



De gemeenteraad van Albrandswaard

Uw brief van:-

Uw kenmerk:-

Bijlage(n): 2

Ons kenmerk: 535979

Contact: J.Heutink (Cluster Financiën)

Mobiel: 06-46806548

E-mailadres: j.heutink@bar-organisatie.nl

Datum: 21 juni 2022

Betreft: Uitspraak Gerechtshof in zaak invorderingsrente en koepelvrijstelling

Geachte raadsleden,

Inleiding.

Reeds voorafgaand aan het instellen van de gemeenschappelijke regeling BAR-Organisatie (verder: GR BAR) is binnen de organisatie nagedacht over de gevolgen voor de omzetbelasting (btw). De GR BAR heeft hierover fiscaal advies ingewonnen en is al in een vroeg stadium met de Belastingdienst om tafel gaan zitten om dit fiscaal ook allemaal in goede banen te leiden.

Als gemeenten ambtelijk fuseren, wordt daartoe meestal een gemeenschappelijke regeling ingevoerd waarbij vrijwel alle ambtenaren in dienst komen van de GR. De GR BAR in ons geval. De GR BAR verricht alle taken van de deelnemende gemeenten en ontvangt daarvoor het beschikbare budget. De werkzaamheden omvatten zowel de overheidstaken als de ondernemersactiviteiten van de gemeenten. En daar wringt de schoen. De Belastingdienst neemt het standpunt in dat de GR BAR 21% btw in rekening moet brengen over de vergoeding die zij ontvangt voor het uitvoeren van de werkzaamheden. In de btw-wetgeving is een vrijstelling (de koepelvrijstelling) opgenomen voor samenwerkingsverbanden die diensten verlenen aan deelnemende gemeenten, mits de deelnemers de diensten gebruiken voor activiteiten waarvoor zij geen btw-ondernemer zijn (de overheidstaken) of waarvoor een vrijstelling geldt. Als deelnemende gemeenten echter ook btw-belaste ondernemersactiviteiten verrichten, kan volgens de Belastingdienst de koepelvrijstelling niet worden toegepast. Gevolg is dat de btw die de GR BAR in rekening moet brengen bij de deelnemende gemeenten tot een extra kostenpost leidt, omdat een deel van de btw kostenverhogend is. Dit effect treedt met name op bij de salariskosten van het personeel. Op salariskosten van ambtenaren in dienst van de gemeente drukt immers geen btw, op salariskosten die de GR BAR doorberekent drukt wél btw. Hoewel de koepelvrijstelling is bedoeld om samenwerken niet te belemmeren, leidt het standpunt van de Belastingdienst tot extra belastingdruk.

Met de Belastingdienst is destijds dus al vrij snel een discussie ontstaan over de vraag of en in hoeverre de bijdragen van de deelnemende gemeenten aan btw-heffing zouden zijn onderworpen. Dit heeft uiteindelijk in 2018 geleid tot een compromis met de Belastingdienst op dit onderwerp voor de boekjaren 2014 tot en met 2017. Hiermee leek de btw voor deze jaren afgerond te zijn. Echter, bij de afwikkeling van dit compromis is discussie met de Belastingdienst ontstaan over de te vergoeden rente over deze jaren. Hierdoor waren wij erg onaangenaam verrast. Dit paste op geen enkel wijze in de geest van de vaststellingsovereenkomst 2014-2017. Gezien de hoge rentekosten voor de 4 entiteiten waar we per saldo mee te maken kregen is bezwaar gemaakt (collegebesluit). Er waren genoeg juridische argumenten ook om bezwaar te maken. Er is bezwaar gemaakt per BAR-gemeente en ook vanuit de GR BAR, aangezien de naheffingsaanslagen bij de 4 entiteiten ook terecht is gekomen. Alle rentenadelen zijn in de jaarrekening 2018 verwerkt als gevolg van het voorzichtigheidsprincipe. Het Gerechtshof heeft nu (alleen) uitspraak gedaan in de rentezaak van de GR BAR en heeft daarbij ook het onderwerp koepelvrijstelling expliciet betrokken.



Stand van zaken.

Doel van deze brief is u te informeren over de uitspraak van het Gerechtshof Den Haag in de invorderingsrentezaak die direct te maken heeft met de vaststellingsovereenkomst koepelvrijstelling 2014-2017 bij de gemeenschappelijke regeling BAR-Organisatie (verder: GR BAR). De staatssecretaris van Financiën heeft recentelijk aangegeven geen beroep in cassatie in te stellen. Hiermee is deze zaak formeel bekrachtigd. Dit houdt per saldo in dat de gemeente Albrandswaard circa € 328.000 als voordeel in 2022 tegemoet kan zien. Hieronder worden de incidentele en structurele gevolgen van deze uitspraak van het Gerechtshof op een rijtje gezet.

Incidentele gevolgen

De vaststellingsovereenkomst 2014-2017 waarin de koepelvrijstelling van toepassing werd verklaard voor die periode heeft in 2018 geleid tot een btw-voordeel. Dit voordeel werd echter teniet gedaan doordat aan de 3 betrokken gemeenten aanslagen werden opgelegd verhoogd met rente, terwijl geen rente werd vergoed over de vernietigde naheffingsaanslagen bij de GR BAR. Per saldo was het rentenadeel circa € 1,6 miljoen voor de GR BAR (met aandeel Albrandswaard 20,48% ad. € 328.000). Tegen deze gang van zaken hebben wij een rechtszaak aangespannen.

Bij uitspraak van 24 maart 2022 door het Hof Den Haag (bijlage 1) in de procedure tussen de GR BAR en de Belastingdienst Rotterdam is bepaald dat op basis van het EU recht de koepelvrijstelling over een deel van de dienstverlening door de BAR mag worden toegepast. In casu mocht de GR BAR over 90% van haar handelingen de koepelvrijstelling toepassen, waarbij is aangesloten bij het laagste mengpercentage van de 3 gemeenten. Doordat toepassing van de koepelvrijstelling voortvloeit uit het EU recht dient Nederland de BAR schadeloos te stellen.

De Staatssecretaris heeft om diverse redenen aangegeven af te zien van cassatie (zie bijlage 2). Daarmee heeft de uitspraak van het Hof Den Haag formele rechtskracht.

De Belastingdienst Rotterdam is veroordeeld in het vergoeden van invorderingsrente over de naheffingsaanslag 2014 over de periode 1 december 2015 tot 2 januari 2019 en over de periode 1 januari 2016 tot 2 januari 2019 (tegen 90%).

De Staatssecretaris heeft in zijn toelichting op het niet instellen van beroep in cassatie aangegeven dat hij berust in de betaling van deze bedragen.

Dit komt per saldo neer op een bedrag in de orde van grootte van circa € 1,6 miljoen voor de GR BAR, met per saldo incidenteel circa € 328.000 voordeel voor onze gemeente. Het precieze bedrag zal in de aankomende weken via de Belastingdienst bekend worden. Wij verwachten geen grote afwijking op de bedragen die hierboven zijn genoemd. Een en ander zal vervolgens in de 2^e tussenrapportage 2022 als incidenteel voordeel voor onze gemeente worden verwerkt.

Daarmee is het eerder geleden rentenadeel volledig weggenomen. Dit rentenadeel was eerder in de jaarrekening 2018 verwerkt.

Structurele gevolgen

Uit de toelichting van de staatssecretaris op het niet instellen van beroep in cassatie leiden we af dat de staatssecretaris zich niet kon vinden in de argumentatie van het Hof Den Haag dat de koepelvrijstelling op 90% van de prestaties van de GR BAR van toepassing is. Helaas grijpt hij het vonnis niet aan om te komen tot een landelijke verruiming van het eerder ingenomen standpunt dat bij gemeentelijke samenwerkingsverbanden de koepelvrijstelling niet van toepassing zou zijn, terwijl deze uitspraak de staatssecretaris een uitgelezen kans biedt om landelijk goedkeurend beleid te formuleren waardoor alle gemeentelijke samenwerkingsverbanden van deze uitspraak zouden kunnen profiteren.



Gemeente Albrandswaard

In overleg met onze externe fiscalist verwachten wij daarom dat we voor de toekomst toepassing van de koepelvrijstelling door de GR BAR in een nieuwe procedure zouden moeten afdwingen. Dit ondanks dat het Gerechtshof Den Haag wel klip en klaar heeft aangegeven dat de koepelvrijstelling mogelijk is. Het is ons (nog) niet duidelijk waarom de Belastingdienst / Ministerie van Financiën zich nu niet definitief neerlegt bij deze uitspraak van het Hof. Hier gaan wij uiteraard verdere acties op ondernemen. Te beginnen met een brief naar de staatssecretaris van Financiën en een gesprek met de Belastingdienst.

Vervolg.

Tot slot informeren wij u dat ons cassatieberoep over het in rekening brengen van rente aan de drie individuele gemeenten over de periode 2014-2017 nog loopt. Hierover wordt in juni een conclusie van de Advocaat-Generaal bij de Hoge Raad verwacht. Dit geeft aan dat het een zeer principiële en belangrijke procedure betreft. Doordat nu onherroepelijk vaststaat dat het geleden rentenadeel teniet gedaan moet worden, is de ergste angel uit de procedure gehaald. Desalniettemin sluiten wij toch niet uit dat we ook in deze procedure geheel of gedeeltelijk succesvol zullen zijn. Dit vanwege de discrepantie tussen het enerzijds wel rente moeten betalen bij een te betalen belastingbedrag, maar aan de andere kant de weigering van de belastingdienst bij een teruggaaf rente te vergoeden. De Belastingdienst is daardoor gebaat bij langdurige vertragingen. Dit wringt juridisch en wordt in nagenoeg alle commentaren als "onrechtvaardig" ervaren. Indien deze uitspraak hiertoe aanleiding geeft zullen wij u hierover informeren.

Wij gaan er vanuit u hiermee voldoende te hebben geïnformeerd.

Bijlagen

1. Uitspraak Gerechtshof Den Haag
2. Niet instellen beroep in cassatie door Staatssecretaris Financiën

Met vriendelijke groet,
het college van de gemeente Albrandswaard,
de secretaris, de burgemeester,

Hans Cats

drs. Jolanda de Witte



de Rechtspraak

Gerechtshof Den Haag

AANGETEKEND

Caraad Belastingadviseurs
tav de heer mr.drs. R. Brouwer
Postbus 175
3450 AD Vleuten

Team Belastingrecht

bezoekadres
Paleis van Justitie
Prins Clauslaan 60
2595 AJ Den Haag

correspondentieadres
Postbus 20302
2500 EH Den Haag

t 088-3611697

Rechtspraak.nl/contact/HofDH

Bij beantwoording de datum en
ons kenmerk vermelden. De griffie
is open op werkdagen van 08.00
uur - 17.00 uur

datum	30 maart 2022
onderdeel	
doorkiesnummer	
ons kenmerk	BK-SGR 21/00331
uw kenmerk	CU-210517a-RB
beroep van	de gemeenschappelijke regeling Bar-organisatie
nr. aanslag/beschikking	8530.51.549
betreffende	Beschikking Invorderingswet (rijk) 2019
Bijlage	Afschrift schriftelijke uitspraak
onderwerp	Toezening schriftelijke uitspraak

In de bovenvermelde zaak zend ik u hierbij een afschrift van de schriftelijke uitspraak.

Aan het slot van de uitspraak is vermeld wat u kunt doen indien u het niet eens bent met de uitspraak.

Hoogachtend,

Griffier (wnd.)

uitspraak

GERECHTSHOF DEN HAAG

Team Belastingrecht
meervoudige kamer
nummer BK-21/00331

Uitspraak van 24 maart 2022

in het geding tussen:

de Gemeenschappelijke regeling BAR-organisatie te Ridderkerk, belanghebbende,
(gemachtigde: R. Brouwer)

en

de ontvanger van de Belastingdienst/Grote Ondernemingen, kantoor Rotterdam, de
Ontvanger
(vertegenwoordiger: W.A. de Paepe)

op het hoger beroep van belanghebbende tegen de uitspraak van de Rechtbank Den Haag (de Rechtbank) van 7 april 2021, nummer SGR 20/3209.

Procesverloop

1.1 Bij beschikking van 3 oktober 2019 (de beschikking) heeft de Ontvanger het verzoek van belanghebbende om vergoeding van invorderingsrente afgewezen.

1.2. De Ontvanger heeft bij uitspraak op bezwaar het bezwaar tegen de beschikking ongegrond verklaard.

1.3 Belanghebbende heeft tegen de uitspraak op bezwaar beroep bij de Rechtbank ingesteld. Van belanghebbende is € 354 griffierecht geheven. De Rechtbank heeft het beroep ongegrond verklaard.

1.4. Belanghebbende heeft tegen de uitspraak van de Rechtbank hoger beroep ingesteld bij het Hof. Van belanghebbende is € 541 griffierecht geheven. De Ontvanger heeft een verweerschrift ingediend. Belanghebbende heeft een nader stuk ingediend, ingekomen bij het Hof op 19 november 2021.

1.5. De mondelinge behandeling van de zaak heeft plaatsgehad ter zitting van het Hof van 2 december 2021. Partijen zijn verschenen. Het Hof heeft het onderzoek geschorst en partijen in de gelegenheid gesteld een deelcompromis te beproeven. Van het verhandelde ter zitting is een proces-verbaal opgemaakt.

1.6. Partijen zijn niet tot de gedeeltelijke overeenstemming gekomen. De Ontvanger heeft het Hof hierover bij brief van 18 januari 2022 geïnformeerd. Bij brief van 10 februari 2022 heeft belanghebbende hierop gereageerd en nadere gegevens verstrekt. Het Hof heeft

partijen hierop geïnformeerd dat zonder nadere mondelinge behandeling uitspraak zou worden gedaan. Partijen hebben niet gereageerd. Hierna heeft het Hof het onderzoek gesloten.

Feiten

2.1. Belanghebbende is een per 1 januari 2014 opgericht samenwerkingsverband tussen de gemeenten Barendrecht, Albrandswaard en Ridderkerk (de BAR-gemeenten). De kosten van belanghebbende worden gedragen door de BAR-gemeenten. Taken die de gemeentelijke organisaties voorheen zelfstandig verrichtten, worden na oprichting van belanghebbende uitgevoerd door belanghebbende. De gemachtigde van belanghebbende is tevens de gemachtigde van de BAR-gemeenten.

2.2. Belanghebbende heeft over haar prestaties aan de BAR-gemeenten geen omzetbelasting in rekening gebracht, omdat deze prestaties volgens haar onder de vrijstelling van artikel 11, lid 1, onderdeel u, van de Wet op de omzetbelasting 1968 (de koepelvrijstelling) vallen.

2.3. Vanaf eind 2013 hebben belanghebbende en de inspecteur overleg gevoerd over het van toepassing zijn van de koepelvrijstelling op de diensten van belanghebbende. In zijn brief van 22 juni 2015 heeft de inspecteur meegedeeld dat volgens hem de koepelvrijstelling niet van toepassing is. Naar aanleiding hiervan heeft belanghebbende op 14 september 2015 suppletieaangiften omzetbelasting over het jaar 2014 en de eerste helft van het jaar 2015 ingediend. De te betalen bedragen zijn volgens de suppletieaangiften € 8.540.666 (2014) en € 4.228.038 (2015). Naar aanleiding van de suppletieaangiften heeft de inspecteur met dagtekening 26 november 2015 respectievelijk 28 december 2015 over het jaar 2014 een naheffingsaanslag van € 8.896.949 en over de eerste helft van 2015 een naheffingsaanslag van € 4.233.290 (de naheffingsaanslagen) opgelegd. Belanghebbende heeft niet verzocht om uitstel van betaling van de naheffingsaanslagen. De naheffingsaanslagen zijn tijdig betaald. Belanghebbende heeft op 9 december 2015 respectievelijk 14 januari 2016 bezwaar gemaakt tegen de naheffingsaanslagen.

2.4. Belanghebbende heeft voor de nageheven omzetbelasting aan de BAR-gemeenten aanvullende facturen uitgereikt. Vanaf het vierde kwartaal van 2015 tot en met het vierde kwartaal van 2016 heeft belanghebbende over de door haar verrichte prestaties aan de BAR-gemeenten omzetbelasting in rekening gebracht. De BAR-gemeenten hebben de op de facturen vermelde omzetbelasting opgenomen in hun opgaven van het BTW-compensatiefonds (BCF). Nadat de inspecteur zijn standpunt over de toepassing van de koepelvrijstelling in 2017 had herzien (zie hierna onder 2.6 en 2.7), heeft belanghebbende de koepelvrijstelling weer toegepast en geen omzetbelasting meer in rekening gebracht.

2.5. De inspecteur heeft op 9 februari 2016 een concept-uitspraak op het bezwaar van belanghebbende aan de gemachtigde gestuurd waarin hij stelt dat de koepelvrijstelling niet van toepassing is en dat de naheffingsaanslagen dienen te worden verminderd tot de bedragen zoals vermeld op de suppleties.

2.6. Naar aanleiding van Kamervragen over de btw-plicht van gemeenten bij ambtelijke fusies heeft de staatssecretaris van Financiën op 15 februari 2016 onder andere geantwoord:

“In 2015 is in Europees verband, namelijk in het btw-comité, volop gesproken over de reikwijdte van de koepelvrijstelling. Deze overleggen hebben inmiddels tot een succesvolle uitkomst geleid. De Europese Commissie heeft zich namelijk onverwacht en duidelijk uitgesproken voor een ruimere toepassing van de koepelvrijstelling dan onder meer in Nederland het geval is. Deze ruimte benut ik graag. Dit betekent dat de koepelvrijstelling voor de dienstverlening van de fusieorganisatie geldt als de dienst van de fusieorganisatie hoofdzakelijk (voor 70% of meer) wordt gebruikt door de deelnemende gemeenten voor onbelaste overheidsactiviteiten of vrijgestelde activiteiten. Daarmee is de btw-problematiek van gemeentelijke samenwerking in de vorm van een fusieorganisatie vrijwel geheel opgelost. Ik zal deze beleidswijziging op de gebruikelijke wijze publiceren, waarbij conform het Besluit Fiscaal Bestuursrecht ambtshalve niet op het verleden wordt teruggekomen.”

2.7. Naar aanleiding van de hiervoor vermelde Kamervragen en antwoorden heeft de inspecteur op 15 februari 2016 voorgesteld de uitspraak op bezwaar uit te stellen. De inspecteur en de gemachtigde hebben vervolgens per e-mail veelvuldig contact gehad over de termijn waarop uitspraak op bezwaar zal worden gedaan. Op 8 december 2016 bericht de inspecteur dat de concept-uitspraak klaar is en dat de strekking daarvan is dat aan het bezwaar zal worden tegemoetgekomen en dat de koepelvrijstelling van toepassing is. Op 10 maart 2017 heeft de inspecteur een concept-uitspraak op bezwaar naar de gemachtigde gestuurd, waarin hij het standpunt inneemt dat de koepelvrijstelling kan worden toegepast. De naheffingsaanslagen zullen vernietigd worden en gelijktijdig zullen terugvorderingsbeschikkingen BCF worden opgelegd. Aangaande het BCF is in deze concept-uitspraak verder het volgende opgenomen:

“Inmiddels is de door de BAR-organisatie in rekening gebrachte omzetbelasting aan de gemeenten doorgeschoven, door de betreffende individuele gemeenten geclaimd in het BTW-compensatiefonds (BCF) en heeft er uitbetaling vanuit het fonds plaatsgevonden. Nu de naheffingsaanslagen zullen worden vernietigd, zal de geclaimde omzetbelasting moeten worden teruggevorderd inzake het fonds.

Ik stel voor dat de gemeenten in contact treden met de klantcoördinator (...) voor wat betreft de (administratieve) verwerking van de terug te geven omzetbelasting en verschuldigde BCF. Na deze periode is ook omzetbelasting afgedragen en teruggevraagd middels het BCF. Voordat deze naheffingen worden verminderd wil ik graag een overzicht van de bedragen die zijn doorgeschoven naar de gemeenten en dat de afstemming rond is en de individuele gemeenten instemmen met de terugvordering van de BTW compensatie.”

2.8. In reactie hierop heeft de gemachtigde op 4 mei 2017 een e-mailbericht aan de inspecteur gezonden waarin onder meer het volgende is opgenomen:

“Naar aanleiding van deze ontwikkeling zal voor de periode 2014-2016 een complete herrekening moeten worden vastgesteld voor zowel de BAR-organisatie zelf als de deelnemende gemeenten.

Immers, de deelnemende gemeenten hebben bedragen op het BCF verhaald. Mijn voorstel aan u is om eerst overeenstemming te bereiken over de cijfermatige aspecten van deze herrekening en vervolgens op de meest pragmatische wijze deze herrekening te effectueren.”

2.9. Na 4 mei 2017 heeft er tussen de gemachtigde en de inspecteur een verdere e-mailwisseling plaatsgevonden. In een e-mailbericht van 21 maart 2018 van de gemachtigde is onder meer het volgende vermeld:

“Tijdens het overleg van 15 februari jl. hebben wij hierover overeenstemming bereikt. Afsproken is dat het (financiële) verschil tussen partijen wordt gedeeld en dat dit uitgangspunt ertoe leidt dat in compromis wordt vastgesteld dat (ongeveer) 96,5% van de DVO-diensten door de gemeenten worden gebruikt voor hun niet-economische activiteiten, en de BAR dus conform dat gedeelte kan doorschuiven naar de deelnemende gemeenten. In het bijgevoegde Excelbestand hebben wij de berekening opgesteld. Een verdeling van het verschil leidt tot een percentage van 96,42%. (...)

(...)

Voor de jaren 2014-2016 hebben wij u de berekeningen van de afwikkeling van de bezwaarschriften en de gevolgen daarvan reeds toegezonden, overigens uitgaande van 100% doorschuif-btw. Voor het jaar 2017 is dat nog niet gebeurd. In 2017 heeft de BAR de koepelvrijstelling toegepast op de DVO-activiteiten conform uw standpunt met betrekking tot de voorgaande jaren. In zoverre is een correctie niet meer aan de orde. De BAR heeft echter de volledige niet-aftrekbare btw doorgeschoven en de gemeenten hebben deze btw opgenomen in de opgaaf BCF voor het jaar 2017. Met inachtneming van het compromis, zal dan nog een correctie nodig zijn op dat punt.

(...)

Wij zien graag een concept vaststellingsovereenkomst tegemoet.”

2.10. De staatssecretaris van Financiën heeft in een brief aan de Tweede Kamer van 15 september 2017 het volgende meegedeeld:

“Op 4 mei 2017 heeft het Europese Hof uitspraak gedaan in een inbreukprocedure van de Europese Commissie tegen Groothertogdom Luxemburg. Volgens een Luxemburgse regeling kon de koepelvrijstelling worden toegepast als de dienst voor maximaal 30% (en bij incidentele overschrijding voor maximaal 45%) werd gebruikt voor btw-belaste handelingen. Deze Luxemburgse regeling omtrent de koepelvrijstelling is dus (vrijwel) identiek aan de toegezegde beleidsverruiming van de Nederlandse koepelvrijstelling. In navolging van de Advocaat-Generaal oordeelt het Europese Hof nu dat de Europese btw- richtlijn niet toestaat dat de koepelvrijstelling wordt toegepast als de dienst van het samenwerkingsverband door een lid van het samenwerkingsverband ook wordt gebruikt voor zijn btw-belaste handelingen. Dit betekent dat ook de toegezegde beleidsmatige ruimere werking van de Nederlandse koepelvrijstelling in strijd is met de Europese btw- richtlijn en moet worden beëindigd.

In de vakliteratuur is betoogd dat de uitspraak van het Europese Hof wel ruimte biedt voor toepassing van de koepelvrijstelling naar rato van het gebruik van de dienst voor btw-vrijgestelde/niet-ondernemershandelingen c.q. btw-belaste activiteiten. De dienst van het samenwerkingsverband zou dan gesplitst moeten worden in een btw-vrijgesteld deel en een

btw-belast deel. Die lezing wordt naar mijn mening niet gedragen door de overwegingen van het Europese Hof en deel ik dus niet. Dit betekent dat de koepelvrijstelling niet toegepast kan worden als het deelnemende lid de (niet-splitsbare) dienst van het samenwerkingsverband ook gebruikt voor zijn btw-belaste activiteiten.

Beëindigen verruimde toepassing koepelvrijstelling

Zoals hiervoor toegelicht is er geen andere mogelijkheid dan de verruimde toepassing van de koepelvrijstelling te beëindigen, omdat een dergelijke toepassing in strijd is met de Europese btw-richtlijn. De verruimde toepassing van de koepelvrijstelling wordt door de Belastingdienst in de praktijk – op basis van mijn brief van 15 februari 2016 – al toegestaan voor belastingtijdvakken vanaf 1 januari 2016. Om betrokken partijen de gelegenheid te geven hun administratie en contracten aan te passen, zal ik een overgangsregeling hanteren en de mogelijkheid om de koepelvrijstelling verruimd toe te passen beëindigen per 1 januari 2018. (...)”

2.11. Uiteindelijk is op 4 oktober 2018 een vaststellingsovereenkomst (de vso) gesloten tussen enerzijds belanghebbende en de BAR-gemeenten en anderzijds de inspecteur. In de vso is afgesproken dat de naheffingsaanslagen worden vernietigd en welke bedragen van de BAR-gemeenten aan te veel uit het BCF ontvangen bedragen bij beschikking zullen worden teruggevorderd. Over de belastingrente, invorderingsrente en eventueel andere van toepassing zijnde rente is in de vso opgenomen dat deze wordt berekend conform de wettelijke bepalingen. Belanghebbende en de BAR-gemeenten hebben in de vso afstand gedaan van hun recht op bezwaar en beroep ter zake van de in de vso vermelde terug te vorderen bedragen BCF, de naheffingsaanslagen en de teruggaven omzetbelasting.

2.12. Bij uitspraken op bezwaar van 29 december 2018 zijn de naheffingsaanslagen vernietigd. De inspecteur heeft daarbij geen belastingrente vergoed. Op 2 januari 2019 zijn de bedragen van de navorderingsaanslagen (zie 2.3) aan belanghebbende terugbetaald (de teruggaven). De Ontvanger heeft over de teruggaven geen invorderingsrente vergoed.

2.13. Belanghebbende heeft bij brief van 30 januari 2019 verzocht om vergoeding van invorderingsrente grond van artikel 28c van de Invorderingswet 1990 (IW) en vergoeding van coulancerente. Bij brief van 4 juni 2019 heeft belanghebbende het verzoek om vergoeding van coulancerente formeel ingediend bij de Belastingdienst Arnhem. Belanghebbende heeft het verzoek om invorderingsrente (het verzoek) bij brief van 8 juli 2019 aangevuld. De Ontvanger heeft het verzoek bij beschikking van 3 oktober 2019 afgewezen. Bij uitspraak op bezwaar van 18 maart 2020 heeft de Ontvanger het bezwaar tegen de beschikking ongegrond verklaard.

Oordeel van de Rechtbank

3. De Rechtbank heeft geoordeeld, waarbij belanghebbende is aangeduid als eiseres en de Ontvanger als verweerder:

“Vergoeding van invorderingsrente

16. De door de ontvanger te vergoeden invorderingsrente bij de vermindering van een belastingaanslag is geregeld in artikel 28b Iw. De ontvanger vergoedt alleen invorderingsrente over

een terugbetaling die het gevolg is van een herziening of vermindering van een reeds betaalde belastingaanslag indien de belastingschuldige een verzoek om uitstel van betaling heeft gedaan ten aanzien van het door hem bestreden bedrag en dit verzoek is afgewezen.

17. In het arrest Irimie heeft het HvJ onder meer overwogen:

“20 Volgens vaste rechtspraak is het recht op terugbetaling van belastingen die door een lidstaat in strijd met het recht van de Unie zijn geïnd, het gevolg en het complement van de rechten die de justitiabelen ontnemen aan de bepalingen van Unierecht die dergelijke belastingen verbieden. De lidstaat is dus in beginsel verplicht, in strijd met het recht van de Unie geïnde belastingen terug te betalen (...).

21 Bovendien moet in herinnering worden geroepen dat wanneer een lidstaat heffingen heeft toegepast in strijd met het recht van de Unie, de justitiabelen niet alleen recht hebben op terugbetaling van de ten onrechte geïnde belasting, maar ook van de aan die staat betaalde of door hem ingehouden bedragen die rechtstreeks met die belasting verband houden. Dit omvat mede de verliezen die het gevolg zijn van het feit dat geldsommen wegens de voortijdige verschuldigdheid van de belasting niet beschikbaar zijn (...).

22 Hieruit volgt dat het beginsel dat de lidstaten verplicht zijn om in strijd met het Unierecht geheven belastingen met rente terug te betalen, uit het Unierecht zelf voortvloeit (...)

18. Naar aanleiding van het arrest Irimie is artikel 28c Iw ingevoerd. Op grond van het eerste lid van dit artikel wordt op verzoek invorderingsrente vergoed aan de belastingschuldige die recht heeft op een terug te geven bedrag aan belasting voor zover de heffing van de betreffende belasting strijdig was met het Unierecht. In de parlementaire geschiedenis staat onder meer het volgende:

“De huidige fiscale renteregelingen voorzien op dit moment niet in een passende rentevergoeding conform de voornoemde uitspraak van het HvJ EU [Het Irimie arrest, *de rechtbank*]. Om die reden wordt de regeling invorderingsrente uitgebreid voor de gevallen waarin de belastingschuldige een recht krijgt op een terug te geven bedrag aan belasting vanwege het feit dat in de betreffende situatie heffing (en inning) van die belasting strijdig is met het Unierecht. Conform bovengenoemde uitspraak wordt een passende rentevergoeding geboden door in die situaties invorderingsrente te vergoeden (...).

Voorwaarde is wel dat de teruggaaf verband houdt met de omstandigheid dat die belasting eerder in strijd met het Unierecht is geheven (en betaald, voldaan of afgedragen). De aanleiding voor het vaststellen van zo’n teruggaafbeschikking door de inspecteur kan zijn gelegen in een onherroepelijke gerechtelijke uitspraak ter zake van de geheven belasting in kwestie maar kan ook gelegen zijn in een andere uitspraak, dezelfde rechtsvraag betreffend, waaruit volgt dat de belasting in strijd met het Unierecht is geheven.”⁷

⁷ Kamerstukken II 2014/15, 34 002, nr. 3, p. 36 en 77 (Belastingplan 2015).

19. Vaststaat dat eiseres geen verzoek om uitstel van betaling heeft gedaan voor de naheffingsaanslagen. Dit betekent dat eiseres op grond van de wettelijke regeling alleen recht heeft op vergoeding van invorderingsrente indien de belasting is teruggegeven omdat die belastingheffing in strijd is met het Unierecht.

20. Uit de parlementaire geschiedenis bij artikel 28c Iw volgt dat de strijdigheid met het Unierecht kan volgen uit een onherroepelijke gerechtelijke uitspraak. Een dergelijke uitspraak ontbreekt. Eiseres heeft ter zitting aangevoerd dat het niet mogelijk was om een gerechtelijke uitspraak over de verenigbaarheid van de naheffingsaanslagen met het Unierecht te krijgen, omdat de naheffingsaanslagen reeds bij uitspraak op bezwaar zijn vernietigd waardoor eiseres in een procedure niet-ontvankelijk zou zijn verklaard. Wat daar ook van zij, dat brengt niet mee dat de rechtbank in het kader van onderhavige procedure de naheffingsaanslagen alsnog integraal kan toetsen. Dit betekent dat de rechtbank slechts marginaal kan toetsen of sprake is van naheffingsaanslagen die strijdig zijn met het Unierecht. Het is aan eiseres om dit aannemelijk te maken.

21. Eiseres heeft ter zitting aangevoerd dat reeds uit het feit dat de naheffingsaanslagen zijn vernietigd volgt dat deze strijdig zijn met het Unierecht. De rechtbank volgt eiseres daarin niet. Een aanslag kan ook vernietigd worden op andere gronden dan strijdigheid met het Unierecht. Uit de stukken van het geding blijkt ook niet dat de naheffingsaanslagen zijn vernietigd omdat deze in strijd zouden zijn met het Unierecht. Weliswaar heeft de inspecteur zich in de concept uitspraak op bezwaar van 10 maart 2017 op het standpunt gesteld dat de koepelvrijstelling wel van toepassing is, maar dit standpunt heeft hij vervolgens verlaten. Dat de staatssecretaris van Financiën op grond van overleg van het btw-comité na het opleggen van de naheffingsaanslagen enige tijd een ruimere toepassing van de koepelvrijstelling heeft voorgestaan, maakt ook niet dat ten tijde van het opleggen van de naheffingsaanslagen sprake was van strijd met het Unierecht.

22. De rechtbank volgt eiseres evenmin in haar stelling dat uit het arrest Commissie/Luxemburg volgt dat de naheffingsaanslagen zijn opgelegd in strijd met het Unierecht. Het HvJ heeft in dat arrest voor recht verklaard dat de Luxemburgse regeling, die vergelijkbaar is met de ruimere toepassing van de koepelvrijstelling die de staatssecretaris in zijn brief van 15 februari 2016 beschrijft, strijdig is met artikel 132, eerste lid, onderdeel f van de Btw-richtlijn. Daaruit volgt veeleer dat het standpunt van de staatssecretaris van 15 februari 2016 en de daarop kennelijk gebaseerde concept uitspraak op bezwaar van de inspecteur van 10 maart 2017 strijdig zijn met het Unierecht. Verder laat het arrest Commissie/Luxemburg ook ruimte voor het standpunt van de inspecteur ten tijde van het opleggen van de naheffingsaanslagen dat als de dienst van het samenwerkingsverband door een lid van het samenwerkingsverband ook wordt gebruikt voor zijn btw-belaste handelingen, de koepelvrijstelling niet kan worden toegepast. Dat de diensten van eiseres tevens werden aangewend voor de belaste handelingen van de gemeenten is niet in geschil. Eiseres heeft dit ook expliciet erkend in haar reactie op het verweerschrift. Met het beroep op het arrest Commissie/Luxemburg heeft eiseres dus niet aannemelijk gemaakt dat de naheffingsaanslagen strijdig zijn met het Unierecht.

23. Eiseres stelt verder dat de belasting in strijd met het Unierecht is nageheven omdat de inspecteur het unierechtelijk verdedigingsbeginsel heeft geschonden door haar, ondanks haar verzoek daartoe, niet te horen alvorens de naheffingsaanslagen op te leggen. Schending van het Unierechtelijk verdedigingsbeginsel maakt echter niet dat de belastingheffing waarbij die schending heeft plaatsgevonden op zichzelf strijdig is met het Unierecht. Het arrest Irimie betreft uitsluitend de terugbetaling van een belasting die materieel strijdig is met het Unierecht. Uit de parlementaire geschiedenis blijkt niet dat artikel 28c Iw ook van toepassing is indien belasting wordt teruggegeven wegens schending van een formeel rechtsbeginsel of formeelrechtelijke bepaling. Zo al sprake is van schending van het verdedigingsbeginsel, brengt dat dus niet mee dat over de teruggaven invorderingsrente moet worden vergoed.

24. Nu eiseres geen andere gronden heeft aangevoerd ter onderbouwing van haar standpunt dat sprake is van belastingheffing in strijd is met het Unierecht, heeft zij geen recht op vergoeding van invorderingsrente op grond van artikel 28c Iw.

Beginsel van fiscale neutraliteit

25. Eiseres stelt onder verwijzing naar artikel 183 van de Btw-richtlijn dat het beginsel van fiscale neutraliteit is geschonden omdat de inspecteur niet binnen een redelijke termijn teruggaaf heeft verleend en door het ontbreken van rentevergoeding de belastingplichtige het financiële risico draagt van een onjuiste vaststelling van een naheffingsaanslag door de inspecteur. Artikel 183 van de Btw-richtlijn ziet op de situatie dat een ondernemer in een bepaald belastingtijdvak recht heeft op teruggaaf van omzetbelasting omdat in het desbetreffende tijdvak aan hem meer btw in rekening is gebracht dan hij verschuldigd is. Dat is echter een wezenlijk andere situatie dan hier aan de orde is waarin naar aanleiding van een bezwaarschrift teruggaaf van omzetbelasting wordt verleend. De rechtbank stelt verder vast dat de eiseres uitstel van betaling had kunnen vragen zodat haar stelling dat zij het financieel risico draagt van eventuele onjuist beslissingen van de inspecteur in zijn algemeenheid onjuist is. Uit de parlementaire geschiedenis blijkt dat de wetgever er bewust voor heeft gekozen om geen invorderingsrente te vergoeden aan een belastingplichtige die niet om uitstel van betaling heeft verzocht. Op grond van het Irimie arrest is een uitzondering gemaakt in geval van belastingheffing in strijd met Unierecht, maar de rechtbank heeft hiervoor reeds geoordeeld dat eiseres niet aannemelijk heeft gemaakt dat daar nu sprake van is dus dit kan eiseres niet baten.

26. De conclusie van Advocaat-Generaal Kokott van 21 januari 2021 leidt niet tot een ander oordeel nu het HvJ nog geen arrest heeft gewezen in die zaak.

Doeltreffendheidsbeginsel

27. Bij het beroep op het doeltreffendheidsbeginsel gaat eiseres er vanuit dat uit het standpunt van de staatssecretaris van 15 februari 2016 volgt dat op grond van de Btw-richtlijn de koepelvrijstelling van toepassing is en dat zij daarom een uit het Unierecht voortvloeiend recht op teruggaaf van de nageheven belasting heeft. Door te wachten met de vernietiging van de naheffingsaanslagen totdat de gevolgen voor de deelnemende gemeenten in kaart waren gebracht, heeft de inspecteur volgens eiseres de uitoefening van dat uit het Unierecht voortvloeiende recht in praktijk onmogelijk of uiterst moeilijk gemaakt. Zoals hiervoor is overwogen volgt uit het arrest Commissie/Luxemburg echter dat het standpunt van de staatssecretaris onjuist was en zijn de teruggaven ook niet verleend omdat de koepelvrijstelling van toepassing zou zijn. Eiseres heeft dan ook niet aannemelijk gemaakt dat sprake is van een rechtstreeks uit het Unierecht voortvloeiend recht op teruggaaf. Het beroep op het doeltreffendheidsbeginsel treft daarom geen doel.

Schending eigendomsrecht

28. Volgens eiseres is het eigendomsrecht van artikel 17 van het Handvest geschonden omdat het tijdelijk verlies van eigendom doordat zij de naheffingsaanslagen heeft betaald niet op een billijke wijze wordt vergoed. De rechtbank stelt vast dat eiseres er voor had kunnen kiezen om uitstel van betaling te vragen. Nu zij dat niet heeft gedaan, kan niet gesteld worden dat het aan verweerder te wijten is dat eiseres tot de uitspraken op bezwaar van de inspecteur en de daaruit volgende terugbetaling niet kon beschikken over de betreffende geldbedragen. Van schending van het eigendomsrecht als bedoeld in artikel 17 van het Handvest is onder die omstandigheden geen sprake.

Dat, indien uitstel van betaling wordt gevraagd, bij verlies van de procedure eiseres invorderingsrente verschuldigd zou worden, maakt niet dat, zoals eiseres stelt, zij geen vrije keus had tussen het vragen van uitstel van betaling en het betalen van de naheffingsaanslagen.

Fair play beginsel en strijd met redelijke wetstoepassing

29. Eiseres stelt dat het fair play beginsel is geschonden omdat zij samen met de gemeenten als één belanghebbende beschouwd moet worden en zij gezamenlijk door de bezwaarprocedure in een slechtere positie zijn gekomen dan hun positie zou zijn geweest indien geen bezwaar was gemaakt. Ook betoogt eiseres dat het in strijd met de redelijke wetstoepassing is dat aan eiseres geen rente wordt vergoed terwijl de gemeenten wel (belasting)rente moeten betalen.

30. Dit betoog kan niet slagen omdat de aanslagen niet zijn vastgesteld terzake van dezelfde belastingplicht.⁸ Afgezien daarvan had, zoals hiervoor reeds is overwogen, het financiële nadeel voorkomen kunnen worden indien eiseres uitstel van betaling had aangevraagd. De betogen van eiseres treffen dus geen doel.

⁸ vgl. HR 13 november 2020, 20/01266, ECLI:NL:HR:2020:1778

(<https://www.navigators.nl/document/idb507772cb70d4e01b127d474998f2491?anchor=id-f0d2d0b0-4116-440c-9ffb-efe2bb2a0e81>), rov. 2.3.2.

31. Gelet op wat hiervoor is overwogen, dient het beroep ongegrond te worden verklaard.

32. Het verzoek om rentevergoeding over de vertraagde uitbetaling van de invorderingsrente behoeft daarom geen nadere bespreking.”

Omschrijving geschil in hoger beroep en conclusies van partijen

4.1. In hoger beroep is, net als in beroep, in geschil of belanghebbende recht heeft op vergoeding van invorderingsrente over de teruggaven, en zo ja, of belanghebbende recht heeft op vergoeding van rente over de vertraagde uitbetaling van invorderingsrente. Meer specifiek is met betrekking tot de vraag of belanghebbende recht heeft op vergoeding van invorderingsrente over de teruggaven, in geschil:

- of de naheffingsaanslagen in strijd met het Unierecht zijn opgelegd;
- zo ja, of belanghebbende op grond van artikel 28c IW recht heeft op vergoeding van invorderingsrente over de teruggaven;
- of het niet vergoeden van rente aan belanghebbende op zichzelf in strijd is met het Unierecht, meer in het bijzonder met het fiscale neutraliteitsbeginsel, het eigendomsrecht als bedoeld in artikel 17 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie (het Handvest), het doeltreffendheidsbeginsel, het fair play beginsel en het beginsel van de rechten van verdediging zoals dat voortvloeit uit artikel 47 van het Handvest;
- of het niet vergoeden van rente aan belanghebbende in strijd is met een redelijke wetstoepassing;
- of het niet vergoeden van invorderingsrente op grond artikel 28c IW aan belanghebbende in strijd is met het evenredigheidsbeginsel.

4.2. Belanghebbende concludeert tot vernietiging van de uitspraak van de Rechtbank, vernietiging van de uitspraak op bezwaar van 18 maart 2020, vernietiging van de beschikking van 3 oktober 2019, veroordeling van de Ontvanger tot vergoeding van invorderingsrente, berekend vanaf de datum waarop de navorderingsaanslagen zijn betaald tot en met 1 januari 2019 en veroordeling van de Ontvanger tot vergoeding van rente over de vertraagde uitbetaling van invorderingsrente, berekend vanaf 2 januari 2019 tot de datum waarop de te vergoeden invorderingsrente wordt uitbetaald.

4.3. De Ontvanger concludeert tot bevestiging van de uitspraak van de Rechtbank.

Beoordeling van het hoger beroep

Strijdigheid van de naheffingsaanslagen met het Unierecht

5.1. Belanghebbende heeft zich primair op het standpunt gesteld dat zij recht heeft op vergoeding van invorderingsrente op grond van artikel 28c IW, omdat de belasting die middels de naheffingsaanslagen is geheven, is geheven in strijd met het Unierecht, omdat de koepelvrijstelling op belanghebbende van toepassing was. Dit wordt volgens belanghebbende bevestigd in het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie (HvJ) van 4 mei 2017, C-274/15, Commissie/Luxemburg, ECLI:EU:C:2017:333. Volgens belanghebbende zijn de naheffingsaanslagen bovendien in strijd met het Unierechtelijk verdedigingsbeginsel geheven, omdat de inspecteur belanghebbende op haar verzoek niet heeft gehoord voorafgaand aan het opleggen van de naheffingsaanslagen, en bestaat ook op die grond als gevolg van artikel 28c IW recht op vergoeding van invorderingsrente.

5.2. De Ontvanger heeft zich op het standpunt gesteld dat belanghebbende geen recht heeft op vergoeding van invorderingsrente op grond van artikel 28c IW. Volgens de Inspecteur blijkt uit het onder 5.1 genoemde arrest dat het standpunt dat de koepelvrijstelling niet van toepassing was, in overeenstemming is met het Unierecht, zodat de naheffingsaanslagen niet in strijd met het Unierecht zijn opgelegd. Bovendien geldt volgens de Ontvanger dat voor de toepassing van artikel 28c is vereist dat belasting is geheven op basis van een nationale wettelijke bepaling, welke bepaling strijdig is met het materiële Unierecht, hetgeen in dit geval niet aan de orde is. Ook schending van een formeelrechtelijk Uniebeginsel valt volgens de Ontvanger niet onder de reikwijdte van artikel 28c IW, zodat ook als sprake zou zijn van schending van het verdedigingsbeginsel, hetgeen de Ontvanger in ieder geval bestrijdt voor zover de bedragen van de naheffingsaanslagen overeenstemmen met die van de suppletieaangiften, belanghebbende geen recht heeft op vergoeding van invorderingsrente op grond van artikel 28c IW.

5.3. In het onder 5.1 genoemde arrest overweegt het HvJ onder meer het volgende:

“51 Diensten verricht door zelfstandige groeperingen ‘van personen die een activiteit uitoefenen welke is vrijgesteld of waarvoor zij niet belastingplichtig zijn’, teneinde aan hun leden de diensten te verlenen ‘die direct nodig zijn voor de uitoefening van voornoemde activiteit’, zijn volgens artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112 onder bepaalde voorwaarden vrijgesteld. Derhalve voorziet die bepaling, volgens de bewoordingen ervan, niet in een vrijstelling voor

diensten die niet direct nodig zijn voor de uitoefening van de activiteiten van de leden van een ZGP die zijn vrijgesteld of waarvoor zij niet belastingplichtig zijn.

52 Wanneer dergelijke diensten niet binnen de werkingssfeer van de in artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112 bedoelde vrijstelling vallen, moeten deze diensten die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht, krachtens artikel 2, lid 1, onder c), van die richtlijn aan de btw worden onderworpen.

53 Anders dan het Groothertogdom Luxemburg aanvoert, heeft die uitlegging van artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112 niet tot gevolg dat de in die bepaling neergelegde vrijstelling geen effect meer sorteert. Die vrijstelling geldt met name niet alleen voor groeperingen waarvan de leden uitsluitend een activiteit uitoefenen die is vrijgesteld of waarvoor zij niet belastingplichtig zijn. Zo kunnen diensten die worden verricht door een ZGP waarvan de leden ook belastbare activiteiten uitoefenen, in aanmerking komen voor die vrijstelling, maar alleen voor zover die diensten direct nodig zijn voor de activiteiten van die leden die zijn vrijgesteld of waarvoor zij niet belastingplichtig zijn.

54 Het Groothertogdom Luxemburg heeft niet bewezen dat dit vereiste ertoe leidt dat de in artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112 bedoelde vrijstelling in de praktijk bijna onmogelijk toe te passen is. Zoals de advocaat-generaal in punt 42 van haar conclusie heeft opgemerkt, zijn de door een ZGP aan haar leden verleende diensten niet noodzakelijkerwijs toerekenbaar aan hun algemene kosten en dus aan hun activiteiten als geheel. Voorts heeft het Groothertogdom Luxemburg niet aangetoond waarom het voor de ZGP in voorkomend geval uiterst moeilijk is om haar diensten exclusief btw te factureren volgens het aandeel, in het geheel van activiteiten van haar leden, van de activiteiten die zijn vrijgesteld van btw of waarvoor zij niet belastingplichtig zijn.”

5.4. Het Hof leidt uit het hiervoor geciteerde arrest af dat het gelijk aan belanghebbende is. Om te beginnen leidt het Hof uit het arrest af dat de koepelvrijstelling ook op een deel van de tussen belanghebbende en de BAR-gemeenten overeengekomen diensten mag worden toegepast (laatste volzin van punt 53). De nuttige werking zou aan de koepelvrijstelling worden ontnomen indien zij alleen van toepassing was indien het geheel van de overeengekomen diensten kon worden aangemerkt als prestaties die voor deze vrijstelling in aanmerking komen, zonder de mogelijkheid ook andere diensten te verlenen. In een dergelijke situatie dienen de diensten te worden gesplitst in een deel dat wel, en een deel dat niet onder de koepelvrijstelling valt. Het deel dat wel onder de koepelvrijstelling valt, bestaat uit 1) de werkzaamheden waarvoor de BAR-gemeenten geen belastingplichtige zijn, en 2) de diensten die vallen onder artikel 132 Btw-richtlijn (arrest van het HvJ van 21 september 2017, C-605/15, Aviva Towarzystwo Ubezpieczeń na Życie S.A. w Warszawie, ECLI:EU:C:2017:718).

5.5. Belanghebbende is opgericht om de werkzaamheden van de BAR-gemeenten uit te voeren. Ter zitting heeft belanghebbende onweersproken verklaard dat de BAR-gemeenten alleen nog over een burgemeester en wethouders beschikken, en dat het overige personeel en de middelen zijn overgenomen door belanghebbende. De logische conclusie is dat belanghebbende feitelijk de taken uitvoert (die direct nodig zijn voor de werkzaamheden) waarvoor de BAR-gemeenten geen belastingplichtige zijn en alle eventuele handelingen

verricht waarvoor de BAR-gemeenten wel belastingplichtige zijn. Die laatste categorie moet worden gesplitst in handelingen die wel en handelingen die niet onder artikel 132 Btw-richtlijn vallen. Belanghebbende heeft in het nadere stuk van 10 februari 2022 het deel dat onder de koepelvrijstelling valt, voor alle BAR-gemeenten op 90% gesteld. Dit is het laagste percentage dat voor één van de BAR-gemeenten van toepassing is en het Hof acht dit percentage gelet op hetgeen hiervoor is opgemerkt over de activiteiten van belanghebbende aannemelijk en redelijk. Het Hof zal hiervan uitgaan.

5.6. Het Hof komt tot de tussenconclusie dat belanghebbende op 90% van haar handelingen de koepelvrijstelling mocht toepassen en dat 90% van de nageheven omzetbelasting in strijd met het Unierecht is geheven. Anders dan de Ontvanger bepleit, ligt de lat bij het oordeel of belasting is geheven in strijd met het Unierecht niet heel hoog. Voldoende is dat de teruggaaf niet binnen een redelijke termijn is geëffectueerd en de betrokken belastingplichtige hiervan nadeel ondervindt. De oorzaak van de teruggaaf maakt niet uit, het maakt geen verschil of dit bijvoorbeeld een onjuiste interpretatie van de Belastingdienst of een vergissing van de belastingplichtige betreft of welk artikel in de Btw-richtlijn van toepassing is (arrest van het HvJ van 12 mei 2021, C-844/19, CS, Finanzamt Österreich, Dienststelle Graz-Stadt, voorheen Finanzamt Graz-Stadt, tegen Finanzamt Österreich, Dienststelle Judenburg Liezen, voorheen Finanzamt Judenburg Liezen, technoRent International GmbH, ECLI:EU:C:2021:378). Het Hof leidt uit het arrest af dat het een zuiver financiële kwestie is, los van de verwijtbaarheid aan de zijde van de betrokkenen.

Vergoeding van invorderingsrente

5.7. Artikel 28c IW is ingevoerd naar aanleiding van het arrest van het HvJ van 18 april 2013, C 565/11, Mariana Imirie, ECLI:EU:C:2013:250, waarin het HvJ onder meer heeft overwogen:

“20 Volgens vaste rechtspraak is het recht op terugbetaling van belastingen die door een lidstaat in strijd met het recht van de Unie zijn geïnd, het gevolg en het complement van de rechten die de justitiabelen ontnemen aan de bepalingen van Unierecht die dergelijke belastingen verbieden. De lidstaat is dus in beginsel verplicht, in strijd met het recht van de Unie geïnde belastingen terug te betalen (...).

21 Bovendien moet in herinnering worden geroepen dat wanneer een lidstaat heffingen heeft toegepast in strijd met het recht van de Unie, de justitiabelen niet alleen recht hebben op terugbetaling van de ten onrechte geïnde belasting, maar ook van de aan die staat betaalde of door hem ingehouden bedragen die rechtstreeks met die belasting verband houden. Dit omvat mede de verliezen die het gevolg zijn van het feit dat geldsommen wegens de voortijdige verschuldigdheid van de belasting niet beschikbaar zijn (...).

22 Hieruit volgt dat het beginsel dat de lidstaten verplicht zijn om in strijd met het Unierecht geheven belastingen met rente terug te betalen, uit het Unierecht zelf voortvloeit (...)

23 Het Hof heeft dienaangaande reeds geoordeeld dat het bij het ontbreken van een Unieregeling een aangelegenheid van het interne recht van elke lidstaat is om de voorwaarden vast te stellen waaronder deze rente moet worden betaald, met name de rentevoet en de wijze waarop de rente

wordt berekend. Deze voorwaarden moeten het gelijkwaardigheids- en het doeltreffendheidsbeginsel eerbiedigen, dat wil zeggen dat zij niet ongunstiger mogen zijn dan die welke voor soortgelijke vorderingen op basis van het nationale recht gelden en evenmin van dien aard mogen zijn dat zij de uitoefening van de door het Unierecht verleende rechten in de praktijk onmogelijk of uiterst moeilijk maken (...)

(...)

26 Wat het doeltreffendheidsbeginsel betreft, dit beginsel verlangt dat in geval van terugbetaling van belasting die door een lidstaat in strijd met het Unierecht is geïnd, de nationale voorschriften inzake met name de berekening van de eventueel verschuldigde rente niet ertoe leiden dat de belastingplichtige een passende vergoeding voor het verlies dat hij als gevolg van de onverschuldigde betaling van belasting heeft geleden, wordt ontzegd (...)"

5.8. Op grond van artikel 28c, lid 1, IW wordt op verzoek invorderingsrente vergoed aan de belastingschuldige die recht heeft op een terug te geven bedrag aan belasting voor zover de heffing van de desbetreffende belasting strijdig was met het Unierecht. Zoals het Hof hiervoor heeft geoordeeld, is 90% van de nageheven omzetbelasting geheven in strijd met het Unierecht. Op dit deel van de nageheven belasting is het volgende van toepassing.

5.9. De Hoge Raad heeft in zijn arrest van 28 januari 2022, ECLI:NL:HR:2022:89, in antwoord op prejudiciële vragen van de Rechtbank Zeeland-West-Brabant het volgende overwogen:

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

5.10.1 Uit hetgeen hiervoor in 5.8 is overwogen, volgt dat bij teruggaaf van in strijd met het Unierecht geheven belasting naar Nederlands recht aanspraak bestaat op vergoeding van belastingrente, berekend op enkelvoudige wijze, en uitgaande van een rente van – thans – vier procent. Gelet op hetgeen hiervoor in 5.7 is overwogen, is een aldus vastgestelde rente niet in strijd met het doeltreffendheidsbeginsel indien het daarbij te hanteren rentepercentage ten minste het rentepercentage benadert waartegen een belastingplichtige het bedrag aan in strijd met het Unierecht betaalde belasting bij een bank zou kunnen lenen. Bij de beantwoording van de vraag tegen welk rentepercentage de belastingplichtige dit bedrag bij een bank zou kunnen lenen, sluit de Hoge Raad in gevallen waarin terugbetaling van in strijd met het Unierecht geheven belasting plaatsvindt, steeds aan bij de periodiek op de website van De Nederlandsche Bank gepubliceerde gegevens betreffende "Bancaire rente op consumptief krediet en overige leningen aan huishoudens" (www.dnb.nl/statistieken/dashboards/rente/). Deze keuze voor één uniforme vergelijkingsmaatstaf berust op overwegingen van eenvoud en uitvoerbaarheid. Er wordt dus geen onderscheid gemaakt tussen belastingplichtigen die wel en belastingplichtigen die niet als consument zijn aan te merken. Het voorgaande betekent ook dat niet op individuele, subjectieve

basis wordt onderzocht welk rentepercentage van toepassing zou (kunnen) zijn indien de betrokken belastingplichtige het bedrag aan in strijd met het Unierecht betaalde belasting zou hebben moeten lenen bij een bank.

5.10.2 In aanmerking nemende hetgeen hiervoor in 5.10.1 is overwogen, is de Hoge Raad van oordeel dat het voor het vergoeden van belastingrente te hanteren rentepercentage aan het doeltreffendheidsbeginsel voldoet indien dat percentage gelijk is aan of hoger is dan het percentage van de hiervoor genoemde bancaire rente op consumptief krediet en overige leningen aan huishoudens. Voor de beoordeling of aan deze maatstaf is voldaan, moet het voor het vergoeden van belastingrente te hanteren rentepercentage worden vergeleken met het percentage van de hiervoor bedoelde bancaire rente zoals dat gold aan het begin van de maand waarin de belasting in strijd met het Unierecht is betaald. Op grond van overwegingen van eenvoud en uitvoerbaarheid wordt geen rekening gehouden met de mogelijkheid dat de belastingplichtige het bedrag aan in strijd met het Unierecht betaalde belasting gedurende een bepaalde periode zou hebben moeten lenen bij een bank, en deze bank gedurende die periode verschillende rentepercentages zou hebben gehanteerd.

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

5.10. In de onderhavige procedure wordt dit arrest als volgt toegepast. De periode waarover de invorderingsrente moet worden vergoed, vangt aan op het moment dat de naheffingsaanslagen zijn betaald, te weten op 1 december 2015 respectievelijk 1 januari 2016, en eindigt in beide gevallen op 2 januari 2019, de dag waarop belanghebbende de teruggaven ontving. Het in het arrest bedoelde percentage is volgens de grafiek van de Nederlandsche Bank (DNB) op 1 december 2015 4,67 en op 1 januari 2016 4,63. Dit betekent dat de Ontvanger de te vergoeden invorderingsrente als volgt moet berekenen:

- 4,67% enkelvoudig over 90% van € 8.896.949 (naheffingsaanslag 2014) over de periode 1 december 2015 tot 2 januari 2019; en
- 4,63% enkelvoudig over 90% van € 4.233.290 (naheffingsaanslag eerste helft 2015) over de periode 1 januari 2016 tot 2 januari 2019.

5.11. De overige geschilpunten behoeven gelet op deze uitkomst geen behandeling. Het Hof voegt ten overvloede toe dat het in deze procedure geen uitspraak kan doen over het verzoek van belanghebbende om vergoeding van verdragingsrente wegens de te late vergoeding van invorderingsrente. De Ontvanger zal hierover eerst een besluit moeten nemen.

Slotsom

5.12. Het hoger beroep is gegrond.

Proceskosten en griffierecht

6.1. Het Hof ziet aanleiding de Ontvanger te veroordelen in de door belanghebbende gemaakte proceskosten in de bezwaar-, beroeps- en hogerberoepsfase. Het Hof stelt de door belanghebbende gemaakte proceskosten, op de voet van artikel 8:75 van de Algemene wet bestuursrecht, in verbinding met het Besluit proceskosten bestuursrecht en de daarbij behorende bijlage, vast op € 3.574 (bezwaar: 1 punt voor het indienen van een bezwaarschrift, 1 punt voor het verschijnen op de hoorzitting, met een waarde per punt van € 269 en wegingsfactor 1; beroep: 1 punt voor het indienen van een beroepschrift, 1 punt voor het verschijnen ter zitting; hoger beroep: 1 punt voor het indienen van een hogerberoepschrift, 1 punt voor het verschijnen ter zitting, met een waarde per punt van € 759 en wegingsfactor 1).

6.2. Voorts dient de Ontvanger het door belanghebbende voor de behandeling in beroep en hoger beroep betaalde griffierecht van in totaal € 895 te vergoeden.

Beslissing

Het Gerechtshof:

- vernietigt de uitspraak van de Rechtbank;
- vernietigt de uitspraak op bezwaar;
- vernietigt de beschikking van 3 oktober 2019;
- veroordeelt de Ontvanger tot vergoeding aan belanghebbende van invorderingsrente volgens de in 5.10 van deze uitspraak beschreven formules;
- veroordeelt de Ontvanger in de proceskosten aan de zijde van belanghebbende, vastgesteld op € 3.574; en
- gelast de Ontvanger het in beroep en hoger beroep betaalde griffierecht van in totaal € 895 aan belanghebbende te vergoeden.

Deze uitspraak is vastgesteld door W.M.G. Visser, A. van Dongen en J.B.O. Bijl, in tegenwoordigheid van de griffier W. de Gelder. De beslissing is op 24 maart 2022 in het openbaar uitgesproken.

aangetekend aan
partijen verzonden:

30 MRT 2022

Voor afschrift,
De Griffier van het Gerechtshof
Den Haag,

*Tegen deze uitspraak kunnen beide partijen binnen zes weken na de verzenddatum beroep in cassatie instellen bij de **Hoge Raad der Nederlanden** via het webportaal van de **Hoge Raad** www.hogeraad.nl.*

*Bepaalde personen die niet worden vertegenwoordigd door een gemachtigde die beroepsmatig rechtsbijstand verleent, mogen per post beroep in cassatie instellen. Dit zijn natuurlijke personen en verenigingen waarvan de statuten niet zijn opgenomen in een notariële akte. Als zij geen gebruik willen maken van digitaal procederen kunnen deze personen het beroepschrift in cassatie sturen aan de **Hoge Raad der Nederlanden (belastingkamer)**, Postbus 20303, 2500 EH Den Haag.*

Alle andere personen en gemachtigden die beroepsmatig rechtsbijstand verlenen, zijn in beginsel verplicht digitaal te procederen (zie www.hogeraad.nl).

Bij het instellen van beroep in cassatie moet het volgende in acht worden genomen:

- 1 - bij het beroepschrift wordt een afschrift van deze uitspraak gevoegd;*
- 2 - (alleen bij procederen op papier) het beroepschrift moet ondertekend zijn;*
- 3 - het beroepschrift moet ten minste het volgende vermelden:*
 - a. - de naam en het adres van de indiener;*
 - b. - de dagtekening;*
 - c. - de vermelding van de uitspraak waartegen het beroep in cassatie is gericht;*
 - d. - de gronden van het beroep in cassatie.*

Voor het instellen van beroep in cassatie is griffierecht verschuldigd. Na het instellen van beroep in cassatie ontvangt de indiener een nota griffierecht van de griffier van de Hoge Raad. In het cassatieberoepschrift kan de Hoge Raad verzocht worden om de wederpartij te veroordelen in de proceskosten.

Invorderingsrente en koepelvrijstelling

Toelichting van 4 mei 2022, nr. 2022-0000135346, op het niet instellen van beroep in cassatie tegen de uitspraak van het Gerechtshof Den Haag van 24 maart 2022, nr. 21/00331, ECLI:NL:GHDHA:2022:598.

Inhoudsindicatie uitspraak Hof:

Teruggaven OB in verband met vernietiging naheffingsaanslagen. Koepelvrijstelling van toepassing? Is op basis van art. 28c IW invorderingsrente verschuldigd over de teruggaven?

De staatssecretaris stelt geen beroep in cassatie. Ter toelichting merkt hij het volgende op:

Het voorliggende geschil betreft de vraag of belanghebbende op grond van artikel 28c Invorderingswet 1990 (hierna: IW) recht heeft op vergoeding van invorderingsrente over de teruggaven omzetbelasting ten gevolge van de vernietigde naheffingsaanslagen, die tijdig zijn betaald. In dat verband spitst het geschil zich toe op beantwoording van de vraag of de naheffingsaanslagen in strijd met het Unierecht zijn opgelegd.

Het Hof beantwoordt die vraag bevestigend en baseert zich daarbij op een bepaalde uitleg c.q. lezing van het arrest HvJ 4 mei 2017, C-274/15 (Commissie/Luxemburg), ECLI:EU:C:2017:333. Indien de door het Hof voorgestane uitleg zo zou moeten worden begrepen dat de koepelvrijstelling ook van toepassing wordt geacht op de (niet-splitsbare) dienst van een samenwerkingsverband aan leden die deze dienst mede nodig hebben voor met btw-belaste ondernemersprestaties, wordt deze uitleg door mij niet onderschreven. De vaststelling van het Hof dat deze dienst kan worden gesplitst in een percentage vrijgesteld en een percentage belast, in tegenspraak met het eenparige standpunt van partijen dat er sprake is van één niet-splitsbare dienst, leidt tot de situatie waarin één dienst zowel belast als vrijgesteld is. Dit is naar mijn overtuiging niet in overeenstemming met het neutraliteitsbeginsel dat vereist dat dezelfde activiteiten op dezelfde wijze worden belast.¹ Ik meen echter dat van cassatie op dit punt geen succes mag worden verwacht nu de vaststelling van het Hof dat de dienst kan worden gesplitst een feitelijke vaststelling is.

Ik verwijs in dit verband ook nog naar de brief van mijn ambtsvoorganger aan de Tweede Kamer van 15 september 2017², aangehaald in r.o. 2.10 van de uitspraak. Een herziening van mijn zienswijze op dit punt wordt door mij niet overwogen.

Niettemin acht ik het op de navolgende gronden niet opportuun om beroep in cassatie in te stellen tegen de onderhavige uitspraak van het Hof over de verschuldigdheid van invorderingsrente ex artikel 28c IW.

Uit de vastgestelde feiten onder 2.6 en 2.7 van de uitspraak blijkt dat in casu de vernietiging van de naheffingsaanslagen zijn oorzaak vindt in de toenmalige veronderstelde strijdigheid van die naheffingsaanslagen met het Unierecht. In beginsel zou daarmee worden voldaan aan de

¹ Vgl. ook HvJ 2 juli 2020, C-231/19 (Blackrock Investment Management), ECLI:EU:C:2020:513

² Zie ook Kamerstukken II, 2017/2018, 34550-VII, nr. 54

reikwijdte en ratio van artikel 28c IW, nu het daarbij naar mijn mening in het bijzonder dient te gaan om de beoordeling waaruit de oorzaak van de vernietiging van de naheffingsaanslagen bestaat. Van een dergelijke strijdigheid is in mijn ogen echter niet zo snel sprake als gesuggereerd wordt in r.o. 5.6 van de uitspraak, waarin de vraag naar strijdigheid met het Unierecht aan de orde komt. Het Hof legt het HvJ arrest CS/Technorent³ mijns inziens te breed uit, aangezien dit arrest specifiek ziet op teruggaven in het kader van de artikelen 90 en 183 van de BTW-richtlijn. Daarnaast zou een (te) lage drempel en louter financiële benadering 'sparen bij de fiscus' in de hand kunnen werken, hetwelk het kabinet met het Belastingplan 2013 heeft willen beëindigen⁴. De rechtsgrond waarop de inspecteur de naheffingsaanslag heeft vernietigd is in deze casus niet zelfdragend voor mijn beslissing, maar wordt versterkt nu het Hof met de feitelijke vaststelling dat het om meerdere diensten gaat tot het oordeel komt dat de koepelvrijstelling van toepassing is. Daarmee acht ik de strijdigheid met het Unierecht een gegeven. De omstandigheid dat daarover beleidsmatig en in de uitvoeringspraktijk anders wordt gedacht mag, mede vanuit redelijkheidsoogpunt, daaraan naar mijn mening niet afdoen ten nadele van belanghebbende. Het feit dat belanghebbende en de Inspecteur e.e.a. uiteindelijk hebben neergelegd in een vaststellingsovereenkomst maakt dit in mijn optiek ook niet anders.

Ik merk in dat verband nog op dat de Hoge Raad het standpunt van het Hof voor een gedeelte – meerdere diensten door het samenwerkingsverband – zou kunnen opvatten als een feitenduiding die niet voor cassatie vatbaar is. Tegen die achtergrond zou de Hoge Raad ook niet toekomen aan een inhoudelijk oordeel over het punt dat het Hof en mij verdeeld houdt.

Op grond van het voormelde berust ik in het licht van de vaststaande feiten en omstandigheden in de beslissing van het Hof om ex artikel 28c IW aan belanghebbende invorderingsrente te vergoeden over 90% van de vernietigde naheffingsaanslagen, daargelaten dat ik mij in de door het Hof daartoe gebezigde motivering niet kan vinden.

³ HvJ 12 mei 2021, C-844/19 (CS/Technorent International GmbH), ECLI:EU:C:2021:378

⁴ Kamerstukken II, 2011/2012, 33003, nr. 3, p. 33