffingsrente bij achterwaartse verliesverrekening (carry back) van een verlies uit een volgend jaar is als volgt nader toegelicht in de nota naar aanleiding van het verslag, met toevoeging van een lezenswaardig voorbeeld:²⁹

Inleiding / Algemeen

(...)

In de eerste plaats zijn wij met de leden van de P.v.d.A. fractie van mening dat een eventuele regeling zo eenvoudig mogelijk moet worden gehouden. Wij hebben daar bij het ontwerpen van de regeling zeer bewust naar gestreefd: het hanteren van een drempeltijdvak en van één rentepercentage, het afzien van renteberekening bij de achterwaartse verliescompensatie, de middeling en de achterwaartse verrekening van investeringsbijdragen, alsmede het hanteren van een drempel bij de te betalen invorderingsrente, geven er blijk van dat, waar mogelijk, terughoudendheid is betracht in regulering ter wille van de eenvoud.

(...)

4. Renteberekening bij vermindering van de aanslag

De leden van de fractie van D66 merken op dat het buiten beschouwing laten van de middeling en van de verminderingen in verband met verrekening van verliezen van een volgend jaar in de nu voorgestelde renteregeling te zeer in het nadeel van de belastingplichtigen werkt. De leden van de S.G.P.-fractie delen mee dat de toelichting op het buiten beschouwing laten van een en ander (op blz. 9 van de memorie van toelichting) hen niet erg aansprak; zij vragen of een verduidelijking van de gesignaleerde problematiek kan worden gegeven.

Wij willen proberen aan de hand van een voorbeeld een en ander te verduidelijken. Uitgegaan wordt van een verlies over het jaar 1990 dat kan worden verrekend met het inkomen over het jaar 1987. Zulks houdt in dat de aanslag over 1987 wordt verminderd bij beschikking. Deze vermindering is echter van een andere orde dan de verminderingen uit andere hoofde waarbij wijzigingen in het inkomen in het betreffende jaar, in casu 1987, leiden tot een vermindering van de aanslag. Bij vermindering wegens verliescompensatie is er sprake van een niet op 1987 betrekking hebbende factor die tot de vermindering leidt. Voor het vergoeden van rente over de periode van 1 april 1989 (15 maanden na afloop van het belastingtijdvak) tot het moment dat de aanslag wordt verminderd (stel februari 1992) - hetgeen zonder nadere regeling het gevolg van het wetsvoorstel zou zijn - is dan ook geen reden. Als van rentevergoeding sprake zou moeten zijn, zou deze betrekking moeten hebben op situaties waarin de beschikking waarbij het verlies wordt verrekend met de aanslag over 1987 later dan 15 maanden na afloop van het verliesjaar, derhalve later dan 1 april 1992, zou worden genomen. Zulk een afwijkende regeling zou afzonderlijke regelgeving noodzakelijk maken, waarbij het feit dat te hoge of te lage voorlopige teruggaven kunnen zijn verleend vóór het tijdstip dat de beschikking wordt genomen een complicerende factor kan vormen, waarvoor regelgeving eveneens nodig zou zijn. In

²⁹ Kamerstukken II 1986/87, 19557, nr. 6, p. 2 en 12-13.

dit kader dient bedacht te worden dat op het gebied van de verliescompensatie, vooruitlopend op de verminderingsbeschikking reeds in juli van het jaar volgend op het verliesjaar een voorlopige teruggaaf kan worden gerealiseerd, waardoor liquiditeitsproblemen c.q. renteverlies tot in hoge mate wordt voorkomen. Een en ander tegen elkaar afwegend hebben wij gemeend van nadere regelgeving voor de verliescompensatie te kunnen afzien.

4.16. Uit de nota naar aanleiding van het eindverslag blijkt dat uit praktische overwegingen, voornamelijk van uitvoeringstechnische aard, is gekozen voor een uniform percentage voor zowel de heffingsrente als de invorderingsrente, zonder aansluiting bij de wettelijke rente.³⁰

De hoogte van de rente

De leden van de fracties van de C.D.A., de P.v.d.A. en de V.V.D. stellen vragen over het voorstel om het percentage van de wettelijke rente te hanteren voor de heffings- en de invorderingsrente. De vragen hebben enerzijds betrekking op de juistheid om bij de wettelijke rente aan te sluiten en anderzijds op de hoogte van het percentage van de wettelijke rente en de aanpassing daarvan. Wat het eerste aspect betreft, merken wij het volgende op. Uit praktische overwegingen, voornamelijk van uitvoeringstechnische aard, hechten wij aan een ongecompliceerd berekeningsstelsel. Gekozen is voor een stelsel waarin gewerkt wordt met één uniform percentage voor zowel de heffings- als de invorderingsrente.

Jurisprudentie

4.17. De Hoge Raad heeft op 24 oktober 2003 geoordeeld.³¹

3.8. (...).

Indien een belastingplichtige ervoor kiest dat zijn aanspraak op schadevergoeding niet door de burgerlijke rechter maar door de belastingrechter wordt beoordeeld, zal hij daartoe onmiskenbaar een verzoek tot toepassing van artikel 8:73 Awb moeten doen. (...).

4.18. Uit de feiten en uitgangspunten in het arrest van de Hoge Raad van 2 september 2005 blijkt dat aan een belastingplichtige invorderingsrente was vergoed in een situatie van voorwaartse verliesverrekening. Het ging eiseres in deze (civiele) zaak uiteindelijk om een hogere (schade)vergoeding, namelijk de naar burgerlijk recht te berekenen compensatoire interessen. De Hoge Raad heeft in het licht van de wetsgeschiedenis geoordeeld dat naast de vergoeding van invorderingsrente op basis van de Invorderingswet 1990 geen plaats is voor vergoeding van compensatoire interessen.³²

30 Kamerstukken II 1986/87, 19557, nr. 9, p. 6-7.

31 HR 24 oktober 2003, nr. 37565, ECLI:NL:HR:2003:AF7557.

32 HR 2 september 2005, nr. C04/104HR, ECLI:NL:HR:2005:AT2884, met annotatie van R.L.H. IJzerman in BNB 2006/77.
Zie verder de voorafgaand aan dit arrest genomen conclusie van A-G Wattel 25 maart 2005, ECLI:NL:PHR:2005:AT2884.
In die conclusie wordt onder meer toegelicht dat compensatoire interessen onder het huidige BW niet meer bestaan.
De vergoeding van het rentenadeel als gevolg van het gemis van een geldsom is gefixeerd op de wettelijke rente.

3.8.2. Bij de beoordeling van deze onderdelen moet het volgende worden vooropgesteld.

Met ingang van 1 april 1987 is de wettelijke regeling betreffende de vergoeding van invorderingsrente en heffingsrente ingevoerd (Wet van 26 maart 1987 tot berekening van rente inzake belastingen en premies volksverzekeringen, Stb. 1987, 120).

Art. 18 lid 2 lw 1845 (dat gelijkkluidend is aan het na 1 juni 1990 geldende art. 28 lid 4 lw 1990) betreft de invorderingsrente en houdt het volgende in:

"In geval bij vermindering van de belastingaanslag het bedrag van de vermindering meer beloopt dan het op de belastingaanslag nog openstaande bedrag, wordt aan de belastingschuldige invorderingsrente vergoed over het verschil, doch ten hoogste over het bedrag dat op de aanslag is betaald."

Aan de wetsgeschiedenis kan het volgende worden ontleend.

De renteregeling heeft tot doel in een aantal gevallen aan belastingplichtigen rente te vergoeden en in een aantal gevallen aan belastingplichtigen rente in rekening te brengen. Met het wetsvoorstel is uitvoering gegeven aan een reeds lang gekoesterde wens belastingplichtigen rente te vergoeden indien zij lange tijd op teruggaven van belasting moeten wachten. Met het oog op deze late teruggaven wordt een regeling voor vergoeding van rente gewenst geacht en wordt het redelijk geacht ook tot rentevergoeding over te gaan wanneer betaalde belasting aan belastingplichtigen wordt teruggegeven. Als tegenhanger van het vergoeden van rente houdt het wetsvoorstel mede in om in bepaalde gevallen aan belastingplichtigen rente in rekening te brengen. (Kamerstukken II, 1985 - 1986, 19 957, nr. 3, blz. 2).

Bij het ontwerpen van de regeling is ernaar gestreefd de regeling zo eenvoudig mogelijk te houden: het hanteren van een drempeltijdvak en van één rentepercentage, het afzien van renteberekening bij achterwaartse verliescompensatie, de middeling en de achterwaartse verrekening van investeringsbijdragen, alsmede het hanteren van een drempel bij de te betalen invorderingsrente. Het zal met het oog op een evenwichtige renteregeling steeds een afweging moeten zijn tussen rechtvaardigheid en doelmatigheid hoe globaal of hoe verfijnd een regeling dient te zijn. (Kamerstukken II, 1986 - 1987, 19 557, nr. 6, blz. 2). Uit praktische overwegingen, voornamelijk van uitvoeringstechnische aard, is gekozen voor een ongecompliceerd berekeningsstelsel, waarin gewerkt wordt met één uniform percentage voor zowel de heffings- als de invorderingsrente (Kamerstukken II, 1986 - 1987, 19 557, nr. 9, blz. 7), aanvankelijk gelijkgesteld aan de wettelijke rente (zie thans: art. 29 lw 1990).

Vermindering van de aanslag kan het gevolg zijn van het honoreren van een ingediend bezwaar of ingesteld beroep, maar kan ook ambtshalve geschieden. Onder vermindering van een aanslag wordt in dezen tevens verstaan de vernietiging van een aanslag. (Kamerstukken II, 1985 - 1986, 19 557, nr. 3, blz. 8 en 17).

3.8.3. Mede in het licht van de wetsgeschiedenis, strekt de regeling van de vergoeding van de heffings- en invorderingsrente in lw 1845 - en lw 1990 - ertoe een algemene en wederkerige regeling te bieden voor verschuldigde schadevergoeding wegens vertraging in de voldoening van de (terug)betaling van een belastingbedrag en beoogt deze een eenvoudig, doelmatig en praktisch uitvoerbaar systeem van gefixeerde compensatie van deswege door de fiscus of de contribuabele geleden renteschade in het leven te roepen. Deze regeling betreft tevens vermindering van een aanslag als gevolg van vernietiging van de aanslag en omvat dus ook gevallen waarin sprake is van een onrechtmatige daad van de fiscus.

Art. 18 lid 2 lw 1845 moet daarom aldus worden uitgelegd dat het een uitputtende regeling bevat van de vergoeding van de onderhavige renteschade en dat daarnaast geen plaats is voor op het burgerlijk recht gebaseerde (aanvullende) vergoeding van compensatoire interessen, ook niet in het geval het betreft teruggaven van belasting wegens een naderhand door de belastingrechter vernietigde aanslag en de Staat deswege uit onrechtmatige daad aansprakelijk is voor de daardoor veroorzaakte renteschade.

4.19. De Hoge Raad heeft op 13 juli 2012 geoordeeld:³³

6.3. Volgens vaste jurisprudentie is met de vernietiging van een besluit van een bestuursorgaan door de rechter de onrechtmatigheid van dat besluit gegeven, en in beginsel ook de schuld van het bestuursorgaan. Hetzelfde heeft te gelden indien op grond van een rechterlijke beslissing wordt overgegaan tot teruggave van belasting naar aanleiding van een beroep met betrekking tot de voldoening of afdracht op aangifte van die belasting. Indien het beroep in het onderhavige geval na verwijzing gegrond wordt verklaard omdat de heffingsambtenaar ten tijde van de voldoening op aangifte door belanghebbende in strijd met het gelijkheidsbeginsel handelde en daarom teruggaaf van die op aangifte voldane retributie moet worden verleend, zou dat dan ook in beginsel met zich brengen dat gevolg moet worden gegeven aan belanghebbendes verzoek om rentevergoeding vanaf de datum van die voldoening (vgl. HR 1 juli 1993, nr. 15137, LJN ZC1036, NJ 1995/150). Omdat bij een dergelijke teruggaaf van vermakelijkheidsretributie niet een wettelijke regeling tot vergoeding van invorderingsrente en/of heffingsrente van toepassing is, moet worden aangenomen dat schade in de vorm van rentenadeel is geleden waarop de regeling van de wettelijke rente (artikel 6:119 BW) van toepassing is.

Literatuur

4.20. Feteris heeft over vergoeding van renteschade als gevolg van een onrechtmatige daad het volgende geschreven.³⁴

4.3.1. Rentevergoeding door de overheid

Wanneer de inspecteur een onjuiste heffingshandeling (aanslag of beschikking) verricht en na daartegen gemaakte bezwaren handhaaft, begaat hij een onrechtmatige daad wanneer de belastingrechter hem in een latere beroepsprocedure in het ongelijk stelt. Daarmee staat op grond van het burgerlijk recht (art. 6:162 BW) in beginsel vast dat de staat de daaruit voortvloeiende schade, zoals renteschade, moet vergoeden, ook al treft de inspecteur geen verwijt.³⁵

De vraag is hoe het recht op schadevergoeding naar burgerlijk recht zich verhoudt tot de mogelijkheden tot vergoeding van heffings- en invorderingsrente die door de fiscale wetgeving wordt geboden. De HR heeft beslist dat de regels over rentevergoeding in de belastingwetgeving voorzien in een algemeen en praktisch uitvoerbaar systeem van gefixeerde compensatie voor geleden renteschade in belastingzaken. Zij vormen daarom een uitputtende regeling, zoals daarnaast geen plaats is voor een

33 HR 13 juli 2012, nr. 11/00162, ECLI:NL:HR:2012:BV0264.

34 M.W.C. Feteris, *Formeel belastingrecht*, Deventer: Kluwer 2007, p. 242.

35 Voetnoot in origineel: HR 1 juli 1993 (NCB/Staat), NJ 1995, 150, V-N 1993, blz. 2202 e.v. Vgl. ook Hoofdstuk X, § 4.19.6, onder c).

(aanvullende) vergoeding op basis van het burgerlijk recht.³⁶ Er bestaat dus geen mogelijkheid om op grond van burgerlijk recht een schadeclaim in te dienen voor het verschil tussen de vergoede heffings- of invorderingsrente en de wettelijke rente van art. 6:119 BW. Een schadevergoeding op grond van burgerlijk recht zal mijns inziens evenmin mogelijk zijn wanneer de fiscale wetgeving rentevergoeding uitdrukkelijk uitsluit, zoals bijvoorbeeld het geval is bij carry back van verliezen. Het uitputtende karakter van de fiscale renteregeling gaat naar mijn oordeel echter niet zo ver dat het burgerlijk recht ook zou moeten terugtreden in gevallen die vanwege de beperkte reikwijdte daarvan niet door deze fiscale regeling bestreken worden. De betrokkene zou anders tussen de wal en het schip vallen. (...)

4.21. En:³⁷

4.19.6. Bijkomende beslissingen

Naast een beslissing over de uitspraak op het bezwaarschrift, en zo nodig over de primaire beslissing van de inspecteur (meestal: de aanslag), kan de belastingrechter in zijn uitspraak een aantal bijkomende beslissingen nemen,

(...)

c. Vergoeding van andere schade

(...)

Art. 8:73 Awb noemt geen inhoudelijke criteria voor de beoordeling van een verzoek om schadevergoeding. Het is de bedoeling dat hier de civielrechtelijke criteria voor schadevergoeding wegens onrechtmatige daad worden toegepast (zie art. 6:162 BW).³⁸ Het is vaste rechtspraak van de burgerlijke rechter dat vernietiging van een overheidsbesluit door de bestuursrechter de onrechtmatigheid van dat besluit impliceert, en dat daarmee in beginsel tevens gegeven is dat die onrechtmatige daad aan het betrokken overheidslichaam is toe te rekenen.³⁹ (...)

De schade waarvoor de vergoeding wordt toegekend zal een gevolg moeten zijn van het onjuiste besluit van de inspecteur. (...)

4.22. Pechler heeft over de weg tot schadevergoeding geschreven:⁴⁰

3.7.8.3.2 Bereik (welke schade valt onder art. 8:73 Awb?)

Voorwaarde voor toekenning van schadevergoeding is dat het beroep gegrond wordt verklaard (zie 3.7.7.6.d). Dit strookt met de rechtspraakregel dat de vernietiging van een (belasting)beschikking in beginsel een onrechtmatige daad oplevert (zie 3.7.8.1). Voorts kan van schadevergoeding op de voet van art. 8:73 Awb slechts sprake zijn wanneer het schadeveroorzakende besluit geheel of gedeeltelijk

36 Voetnoot in origineel: HR 2 september 2005, NJ 2005, 573, BNB 2006/77 (Reed Elsevier/Staat).

37 M.W.C. Feteris, *Formeel belastingrecht*, Deventer: Kluwer 2007, p. 489-493.

38 Voetnoot in origineel: Zie Kamerstukken II 1991/92, 22 495, nr. 6, blz. 56.

39 Voetnoot in origineel: HR 26 september 1986 (Hoffman-Laroche), NJ 1987, 253, V-N 1987, blz. 2527 e.v., HR 31 mei 1991 (Van Gog/Nederweert) NJ 1993, 112 (dit geldt zelfs wanneer het overheidslichaam geen enkel verwijt treft) en in een fiscale zaak HR 1 juli 1993 (NCB/Staat), NJ 1995, 150, V-N 1993, blz. 2202 e.v.

40 E.B. Pechler, *Belastingprocesrecht*, Deventer: Kluwer 2009, p. 244-245.

wordt vernietigd, en alleen wanneer dat besluit in beroep door de rechter wordt vernietigd. (...) Voor vergoeding komt slechts die schade in aanmerking die een gevolg is van het vernietigde besluit. (...)

(...)

Tot de schade die door art. 8:73 Awb wordt bestreken behoort ook de renteschade. Hierop zijn de algemene regels van het Burgerlijk Wetboek van toepassing⁴¹ tenzij er specifieke regels bestaan zoals de (niet voor alle belastingen geldende) bepalingen over de heffings- en invorderingsrente.⁴²

4.23. In het Tekst & Commentaar op titel 8.4 Awb staat:⁴³

4. Overgangsrecht

a. Eerbiedigende werking

Ingevolge art. IV Wet nadeelcompensatie en schadevergoeding bij onrechtmatige besluiten (Stb. 2013, 50) blijft het voor 1 juli 2013 geldende recht van toepassing als de schadeveroorzakende gebeurtenis voor 1 juli 2013 heeft plaatsgevonden. Als aanknopingspunt is daarbij gekozen voor het tijdstip waarop het schadeveroorzakende besluit is bekendgemaakt dan wel de schadeveroorzakende handeling is verricht. Voor de 'oude' gevallen blijft dus de voor 1 juli 2013 bestaande rechterlijke bevoegdheden en de diverse wegen waarmee schadevergoeding kon worden verkregen (o.a. art. 8:73 en procedures inzake een zelfstandig schadebesluit) van toepassing en kan dus geen gebruik worden gemaakt van de verzoekschriftprocedure in titel 8.4. Dit overgangsrecht kan nog langdurig van belang zijn. (...)

b. Uitgestelde werking in het belastingrecht

Uit art. V Wet nadeelcompensatie en schadevergoeding bij onrechtmatige besluiten (Stb. 2013, 50) volgt dat titel 8.4 wat betreft het werkterrein van de Belastingdienst vooralsnog alleen van toepassing is op schade veroorzaakt door besluiten en andere handelingen ter uitvoering van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Voor de andere werkterreinen van de Belastingdienst blijft voorlopig het oude recht gelden, waaronder dus art. 8:73 (zie bijv. ABRvS 24 december 2019, ECLI:NL:RVS:2019:4443; ABRvS 10 juni 2020, ECLI:NL:RVS:2020:1375, AB 2020/312).

5. Oud recht

Tot 1 juli 2013 (datum inwerkingtreding bepalingen over schadevergoeding wegens onrechtmatig bestuurshandelen uit de Wet nadeelcompensatie en schadevergoeding bij onrechtmatige besluiten; Stb. 2013, 50), moest de vergoeding van schade waarvoor nu de verzoekschriftprocedure van titel 8.4 met de daaraan verbonden rechterlijke bevoegdheidsverdeling geldt, langs andere wegen worden verkregen: via de burgerlijke rechter, via art. 8:73 of via het uitlokken van een zelfstandig schadebesluit.

41 Voetnoot in origineel: Zie bijvoorbeeld CRvB 10 juni 1998, JB 1998/188.

42 Voetnoot in origineel: Zie hierover nader M.W.C. Feteris, *Formeel belastingrecht*, Deventer, 2007, tweede druk, p. 242-245, (...).

43 T & C *Algemene wet bestuursrecht, Inleidende opmerkingen bij: Algemene wet bestuursrecht, Titel 8.4, Inleidende opmerkingen, Schadevergoeding (actueel t/m 1 september 2021)*.

5. Beoordeling

5.1. De Inspecteur heeft met dagtekening 7 augustus 2010 aan belanghebbende voor het boekjaar 2006/2007 een aanslag in de vennootschapsbelasting opgelegd naar een belastbaar bedrag van negatief € 62.692, met een dienovereenkomstige verliesvaststellingsbeschikking.

5.2. Bij onherroepelijk geworden uitspraak van het Hof van 30 mei 2017, is de verliesvaststellingsbeschikking vastgesteld op € 1.581.368. Ik merk op dat daarmee de onrechtmatigheid van de eerdere vaststelling van de Inspecteur vaststaat.⁴⁴

5.3. Ingevolge die beslissing van het Hof heeft de Inspecteur het vastgestelde verlies over het boekjaar 2006/2007 achterwaarts verrekend met eerder bij aanslag vastgestelde positieve resultaten uit 2003/2004. Bij verliesverrekeningsbeschikking van 9 september 2017 is een teruggaaf verleend van over 2003/2004 betaalde vennootschapsbelasting van € 536.569.

5.4. Belanghebbende heeft bezwaar gemaakt tegen de verliesverrekeningsbeschikking, omdat daarin geen vergoeding van rente is toegekend wegens de aan de Inspecteur toe te rekenen te late verliesverrekening. Het gaat in de onderhavige procedure om door belanghebbende verzochte vergoeding van heffingsrente en/of belastingrente, althans vergoeding van rente 'in welke vorm dan ook', over de periode van 7 augustus 2010 tot en met 30 mei 2017.

5.5. De Rechtbank heeft op grond van artikel 30g (oud) van de AWR, dat van toepassing is ingevolge overgangsrecht,⁴⁵ geoordeeld dat vergoeding van heffingsrente niet mogelijk is om reden dat het verlies voortvloeit uit achterwaartse verliesverrekening. Weliswaar volgt uit het eerste lid van artikel 30g van de AWR dat ook vergoeding van heffingsrente kan plaatsvinden over de teruggaaf op een aanslag, maar uit het tweede en vierde lid volgt dat geen vergoeding van heffingsrente plaatsvindt bij een vermindering van de aanslag die voortvloeit uit de verrekening van een verlies van een volgend jaar.

5.6. De Rechtbank heeft zich gebaseerd op de tekst van artikel 30g (oud) van de AWR waar die luidt:

1. Heffingsrente wordt vergoed over het negatieve bedrag van de voorlopige aanslag, over het negatieve bedrag van de aanslag, alsmede over het bedrag van de teruggaaf.
2. Heffingsrente wordt mede vergoed bij vermindering van:
 - a. het negatieve bedrag van de aanslag: over die vermindering;
 - b. de aanslag die geen negatief bedrag belooft tot een aanslag die wel een negatief bedrag belooft: over dat negatieve bedrag.
3. (...)
4. Het tweede lid vindt geen toepassing bij een vermindering van de aanslag die voortvloeit uit de verrekening van een verlies van een volgend jaar.

44 Zie onderdeel 4.19 van deze conclusie. Zie ook de literatuur van Feteris en Pechler, en de verwijzingen naar de civiele jurisprudentie, opgenomen in onderdeel 4 van deze conclusie.

45 Zie onderdeel 4.5 van deze conclusie.

5.7. In hoger beroep heeft het Hof zich waar het gaat om de vergoeding van heffingsrente aangesloten bij die beoordeling van de Rechtbank, doordat het Hof om te beginnen heeft overwogen:

4.1. Met de Inspecteur en anders dan belanghebbende is het Hof van oordeel dat de wettelijke regels rond heffings- of belastingrente geen basis bieden om belasting- of heffingsrente te berekenen met betrekking tot enig (rente)nadeel geleden door de late verliesverrekening.

5.8. Vervolgens heeft het Hof belanghebbendes verzoek om vergoeding van rente nader beschouwd als een verzoek om schadevergoeding als bedoeld in artikel 8:73 van de Awb, zoals dat luidde voor 1 juli 2013. Het Hof heeft daartoe met name overwogen:

4.3. Belanghebbende verzoekt in hoger beroep om een vergoeding van de renteschade die zij heeft geleden doordat de Inspecteur de verliesvaststellingsbeschikking onjuist heeft vastgesteld. (...) Het Hof beschouwt dit verzoek om een vergoeding van de renteschade als een verzoek als bedoeld in artikel 8:73 van de Algemene wet bestuursrecht (hierna: Awb) (oud), voor zover de beschikking is bekendgemaakt vóór 1 juli 2013, dan wel artikel 8:88 van de Awb als de beschikking daarna is bekendgemaakt. (...) Nu de verliesverrekeningsbeschikking (...) onlosmakelijk verbonden is met de verliesvaststellingsbeschikking, die op of kort na 7 augustus 2010 is bekendgemaakt, zal het Hof belanghebbende verzoek om schadevergoeding tevens toetsen aan artikel 8:73 van de Awb (oud). (...)

5.9. Ervan uitgaande dat belanghebbende aldus (mede) heeft verzocht om vergoeding van renteschade is het Hof daarop gekomen tot de beoordeling:

4.10. Met belanghebbende en anders dan de Inspecteur is het Hof van oordeel dat artikel 30g, vierde lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (oud) niet in de weg staat aan hetgeen belanghebbende heeft verzocht. Dit artikellid bepaalt weliswaar dat bij terugwenteling van verlies (verrekening van verlies met winst uit een eerder jaar) geen heffingsrente is verschuldigd, doch dit artikellid gaat niet zover dat op grond hiervan geen recht op schadevergoeding zou bestaan indien de verliesverrekening later plaatsvindt dan wettelijk voorgeschreven.

4.11. Recapitulerend concludeert het Hof dat belanghebbende schade (in de vorm van een rentenadeel) heeft ondervonden als gevolg van een onrechtmatig besluit van 7 augustus 2010 (de verliesvaststellingsbeschikking).

(...)

Het (hoger) beroep tegen deze verliesverrekeningsbeschikking is in die zin gegrond, dat deze in strijd met een wettelijk voorschrift niet gelijktijdig met het vaststellen van de aanslag over het jaar waarin het verlies is ontstaan is vastgesteld. Gelet op het bovenstaande is het Hof van oordeel dat belanghebbende recht heeft op vergoeding van wettelijke rente over de periode van 7 augustus 2010 tot en met 30 mei 2017 (...) en dat deze € 110.726,28 bedraagt.

5.10. Het middel van de Staatssecretaris houdt in dat sprake is van schending van artikel 8:73 (oud) van de Awb, en de artikelen 30g (oud) en 30h (oud) van de AWR, doordat het Hof heeft geoordeeld dat belanghebbende recht heeft op - een op het burgerlijk recht gebaseerde - vergoeding van wettelijke rente over de hoofdsom van € 536.569 over de periode van 7 augustus 2010 tot en met 30 mei 2017.

5.11. Ik merk op dat de wetgever ook aan de bestuursrechter - naast de civiele rechter - de bevoegdheid heeft gegeven desverzocht een schadevergoeding toe te kennen binnen het kader

van een bestuursrechtelijke procedure, met name indien sprake blijkt te zijn van een onrechtmatige overheidsdaad, ingevolge de vernietiging in rechte van het desbetreffende besluit. Uit de wetsgeschiedenis blijkt dat de reden daarvan is 'dat het uit een oogpunt van doelmatige rechtspleging en integratie wenselijk is dat het oordeel over een besluit en het oordeel over de schadevergoeding zoveel mogelijk in één procedure worden afgedaan'.⁴⁶

5.12. In dat kader heeft de Hoge Raad beslist dat indien een belastingplichtige ervoor kiest dat zijn aanspraak op schadevergoeding niet door de burgerlijke rechter maar door de belastingrechter wordt beoordeeld, hij daartoe onmiskenbaar een verzoek tot toepassing van artikel 8:73 van de Awb zal moeten doen.⁴⁷ Hiervan is in casu mijns inziens geen sprake geweest. Belanghebbende heeft niet verzocht om iets anders dan vergoeding van heffingsrente en/of belastingrente, althans vergoeding van rente 'in welke vorm dan ook'. Daarmee is in overeenstemming de geschilomschrijving in de Hofuitspraak: '4.3. Belanghebbende verzoekt in hoger beroep om een vergoeding van de renteschade die zij heeft geleden doordat de Inspecteur de verliesvaststellingsbeschikking onjuist heeft vastgesteld'. Een en ander betekent mijns inziens dat het Hof hier niet ambtshalve en uit eigen beweging had mogen overgaan tot toepassing van artikel 8:73 van de Awb.

5.13. Naar aanleiding van de tournure van het Hof naar bestuursrechtelijke schadevergoeding in meer algemene zin op grond van artikel 8:73 van de Awb, heb ik mij verder afgevraagd of het Hof daarmee wellicht buiten de rechtsstrijd zou zijn getreden. Maar dat lijkt mij niet het geval omdat het Hof uiteindelijk is gekomen tot toekenning van een rentevergoeding, zij het niet van heffingsrente, maar van een op het burgerlijk recht gebaseerde vergoeding van wettelijke rente.

5.14. Overigens zie ik een nog grotere en meer algemene bedenking tegen de benadering van het Hof. Want wat is hier aan te merken als het besluit dat door de rechter onrechtmatig is bevonden? In het eerste lid van artikel 8:73 van de Awb is de mogelijkheid om binnen de bestuursrechtelijke procedure schadevergoeding te vorderen gekoppeld aan het gegrond bevonden beroep. Daaruit blijkt namelijk de onrechtmatigheid van de vernietigde beschikking. Welnu, dat is naar mijn mening de uitspraak van het Hof inzake de verliesvaststellingsbeschikking.⁴⁸ Dus niet de verliesverrekeningsbeschikking waarover het gaat in de onderhavige procedure.

5.15. Belanghebbende had een vordering op grond van artikel 8:73 van de Awb mijns inziens moeten inbrengen in de procedure over de verliesvaststelling. Nu dit is nagelaten kan dat niet achteraf nog worden gedaan in de onderhavige procedure.

5.16. Daartegen zou wellicht kunnen worden geopperd dat pas in de onderhavige procedure - door het Hof beschouwd als 'onlosmakelijk verbonden' met de verliesvaststellingsbeschikking - het bedrag van de teruggaaf, als hoofdsom ter bepaling van het bedrag van de rente, is komen vast te staan, zodat het wellicht praktisch zou zijn de rentekwestie hier mee te nemen.

5.17. Echter, dat stuit mijns inziens af op de duidelijk andere keuze van de wetgever. In het tweede lid van artikel 8:73 van de Awb is voor een dergelijke geval namelijk voorzien dat indien de

46 Zie onderdeel 4.12 van deze conclusie.

47 Zie onderdeel 4.17.

48 Zie onderdeel 5.2.

bestuursrechter de omvang van de schadevergoeding bij zijn uitspraak niet of niet volledig kan vaststellen, hij in zijn uitspraak bepaalt dat ter voorbereiding van een nadere uitspraak daarover het onderzoek wordt heropend. De bestuursrechter bepaalt daarbij op welke wijze het onderzoek wordt voortgezet.⁴⁹ Daaruit leid ik af dat in casu ook dat vervolg is te stellen binnen de procedure over de verliesvaststellingsbeschikking.

5.18. De voornoemde formele beletselen lijken mij al fataal voor de Hofuitspraak, maar er is nog wel meer over te zeggen.

5.19. Met de Rechtbank en het Hof ben ik van mening dat indien het verzoek van belanghebbende om vergoeding van vertragingsrente moet worden beoordeeld binnen het kader van de wettelijke regeling van vergoeding van heffingsrente, dat verzoek afstuit op de wettelijke uitsluiting ten aanzien van een teruggaaf ontstaan door terugwenteling van verlies uit een later jaar.⁵⁰

5.20. Daarmee wordt toegekomen aan de kernvraag of de wettelijke regeling van vergoeding van heffingsrente hier alleen bepalend is, dan wel dat daarnaast nog ruimte is voor toekenning van schadevergoeding in de vorm van wettelijke rente, als gedaan door het Hof. Het Hof ziet kennelijk die ruimte indien, zoals in casu, de verliesverrekening later plaatsvindt dan wettelijk is voorgeschreven.

5.21. Deze opvatting lijkt mij op gespannen voet te staan met het arrest van de burgerlijke kamer van de Hoge Raad van 2 september 2005,⁵¹ waarin is overwogen:

3.8.3. Mede in het licht van de wetsgeschiedenis, strekt de regeling van de vergoeding van de heffings- en invorderingsrente in lw 1845 - en lw 1990 - ertoe een algemene en wederkerige regeling te bieden voor verschuldigde schadevergoeding wegens vertraging in de voldoening van de (terug)betaling van een belastingbedrag en beoogt deze een eenvoudig, doelmatig en praktisch uitvoerbaar systeem van gefixeerde compensatie van deswege door de fiscus of de contribuabele geleden renteschade in het leven te roepen. Deze regeling betreft tevens vermindering van een aanslag als gevolg van vernietiging van de aanslag en omvat dus ook gevallen waarin sprake is van een onrechtmatige daad van de fiscus. Art. 18 lid 2 lw 1845 moet daarom aldus worden uitgelegd dat het een uitputtende regeling bevat van de vergoeding van de onderhavige renteschade en dat daarnaast geen plaats is voor op het burgerlijk recht gebaseerde (aanvullende) vergoeding van compensatoire interessen, ook niet in het geval het betreft teruggaven van belasting wegens een naderhand door de belastingrechter vernietigde aanslag en de Staat deswege uit onrechtmatige daad aansprakelijk is voor de daardoor veroorzaakte renteschade.

5.22. Ik zie geen ruimte voor een afzonderlijke vergoeding van de wettelijke rente in de tekst van artikel 30g (oud) van de AWR. Daaruit leid ik af dat door de Inspecteur heffingsrente - dus geen wettelijke rente naar burgerlijk recht - wordt vergoed over een teruggaaf van belasting, behalve als die zijn oorzaak vindt in vermindering van een aanslag wegens terugwenteling van een verlies uit een volgend jaar.

49 Zie de onderdelen 4.1, 4.10 en 4.11.

50 Zie de onderdelen 5.6 en 5.7.

51 Zie onderdeel 4.18.

5.23. De regelingen van enerzijds heffingsrente en invorderingsrente en anderzijds de wettelijke rente, lijken mij ook wetssystematisch uit elkaar te liggen.⁵²

5.24. Het komt mij voor dat de wetgever de onderhavige regeling van vergoeding van heffingsrente als uitputtend heeft bedoeld voor zover wettelijk is voorzien in vergoeding van heffingsrente.⁵³ Daarvan uitgaande moet die exclusiviteit meebrengen dat geen schadevergoeding op grond van burgerlijk recht mogelijk is wanneer de fiscale wetgeving rentevergoeding uitdrukkelijk uitsluit, zoals in casu het geval is bij carry back van verliezen.⁵⁴

5.25. Uit r.o. 4.10 blijkt dat het Hof van oordeel is 'dat artikel 30g, vierde lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (oud) niet in de weg staat aan hetgeen belanghebbende heeft verzocht. Dit artikellid bepaalt weliswaar dat bij terugwenteling van verlies (verrekening van verlies met winst uit een eerder jaar) geen heffingsrente is verschuldigd, doch dit artikellid gaat niet zover dat op grond hiervan geen recht op schadevergoeding zou bestaan indien de verliesverrekening later plaatsvindt dan wettelijk voorgeschreven.' In verband daarmee wil ik nagaan hoe die motivering zich verhoudt tot de door de wetgever gegeven redenen voor uitsluiting van rentevergoeding bij teruggaaf wegens carry back.

5.26. In de wetsgeschiedenis worden met name de volgende redenen genoemd waarom is afgezien van het berekenen van rente in verband met de verrekening van een verlies van een volgend jaar: a) uitbreiding en aanpassing van de regeling van de achterwaartse verliescompensatie, b) invoering van de mogelijkheid om vooruitlopend op de carry-back beschikking een voorlopige teruggaaf te verlenen, c) de wens de regelgeving niet te ingewikkeld te maken,⁵⁵ d) voorkoming dat terugwenteling van een verlies uit een volgend jaar naar een eerder jaar ertoe zou leiden dat over de teruggaaf over dat eerste jaar rente zou moeten worden vergoed, terwijl er sprake is van een niet op het eerdere jaar betrekking hebbende factor die tot de vermindering leidt.⁵⁶

5.27. Ik meen dat deze wetsgeschiedenis geen enkele steun biedt aan 's Hof's dragende overweging dat rentevergoeding bij carry back toch mogelijk zou zijn indien de correcte verliesverrekening later plaatsvindt dan wettelijk is voorgeschreven.

5.28. Het aangevoerde middel slaagt waar het klachten bevat die op het voorgaande betrekking hebben.

6. Conclusie

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

De Procureur-Generaal bij de
Hoge Raad der Nederlanden

52 Vgl. onderdeel 4.16.

53 Zie de onderdelen 4.3 en 4.14 en ook de literatuur opgenomen in onderdeel 4 van deze conclusie.

54 Zie onderdeel 4.20.

55 Zie onderdeel 4.14 – 4.16.

56 Zie het voorbeeld uit de parlementaire geschiedenis in onderdeel 4.15 van deze conclusie.

Advocaat-Generaal