

Tilburg University

Rentevergoeding bij teruggaaf IB n.a.v. Kerstarrest

Dusarduijn, Sonja

Published in:
NLFiscaal

Publication date:
2024

Document Version
Publisher's PDF, also known as Version of record

[Link to publication in Tilburg University Research Portal](#)

Citation for published version (APA):
Dusarduijn, S. (2024). Rentevergoeding bij teruggaaf IB n.a.v. Kerstarrest. NLF 2024/0245. Case note on: Advocaat - Generaal, 22/12/23, ECLI:NL:PHR:2023:1221 *NLFiscaal*, 9(5), 5-8.

General rights

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal

Take down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

NLF 2024/0245

Rentevergoeding bij teruggaaf IB n.a.v. Kerst-arrest; bijlage bij conclusies A-G

A-G 22 december 2023, 23/00771 e.a.,
ECLI:NL:PHR:2023:1221

Wetsartikel(en) 8:73 Awb, 13, 41 EVRM
Belastingtijdvak 2017-2018

TOON BRON

SAMENVATTING

Deze bijlage van A-G Pauwels hoort bij twee conclusies van 22 december 2023 in de zaken met de nummer 23/00771 en 23/00989 (NLF 2024/0246 en NLF 2024/0247). Het betreft uitspraken van Hof Arnhem-Leeuwarden inzake – onder meer – toekenning van een rentevergoeding bij een teruggaaf van inkomstenbelasting naar aanleiding van het Kerst-arrest.

De centrale vraag in deze bijlage is of een belastingplichtige aanspraak kan maken op een rentevergoeding bij een – naar aanleiding van het Kerst-arrest verleende – teruggaaf van in strijd met het EVRM geheven box 3-belasting, hoewel de Nederlandse wet daarin niet voorziet.

De A-G acht, anders dan Hof Arnhem-Leeuwarden, niet artikel 41 EVRM relevant. Indien de belastingrechter tot het oordeel komt dat het geboden rechtsherstel onvoldoende is om ook 'the loss of

value of money over time' te compenseren, dan brengt artikel 13 EVRM volgens de A-G mee dat de belastingrechter wettelijke rente kan vergoeden op grond van artikel 8:73 Awb om in dat rechtstekort te voorzien.

In de zaak met nummer 23/0071 doet de staatssecretaris de suggestie om prejudiciële vragen te stellen aan het EHRM op grond van Protocol 16 EVRM maar de A-G ziet daarvoor geen reden.

NOOT

De historie van de fiscale rechtspraak toont A-G's met sterk uiteenlopende werkwijzen. Waar de een zijn conclusies doorspekt met vlijmscherpe taalvondsten en een ander in zijn betogen gretig verwijst naar eigen publicaties, valt A-G Pauwels op door een kristalhelder taalgebruik in zijn zorgvuldige analyse.¹ In dit goed onderbouwde betoog neemt hij de Hoge Raad mee in zijn analyses over twee zaken die hebben gediend voor Hof Arnhem-Leeuwarden.² Beide zaken cirkelen om de vraag of een belastingplichtige³ aanspraak kan maken op een rentevergoeding bij een naar aanleiding van het Kerst-arrest verleende teruggaaf van de in strijd met het EVRM geheven box 3-belasting.

Zoals de A-G terecht opmerkt, is het belang van deze 'rentekwestie' aanzienlijk: deze rechtsvraag speelt immers in alle zaken waarin een opgelegde aanslag IB/PVV wordt verminderd naar aanleiding van het Kerst-arrest en/of de Wet rechtsherstel box 3. Mijns inziens is de reikwijdte nog groter. De vraag inzake een eventuele verplichting tot het verstrekken van een vergoeding voor materiële schade in de vorm van rentegemis en/of inflatie⁴ speelt

¹ De objectieve toon wordt slechts hier en daar doorbroken met woordspelingen, zoals de verwijzing naar het (niet winnen van) de 'sympathieprijis' in punt 8.21.

² Zie mijn afzonderlijke noten bij deze zaken; Conclusie A-G Pauwels 22 december 2023, 23/00771, ECLI:NL:PHR:2023:1191, NLF 2024/0247 en Conclusie A-G Pauwels 22 december 2023, 23/00989, ECLI:NL:PHR:2023:1192, NLF 2024/0246.

³ Dit betreft voornamelijk alleen de belastingplichtige die tijdig bezwaar heeft gemaakt tegen de box 3-heffing in zijn aanslagen IB/PVV van 2017 en later.

⁴ In punt 6.28 van de conclusie betoogt de A-G dat het verschil tussen een schadevergoeding wegens geldontwaarding en een vergoeding wegens rentederving slechts gradueel zou zijn omdat 'rente onder meer dient ter compensatie van inflatie.' Ik betwijfel die visie. Bij de berekening van de 'time value of money' worden immers beide aspecten afzonderlijk verdisconteerd.

immers in elke situatie waarin de Hoge Raad in belastingwetgeving een schending van mensenrechten (h)erkent.⁵

Wettelijke grondslag voor rentevergoeding ontbreekt

Het rechtsherstel naar aanleiding van het Kerst-arrest voorziet niet in compensatie van ‘gemiste rente’ of ‘inflatieschade’.⁶ De wettelijke grondslag daarvoor ontbreekt ook. De sinds 2013 geldende belastingrenteregeling bepaalt immers dat de belastingplichtige na vermindering van een aanslag als gevolg van bezwaar of een procedure geen rente meer vergoed krijgt.⁷ De A-G concludeert dat een rentevergoeding evenmin kan worden gebaseerd op de ontsnappingsclausule van de niet-verdisconteerde bijzondere omstandigheden uit het Harmonisatiewet-arrest,⁸ een rentevergoeding kan ook niet worden toegekend op grond van artikel 8:73 Awb.⁹

Het Hof baseert zijn toekenning van een rentevergoeding¹⁰ evenwel op artikel 41 EVRM en de uitleg daarvan in het arrest Darby.¹¹ Voornoemd artikel bepaalt dat het HvJ – waar nodig en op verzoek – een billijke genoegdoening kan toekennen indien het nationale recht slechts gedeeltelijk rechtsherstel toelaat. A-G Pauwels

constateert evenwel dat een rentevergoeding door de Nederlandse rechter niet kan worden gebaseerd op artikel 41 EVRM, ook niet via reflexwerking. De bepaling richt zich immers op het EHRM, niet op nationale rechters.¹²

Artikel 13 EVRM

Volgens de A-G is de enig mogelijke ‘draaiknop’ voor de Nederlandse rechter het vrij onbekende artikel 13 EVRM.¹³ Dat artikel omvat het recht op een *effective remedy* en heeft rechtstreekse werking. Deze bepaling verplicht ‘to grant appropriate relief’. Een ‘passende voorziening’ voor het bieden van rechtsherstel nadat de schending heeft plaatsgevonden moet een *adequate redress* behelzen. Dat is door de Hoge Raad verwoord als een rechtsmiddel dat ‘adequaat rechtsherstel’ moet waarborgen.¹⁴ De vraag is dan of de omstandigheid dat wettelijk geen rente kan worden vergoed¹⁵ bij teruggaaf van de in strijd met het EVRM geheven belasting ook betekent dat in zoverre het recht op de door artikel 13 EVRM vereiste *effective remedy* wordt geschonden.

Nu de jurisprudentie geen duidelijke aanknopingspunten biedt voor een antwoord op die vraag, bepleit de A-G in-

⁵ Wanneer het EHRM een dergelijke schending zou constateren neemt het betoog een andere afslag. Dan komt de route van artikel 41 EVRM in beeld.

⁶ De vraag inzake de rente is in het Kerst-arrest door de Hoge Raad onbeantwoord gelaten. Nu de Hoge Raad niets overweegt over een rentevergoeding, wordt deze dus ook niet afgewezen, concludeert de A-G terecht.

⁷ Zie artikel 30fe AWR resp. artikel 28b IW 1990. Onder de ‘oude’ heffings- en invorderingsrenteregeling zou een teruggaaf van box 3-belasting automatisch gepaard gaan met vergoeding van heffings- of invorderingsrente.

⁸ HR 14 april 1989, 13.822, ECLI:NL:HR:1989:AD5725.

⁹ Punt 7 van de conclusie.

¹⁰ Hof Arnhem-Leeuwarden 17 januari 2023, 20/00258 e.a., ECLI:NL:GHARL:2023:349, NLF 2023/0262, met noot van Vetter. In de andere zaak van Hof Arnhem-Leeuwarden van 7 februari 2023, 21/01004, ECLI:NL:GHARL:2023:1110, NLF 2023/0430 is geen rentevergoeding toegekend.

¹¹ EHRM 23 oktober 1990, 11581/85, ECLI:CE:ECHR:1990:1023JUD001158185 (Darby/Sweden). In deze zaak over het discriminatoire aspect van de Zweedse kerkbelasting kende het EHRM een schadevergoeding inclusief rente toe.

¹² Zie punt 1.6 van de conclusie. Ook Vetter constateerde in zijn noot in NLF 2023/0262 dat artikel 41 EVRM een door het EHRM toe te kennen genoegdoening betreft. Overigens lijkt Vetter, anders dan de A-G (zie punt 7.18 t/m 7.21 van de conclusie), in deze noot een reflexwerking van artikel 41 EVRM te bepleiten.

¹³ De Landsadvocaat en A-G Niessen hebben zich eerder gebogen over de vraag of artikel 13 EVRM dwingt om terug te komen op onherroepelijk vaststaande box 3 aanslagen van niet-bezwaarmakers. Beider antwoord op die vraag luidde ontkenkend. Zie Advies Landsadvocaat van 27 januari 2022, bijlage 7 bij brief van 1 februari 2022, 2022-0000035345, NLF 2022/0353, met noot van Hoogwout en (aanvullende) Conclusie A-G Niessen 24 maart 2022, 21/04407, ECLI:NL:PHR:2022:293, NLF 2022/0819, met noot van Hoogwout.

¹⁴ HR 20 december 2019, 19/00135, ECLI:NL:HR:2019:2006, r.o. 5.5.2.

¹⁵ De wettelijke grondslag ontbreekt immers, zie de vorige alinea.

vulling van deze ‘witte plek’ aan de hand van algemene EVRM-principes. Dat is enigszins koorddansen maar de A-G vindt daarbij houvast in de principes gehanteerd door het EHRM. Naast het subsidiariteitsbeginsel richt zijn focus zich vooral op het uitgangspunt voor rechtsherstel bij een schending van het EVRM: *restitutio in integrum*.¹⁶ Dit beginsel betekent dat de situatie van de verzoeker zoveel mogelijk moet worden teruggebracht naar de situatie waarin hij had verkeerd zonder de verdragschending. Een passende vergoeding omvat dan niet alleen de geleden schade, maar ook de gemiste winst die in de toekomst kan worden verwacht.¹⁷ Voornoemd beginsel kan in de ogen van het EHRM een schadevergoeding impliceren in de vorm van rente voor *the loss of value of money over time*, het waardeverlies van geld door tijdsverloop.¹⁸ Alles overziend concludeert de A-G dat het niet verenigbaar is met artikel 13 EVRM indien deze schadevergoeding voor *the loss of value of money over time* zonder meer wordt uitgesloten.¹⁹ Op grond van deze bepaling in het EVRM kan volgens de A-G de Nederlandse belastingrechter zodoende toch rente vergoeden op grond van artikel 8:73 Awb om adequaat in het rechtstekort te kunnen voorzien. Het rente *kunnen* vergoeden lijkt echter – gezien de door het EVRM vereiste adequaatheid – gelezen te moeten worden als een verplichting. De keuze van de A-G daarin voor de wettelijke rente wortelt hij in het algemene uitgangspunt voor compensatie voor rentenaandeel.²⁰ Daarbij merkt de A-G op dat de wettelijke rente van 2% tot 1 januari 2023 weinig afwijkt van de inflatie in die periode.²¹ Deze terzijde-constatering roept evenwel wel de vraag op of een inflatiecorrectie ook zou volstaan.²² Daarover meldt de A-G helaas niets. Hij be-

spreekt evenmin waarom het winstgemis van een alternatieve investering geen onderdeel zou uitmaken van de vergoeding van het verlies van de tijds waarde van geld. Een mogelijk andere zwakke plek in deze door de A-G gebouwde vesting betreft de beoordelingsmarge die ten aanzien van artikel 41 EVRM geldt ten aanzien van de mate van rechtsherstel. Volgens de A-G geldt deze marge evenwel uitsluitend ten aanzien van de wijze van het rechtsherstel, bovendien zou de schaarse jurisprudentie daarover immateriële schade betreffen. In dat opzicht zou het volledig uitsluiten van een reële schadepost zoals renteverlies niet binnen die beoordelingsmarge vallen.²³

Tot slot

Zowel de analyse als de daaruit getrokken conclusies zijn logisch opgebouwd en in lijn met de geest van het EVRM en de letters van de Nederlandse wet. Toch knaagt er iets. In zijn cassatieberoepschrift betoogt de staatssecretaris dat het Hof ten onrechte voorbij zou gaan aan de door de wetgever gemaakte afwegingen bij het rechtsherstel. Een aanvullende rentevergoeding zou op gespannen voet staan met deze ‘uitvoeringstechnische, maatschappelijke, politieke en budgettaire aspecten.’ Een rentevergoeding zou immers maatwerk vergen waarvoor aanvullende gegevens noodzakelijk zijn.²⁴ Inzake een andere hersteloperatie op belastinggebied waarin ook grondrechten zijn geschonden, is echter een wetsvoorstel aanhangig dat wel voorziet in een rentevergoeding. Deze voorgestelde Wet compensatie wegens selectie aan de poort bevat enerzijds een compensatie voor de onterechte inkomenscorrecties verband houdend met de gevolgen van de FSV-problematiek.²⁵ Het kabinet acht

¹⁶ Zie punt 7.18 en punt 8 van de conclusie over dit EVRM-principe dat niet alleen zichtbaar is in artikel 41 EVRM, maar ook in artikel 46 EVRM en zelfs in artikel 1 EVRM.

¹⁷ Punt 6.9 van de conclusie.

¹⁸ Punt 6.39 van de conclusie citerend uit EHRM 6 april 2021, 10783/14, ECLI:CE:ECHR:2021:0406JUD001078314 (Handzhiyski/Bulgarije).

¹⁹ Vgl. het concept ‘time value of money’, een begrip in de financiële economie berustend op de idee dat de waarde van geld afhankelijk is een verondersteld renteniveau, maar tevens gerelateerd is aan inflatie.

²⁰ De A-G stelt dat het hanteren van het belastingrentepercentage zou leiden tot overcompensatie omdat de belastingrente hoger was dan de spaarrente. Dat is echter een situatie- en tijdsafhankelijke redenering.

²¹ Zie <https://www.cbs.nl/nl-nl/visualisaties/dashboard-economie/prijzen/inflatie>.

²² Zie voetnoot 4.

²³ Punt 8.9 t/m 8.10 van de conclusie.

²⁴ Zie punt 4.10 van de conclusie, citerend uit het cassatieberoepschrift van de staatssecretaris.

²⁵ Vgl. Kamerstukken II 2023/24, 36 424, 3, p. 1-3.

daarnaast een forfaitaire rentecompensatie gepast omdat door de onterecht gebleken correcties van het verzamelinkomen niet meer over die bedragen kon worden beschikt.²⁶

Deze argumenten voor het verlenen van een rentevergoeding gaan echter ook onverkort op ten aanzien van de in strijd met twee (!) grondrechten geheven box 3-belasting, wellicht zelfs *a fortiori*, stelt de A-G.²⁷ Bovendien plaatst dit wetsvoorstel het maatwerkargument in het cassatieberoepschrift in perspectief: ten behoeve van de uitvoerbaarheid kan immers worden gekozen voor een rentevergoeding gebaseerd op forfaitaire uitgangspunten.²⁸ De A-G onderkent wel een verschil in context: de box 3-hersteloperatie betreft veel grotere aantallen dan de FSV-compensatie (circa 3.500 gevallen). Daarbij ziet de A-G evenwel over het hoofd dat in de Toeslagenaffaire – waar de grondrechtenschendingen eveneens, net als bij box 3, aanzienlijke aantallen mensen trof – de terugbetaling van ten onrechte teruggevorderde toeslagen automatisch is opgehoogd met een rentevergoeding.²⁹ Dan rijst de vraag op welke wijze de opmerking van de A-G in dit kader moet worden gelezen:

‘Kennelijk is de ene grondrechtenschending de andere niet.’³⁰

De A-G sluit deze constatering af met een punt, waar echter een komma nodig is om de daarin besloten liggende vraag te kunnen beantwoorden. Het betreft een essentiële vraag, een vraag die mij een ongemakkelijk gevoel bezorgt: weegt een grondrechtenschending anders wanneer het vermogende particulieren betreft?

Dat element mist in deze overigens uitstekend onderbouwde conclusie.

Sonja Dusarduijn
Tilburg University

NLF 2024/0246

Rechtsherstel box 3; geen rentevergoeding over teruggegeven bedrag

A-G 22 december 2023, 23/00989,

ECLI:NL:PHR:2023:1192

Belastingtijdvak 2019

Formele relaties

Hof Arnhem-Leeuwarden: ECLI:NL:GHARL:2023:1110

TOON BRON

SAMENVATTING

De aan X (belanghebbende) opgelegde aanslag IB/PWV 2019 is tijdens de hogerberoepsprocedure verminderd naar aanleiding van het Kerst-arrest. Hof Arnhem-Leeuwarden heeft de klachten van X verworpen over (i) de massaalbezwaarprocedure en (ii) het heffen over nominaal rendement in plaats van reëel rendement. Verder heeft het Hof geen rentevergoeding toegekend. Redengevend is dat de belastingheffing lager is dan die op basis van het werkelijke rendement en daarmee al rechtsherstel is geboden ‘voor een eventuele strijdigheid van het systeem van berekenen van belastingrente met het EVRM’.

De eerste klacht in cassatie van X heeft betrekking op de representativiteit van (de zaken geselecteerd voor) de massaalbezwaarprocedure. De tweede klacht houdt in dat de jurisprudentie die het Hof aanhaalt, geen betrekking heeft op de kwestie of rekening moet worden gehouden met inflatie bij de grondslag van belastingheffing. De derde klacht stelt

²⁶ Kamerstukken II 2023/24, 36 424, 3, p. 13 en Kamerstukken II 2023/24, 36 424, 6, p. 11.

²⁷ Punt 4.12 van de conclusie waarbij wordt opgemerkt dat bij de FSV-problematiek niet altijd sprake hoeft te zijn van een materieel te hoog vastgesteld inkomen.

²⁸ Vgl. Kamerstukken II 2023/24, 36 424, 6, p. 11.

²⁹ Zie <https://herstel.toeslagen.nl/herstelregelingen/compensatieregeling/>. Deze vergoeding van 2%-4% per jaar wordt verstrekt vanwege het veronderstelde rentegemis. Ook deze werkwijze berust (deels) op praktische uitgangspunten: ze wordt berekend vanaf de maand juli van het jaar ná het toeslagjaar waarin de toeslag moest worden terugbetaald tot moment van compensatie.

³⁰ Punt 4.12 van de conclusie.