

rechtsgebieden die in dit opzicht meer op belastingrecht lijken. Een kans van een paar procent op een dodelijk ongeluk of een HIV-besmetting is onaanvaardbaar en wie dat risico willens en wetens toch neemt handelt met voorwaardelijk opzet, maar een 50-50 kans dat de rechter een fiscaalrechtelijk standpunt zal verwerpen is dagelijkse realiteit voor iedere belastingadviseur of -inspecteur en ruimschoots voldoende voor een pleitbaar standpunt.

In deze zaak is duidelijk dat de Hoge Raad, anders dan wellicht het Hof, een behoorlijke specialistische kennis veronderstelt bij die gemiddelde, redelijk oplettende justitiabele. Die had zich moeten realiseren dat de kritiek op de terugwerkende kracht van de crisishoofing op basis van de jurisprudentie over het IVBPR en het EVRM van een andere orde was dan de bezwaren tegen de heffing op zich (een punt dat ook het Hof lijkt te hebben gemist). A-G Niessen vat het in zijn conclusie voor dit arrest zo samen dat er in de literatuur weliswaar veel kritiek was op de heffing, maar niet op gronden die haar zouden kunnen doen sneuvelen voor het Hof in Straatsburg. Dat had de belastingplichtige dus moeten inzien.

mr. M. Sanders

FED 2021/84

HOGE RAAD

9 april 2021, nr. 19/03791

(Mrs. Koopman, Van Loon, Faase, Beukers-van Dooren, Cools)

m.nt. mr. M.H.W.N. Lammers

Art. 30fc AWR; art. 1:3 Awb

V-N 2021/17.23

V-N Vandaag 2020/540

V-N 2020/17.18

BNB 2021/95

V-N Vandaag 2021/855

ECLI:NL:PHR:2020:170

ECLI:NL:HR:2021:439

Belastingrente en (intrekking) begunstigend beleid.

Belanghebbende heeft een voorlopige aanslag vennootschapsbelasting ontvangen over het jaar 2015 (dagtekening 31 januari 2015). Na het indienen van de aangifte vennootschapsbelasting over dat jaar ontving belanghebbende een nadere voorlopige aanslag (dagtekening 15 mei 2017) naar een terug te ontvangen bedrag. Vervolgens is de definitieve aanslag vastgesteld naar een te betalen bedrag. Daarbij is belastingrente in rekening gebracht over de periode 1 juli 2016 tot 12 augustus 2017. In geschil tussen partijen is de vraag of in de periode 1 juli 2016 tot en met 15 mei 2017 terecht belastingrente in rekening is gebracht. Belanghebbende doet daarbij een beroep op het vertrouwensbeginsel onder verwijzing naar het verslag van de Landelijke vakgroep Formeel recht van de Belastingdienst dat naar aanleiding van een Wob-verzoek is gepubliceerd. De Hoge Raad oordeelt, in navolging van het gerechtshof Arnhem-Leeuwarden, dat belanghebbende terecht een beroep doet op dit beleid en dat dit beleid, ten tijde van de onderhavige data, ook niet was ingetrokken.

Het geschil betreft de voor het jaar 2015 gegeven beschikking inzake belastingrente.

OP HET BEROEP IN CASSATIE VAN DE STAATSSECRETARIS OVERWEEGT DE HOGE RAAD:

2.1 Met dagtekening 31 januari 2015 is aan belanghebbende een voorlopige aanslag in de vennootschapsbelasting (hierna: vpb) voor het jaar 2015 opgelegd van € 26.398. Belanghebbende heeft die aanslag betaald.

2.2 In 2017 heeft belanghebbende haar aangifte vpb voor het jaar 2015 ingediend. Daarin is per abuis het bedrag van € 26.398 van de voorlopige aanslag vermeld als 'te verrekenen dividendbelasting'. Naar aanleiding van de aangifte heeft de Inspecteur de onder 2.1 vermelde voorlopige aanslag verminderd tot nihil. Belanghebbende heeft op 15 mei 2017 het op die aanslag betaalde bedrag van €26.398 terugontvangen.

2.3 Met dagtekening 1 juli 2017 is aan belanghebbende de definitieve aanslag in de vpb voor het jaar 2015 opgelegd. Belanghebbende was op die aanslag € 19.977 aan vpb verschuldigd. Tevens is bij beschikking € 1.786 aan belastingrente in rekening gebracht (acht procent van € 19.977 over de periode 1 juli 2016 tot 12 augustus 2017).

2.4 In een verslag van de Landelijke vakgroep Formeel recht van de Belastingdienst uit november 2015, dat op 1 maart 2017, na een beroep op de Wet openbaarheid van bestuur (hierna: WOB), openbaar is gemaakt,² staat onder meer:

“Met een beroep op een redelijke wetstoepassing en het licht van doel en strekking van de belastingrenteregeling kunnen we uitgaan van de lijn dat we geen rente berekenen over de periode dat het geld al bij de fiscus was.”

2.5 De Staatssecretaris van Financiën heeft in een brief aan de Tweede Kamer van 7 juni 2017 onder meer geschreven:

“De regeling van de belastingrente is neergelegd in de Algemene wet inzake rijksbelastingen. Het klopt dat er geen beleid is voor het vergoeden van rente over teveel betaalde belasting in deze situaties. Dat komt doordat in de regeling belastingrente niet langer het behalen van een economisch voor- of nadeel centraal staat. Natuurlijk is het denkbaar de wettelijke bepalingen rond het rekenen en vergoeden van rente over belastingen te veranderen maar dat vraagt uiteraard passende dekking.”

2.6 In een verslag van de Landelijke vakgroep Formeel recht van de Belastingdienst uit juni 2017 staat onder meer:

“(…) is er geen ruimte meer om belastingrente te matigen, enkel vanwege de omstandigheid dat er rente is berekend over de periode waarin het geld reeds bij de Belastingdienst was.”

Deze passage is opgenomen en bekendgemaakt in een brief van de Staatssecretaris van 8 december 2017, met kenmerk 2017-0000221971, weergegeven in onderdeel 2.10 van de uitspraak van het Hof, waarin de Staatssecretaris reageert op een WOB-verzoek over belastingrente.

2.7 Voor het Hof was in geschil of terecht een bedrag van € 1.786 aan belastingrente in rekening is gebracht.

2.8 Het Hof heeft de beschikking inzake belastingrente verminderd met de rente over de periode waarin de Belastingdienst, door de betaling op de voorlopige aanslag, de beschikking had over het uiteindelijk verschuldigde bedrag aan vpb. Daartoe heeft het Hof overwogen dat de in 2.4 vermelde passage begunstigend beleid bevat in de zin van artikel 1:3, lid 4, Awb, dat ook niet gepubliceerd beleid de Inspecteur kan binden, en dat belanghebbende zich kan beroepen op het rechtens te beschermen vertrouwen dat door dat beleid bij haar is gewekt. Belanghebbende mag op toepassing van dat beleid blijven rekenen totdat het uitdrukkelijk is ingetrokken of gewijzigd. Of dat beleid is ingetrokken, kan in het midden blijven, omdat een eventuele intrekking heeft plaatsgevonden bij de brief van 8 december 2017 en die intrekking niet aan belanghebbende kan worden tegengeworpen, aldus het Hof.

3 *Beoordeling van het middel*

3.1 In deze zaak is uitsluitend aan de orde de vraag of belanghebbende zich met succes kan beroepen op het vertrouwensbeginsel.

3.2 Het middel betoogt dat, indien al sprake zou zijn van beleid waardoor in rechte te honoreren vertrouwen is gewekt dat geen rente zou worden berekend over de periode dat het bedrag van € 19.977 op de bankrekening van de Belastingdienst heeft gestaan, dat vertrouwen is beëindigd door de in 2.5 vermelde brief van 7 juni 2017. Vanaf die datum was duidelijk dat er geen ruimte bestaat voor beleid dat afwijkt van de wettelijke regeling. Het andersluidende oordeel van het Hof getuigt van een onjuiste rechtsopvatting, aldus het middel.

3.3 In een geval als dit is voor een geslaagd beroep op het vertrouwensbeginsel vereist dat de belanghebbende aannemelijk maakt dat hij uit de uitlatingen van de zijde van de Belastingdienst of de voor die dienst verantwoordelijke bewindslieden in de gegeven omstandigheden redelijkerwijs kon en mocht

2 Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 1 maart 2017, nr. 2017-0000010761, *Vakstudie Nieuws* 2017/20.11.

afleiden dat de Inspecteur geen rente zou berekenen over de periode dat het geld al bij de Belastingdienst was.³

3.4 Het Hof heeft geoordeeld dat de in 2.4 vermelde passage uit het verslag van de Landelijke vakgroep Formeel recht van de Belastingdienst, die na een beroep op de WOB door de Staatssecretaris is bekendgemaakt, beleid bevat waarop belanghebbende zich kan beroepen. Dat oordeel geeft niet blijk van miskenning van hetgeen in 3.3 is overwogen.

3.5 Het Hof heeft daaraan terecht de gevolgtrekking verbonden dat belanghebbende op toepassing van dat beleid mag blijven rekenen totdat het uitdrukkelijk is ingetrokken of gewijzigd. Het oordeel van het Hof dat zo'n intrekking niet heeft plaatsgevonden bij de in 2.5 vermelde brief berust op de aan het Hof voorbehouden waardering van de inhoud van die brief. Dat oordeel is ook niet onbegrijpelijk.

3.6 Uit hetgeen hiervoor is overwogen, volgt dat het middel faalt en dat het beroep in cassatie ongegrond moet worden verklaard.

Noot

De afgelopen jaren wordt met regelmaat geprocedeerd over de vraag of de Belastingdienst belastingrente in rekening moet brengen. Voordat ik die vraag behandel, eerst in het kort hoe we in deze discussies terecht zijn gekomen.

Met het Belastingplan 2012 is een nieuwe renteregeling ingevoerd. Deze renteregeling heeft betrekking op zowel het heffen als het vergoeden van belastingrente. Als de belastingplichtige op een aanslag een bedrag aan de Belastingdienst moet betalen, wordt aan hem (of haar) belastingrente in rekening gebracht. Heeft de belastingplichtige recht op een belastingteruggave en duurt het te lang voor de Belastingdienst tot uitbetaling overgaat, dan heeft de belastingplichtige recht op vergoeding van belastingrente. Achterliggende doel van deze regeling is om ervoor te zorgen dat de Belastingdienst geen rente misloopt. Zoals ik al eerder, *FED 2018/120*, schreef schroomt de Belastingdienst daarbij niet om ook – net als in deze zaak – belastingrente in rekening te brengen terwijl het geld op haar eigen rekening staat geparkeerd. In de onderhavige situatie wordt namelijk belastingrente in rekening gebracht over de periode 1 juli 2016 tot 12 augustus 2017. De Belastingdienst heeft echter zelf in de periode 1 juli 2016 tot 15 mei 2017 de beschikking gehad over het geld. Pas op 15 mei 2017 is immers de teruggave uitbetaald aan de belanghebbende in deze zaak. Door belastingrente in rekening te brengen verrijkt de Belastingdienst in feite. Zowel via de bank ontvangt zij een rentevergoeding over de periode 1 juli 2016 tot 15 mei 2017, maar ze vraagt van de belanghebbende voor dezelfde periode ook een rentevergoeding.

Dat de wet op dit punt oneerlijk uitpakt, was ook binnen de Belastingdienst opgevallen. Binnen de Belastingdienst was beleid ontwikkeld voor deze samenloop. Dit beleid is door een Wob-verzoek openbaar geworden. Uit de brief van de Staatssecretaris van Financiën van 1 maart 2017, 2017-0000010761, *V-N 2017/20.11* volgt dat op 23 november 2015 en op 30 september 2016 vergaderingen van de Landelijke vakgroep Formeel recht hebben plaatsgevonden. Van deze vergaderingen zijn verslagen opgesteld. Uit het verslag van 23 november 2015 volgt dat het in de praktijk voorkomt dat belastingrente wordt berekend over een periode dat de Belastingdienst de beschikking had over het geld. De Belastingdienst heeft dan geen rentenadeel en het zou reëel zijn de in rekening gebrachte rente op verzoek te verminderen, aldus de Landelijke vakgroep. Voorgesteld wordt om in het Besluit Fiscaal Bestuursrecht hiervoor een passage op te nemen. Uit het naschrift bij het verslag blijkt dat die passage er niet komt, maar dat de inspecteur, met een beroep op een redelijke wetstoepassing en in het licht van doel en strekking van de belastingrenteregeling, geen rente berekent over de periode dat het geld al bij de fiscus was. De enige kanttekening die daarbij wordt gemaakt is dat geen (andere) rentevergoeding heeft plaatsgevonden bij de eerdere terugbetaling.

De Landelijke vakgroep is vervolgens teruggefloten door de staatssecretaris. In een brief aan de Tweede Kamer (dagtekening 7 juni 2017) schrijft de Staatssecretaris van Financiën dat de regeling van de belastingrente is vastgelegd in de Algemene wet inzake rijksbelastingen, dat er geen beleid is voor het vergoeden van rente over te veel betaalde belasting en dat wettelijke bepalingen omtrent het betalen en vergoeden van belastingrente denkbaar zijn, maar dat daarvoor voldoende financiering voorhanden moet zijn. Intern is kennelijk 'duidelijker' gecommuniceerd aangezien in een verslag van de Landelijke vakgroep van juni 2017 is vastgelegd dat er geen ruimte meer is om belastingrente te matigen, enkel vanwege de omstandigheid dat rente is berekend over de periode dat het geld reeds bij de Belastingdienst op de rekening stond. Deze passage is opgenomen in een brief van de staatssecretaris van 8 december 2017. In deze brief reageert de staatssecretaris op de informatie die middels het Wob-verzoek openbaar is geworden.

³ Vgl. HR 19 juni 2020, ECLI:NL:HR:2020:1069.

De belanghebbende kreeg in deze zaak toch de rekening (dagtekening 1 juli 2017) van de belastingrente gepresenteerd. Met een beroep op het beleid van de Landelijke vakgroep probeerde de belanghebbende de belastingrente verminderd te krijgen. Daarbij deed de belanghebbende dus een beroep op het vertrouwensbeginsel.

Voor een beroep op het vertrouwensbeginsel is het noodzakelijk dat een bestuursorgaan concrete en ondubbelzinnige toezeggingen heeft gedaan waaraan vertrouwen kan worden ontleend. In dit geval gaat het dan om de vraag of het verslag van de Landelijke vakgroep als zodanig kwalificeert. De Hoge Raad is, in navolging van het gerechtshof Arnhem-Leeuwarden, van oordeel dat dit het geval is. De passage uit het verslag van de Landelijke vakgroep dat geen belastingrente in rekening wordt gebracht over de periode dat het geld op de rekening van de Belastingdienst staat, is beleid. Doordat een Wob-verzoek is gedaan naar dit beleid, dit beleid in het antwoord op het Wob-verzoek openbaar is gemaakt, kan de belanghebbende vertrouwen aan dit beleid ontleen. De vervolgvraag die wordt gesteld, is tot wanneer een belanghebbende vertrouwen aan dit beleid kan blijven ontleen.

De staatssecretaris stelt zich op het standpunt dat de brief van 7 juni 2017 aan de Tweede Kamer het eerdere beleid heeft ingetrokken en dat daarmee dus een einde is gekomen aan het beroep op het vertrouwensbeginsel. In de visie van de staatssecretaris zou de belanghebbende in deze zaak dus geen vertrouwen kunnen ontleen aan het eerdere beleid omdat zijn beschikking belastingrente van 1 juli 2017 was en dus van na de intrekking van het beleid.

De Hoge Raad, in navolging van het hof, is het met deze visie van de staatssecretaris niet eens. De Hoge Raad gaat daar inhoudelijk niet diep op in, maar oordeelt dat de vraag of de brief van 7 juni 2017 kwalificeert als een intrekking van het beleid is voorbehouden aan het Hof en dat het oordeel dat het Hof daarover heeft genomen niet onbegrijpelijk is.

We moeten dus kijken naar het oordeel van het Hof. Het Hof kijkt niet alleen naar de brief van 7 juni 2017, maar ook naar die van 8 december 2017. Ten aanzien van de brief van 7 juni 2017 oordeelt het Hof dat die niet als intrekking kan worden gezien. Dat oordeel vind ook ik begrijpelijk. De staatssecretaris ontkent in deze brief dat beleid bestaat. Hij merkt ook nergens expliciet op dat als wel dergelijk beleid zou bestaan, dat wordt ingetrokken. Zo'n expliciete en duidelijke opmerking is wel noodzakelijk voor het intrekken van beleid. De brief van 7 juni 2017 helpt de staatssecretaris in deze zaak dus niet. Wanneer is het beleid dan wel ingetrokken? Daarvoor haakt het gerechtshof Arnhem-Leeuwarden aan bij een eerder oordeel van het gerechtshof Den Haag van 14 november 2018, ECLI:NL:GHDHA:2018:3106. Het gerechtshof Den Haag overwoog in die uitspraak al dat het beleid bij de brief van 8 december 2017 is ingetrokken. Dat oordeel maakt het gerechtshof Arnhem-Leeuwarden ook het zijne en daarmee slaagt het beroep op het vertrouwensbeginsel van de belanghebbende. Immers het beleid gold nog ten tijde van zijn beschikking belastingrente die een dagtekening 1 juli 2017 had.

De vraag die bij mij opkomt, is waarom de staatssecretaris in deze zaak wel beroep in cassatie heeft ingesteld en niet in de zaak van het gerechtshof Den Haag. De onderhavige uitspraak is namelijk van 2 juli 2019 en die van gerechtshof Den Haag was al van 14 november 2018. Als de staatssecretaris het niet eens was met de lijn dat de intrekking op 8 december 2017 had plaatsgevonden, dan was het toch logisch geweest om daarop direct door te pakken en niet eerst een half jaar te wachten en dan bij een volgende zaak de hele kwestie weer van stal te halen? Een vraag waarop we het antwoord vermoedelijk helaas nooit te weten zullen komen.

mr. M.H.W.N. Lammers