



Datum van inontvangstneming : 16/12/2022

beslissing

RECHTBANK GELDERLAND

Zittingsplaats Arnhem

Belastingrecht

zaaknummer: AWB 21/4536

beslissing van de meervoudige belastingkamer van

26 OKT 2022

in de zaak tussen

Gemeente Dinkelland, te Denekamp, eiseres
(gemachtigde: drs. [REDACTED])

en

de ontvanger van de Belastingdienst/Grote ondernemingen, kantoor Zwolle, verweerder.

Procesverloop

Verweerder heeft het verzoek van eiseres om vergoeding van invorderingsrente in verband met teruggaven van omzetbelasting voor de jaren 2012 tot en met 2016 bij beschikking van 9 september 2020 afgewezen.

Verweerder heeft bij uitspraak op bezwaar van 15 juli 2021 de afwijzende beschikking gehandhaafd.

Eiseres heeft daartegen tijdig beroep ingesteld.

Verweerder heeft de op de zaak betrekking hebbende stukken overgelegd en een verweerschrift ingediend.

Bij brief van 8 maart 2022 heeft eiseres een nader stuk ingediend dat in afschrift is verstrekt aan verweerder.

De rechtbank heeft de zaak vervolgens verwezen naar een meervoudige kamer.

Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 24 maart 2022. Namens eiseres zijn verschenen [REDACTED]

Na het sluiten van het onderzoek ter zitting is het onderzoek heropend en zijn partijen bij brief van 2 mei 2022 in de gelegenheid gesteld om schriftelijk te reageren op het arrest van het Hof van Justitie van 28 april 2022 in de zaken C-415/20, C-419/20 en C-427/20 (Gräfendorfer Geflügel).¹ Partijen hebben hiervan gebruik gemaakt en de schriftelijke

¹ Hof van Justitie 28 april 2022, Gräfendorfer Geflügel und Tiefkühlfeinkost, C-415/20, C-419/20 en

reacties zijn in afschrift verstrekt aan de wederpartij.

De rechtbank heeft partijen op 25 juli 2022 het proces-verbaal van de zitting toegezonden en medegedeeld dat de zetelsamenstelling van de meervoudige kamer is gewijzigd. Partijen zijn in de gelegenheid gesteld aan te geven of om die reden de zaak opnieuw op een zitting zou moeten worden behandeld. Partijen hebben hiervan geen gebruik gemaakt.

De rechtbank heeft partijen bij brief van 26 september 2022 op de hoogte gesteld van het voornemen om prejudiciële vragen te stellen aan het Hof van Justitie van de Europese Unie en gelegenheid gegeven om hun zienswijze op de voorgenomen vragen te geven. Partijen hebben hiervan gebruik gemaakt en de schriftelijke reacties zijn in afschrift verstrekt aan de wederpartij.

Overwegingen

Inleiding

1. Deze zaak heeft betrekking op de vraag of aan eiseres verdragingsrente moet worden vergoed vanwege teruggaven van omzetbelasting die zijn verleend omdat de omzetbelasting in een eerder stadium in strijd met het Unierecht zou zijn geheven.
2. In de Nederlandse wetgeving is naar aanleiding van het arrest van het Hof van Justitie van 18 april 2013 (Irimie)² de vergoeding van een dergelijke verdragingsrente geregeld in artikel 28c van de Invorderingswet 1990 (IW).
3. Ter verduidelijking merkt de rechtbank op dat de bevoegdheden van de Nederlandse Belastingdienst worden uitgeoefend door twee functionarissen: de inspecteur en de ontvanger. Kort gezegd stelt de inspecteur de omvang van de materieel verschuldigde belasting vast en hij formaliseert deze in een aanslag of beschikking. De ontvanger int de belasting en in geval van een teruggaaf betaalt hij deze uit. De ontvanger is de bevoegde functionaris om te beslissen op een verzoek om vergoeding van invorderingsrente zoals bedoeld in artikel 28c van de IW.

Feiten

4. Eiseres is een Nederlandse gemeente. Zij verricht zowel niet-economische activiteiten, waaronder handelingen die zij als overheid verricht, als vrijgestelde en belaste economische activiteiten. Voor haar economische activiteiten is eiseres belastingplichtige in de zin van artikel 9 van de Btw-richtlijn en ondernemer in de zin van artikel 7 van de Wet op de omzetbelasting 1968 (Wet OB)³. Voor zover is voldaan aan de voorwaarden voor aftrek zoals bedoeld in artikel 168 van de Btw-richtlijn en de daarop gebaseerde nationale regelgeving, heeft eiseres recht op aftrek van de aan haar in rekening gebrachte omzetbelasting.
5. Eiseres doet maandaangiften omzetbelasting. In de jaren 2012 tot en met 2016 heeft eiseres per jaar de volgende bedragen aan omzetbelasting op aangifte voldaan:

C-427/20, ECLI:EU:C:2022:306.

² Zaak C-565/11, ECLI:EU:C:2013:250.

³ De Wet OB betreft de omzetting van de Btw-richtlijn in de nationale wetgeving.

2012	€ 117.744
2013	€ 52.394
2014	€ 518.024
2015	€ 912.615
2016	€ 1.565.073

6. Op grond van de Wet op het BTW-compensatiefonds (Wet BCF), heeft een gemeente zoals eiseres recht op een bijdrage uit het BTW-compensatiefonds (BCF) ter financiering van de omzetbelasting die door een ondernemer aan haar in rekening is gebracht of van haar is geheven. Het recht op een bijdrage bestaat alleen voor de omzetbelasting die in rekening is gebracht of geheven ter zake van aan de gemeente verrichte leveringen en verleende diensten, voor zover de gemeente deze gebruikt anders dan in het kader van haar economische activiteiten. Het recht op een bijdrage uit het BCF is echter uitgesloten voor zover de ingekochte goederen en diensten worden gebruikt voor handelingen die zouden zijn vrijgesteld als deze door de gemeente als ondernemer zouden worden verricht en voor zover de ingekochte goederen en diensten ter beschikking worden gesteld aan individuele derden (de uitsluitingsgronden).

7. Het recht op een bijdrage uit het BCF is in wezen het spiegelbeeld van het recht op aftrek op grond van de Wet OB en de Btw-richtlijn. De begrippen in de Wet BCF en de daarop gebaseerde regelingen hebben dan ook dezelfde betekenis als dezelfde begrippen in de Wet OB. De inspecteur die bevoegd is voor eiseres voor de uitvoering van de Wet OB is dat ook voor de uitvoering van de Wet BCF. Eiseres kan het recht op een bijdrage uit het BCF effectueren door binnen een maand na het einde van het kalenderjaar waarvoor een bijdrage wordt gevraagd een opgave in te dienen. De inspecteur stelt vervolgens de bijdrage vast binnen zes maanden na het einde van het desbetreffende kalenderjaar.

8. Eiseres heeft voor de jaren 2012 tot en met 2016 opgaven ingediend en bijdragen uit het BCF ontvangen.

9. Voor elke aan haar uitgereikte factuur waarop omzetbelasting is vermeld dient eiseres vast te stellen of de ingekochte prestatie direct moet worden toegerekend aan een (belaste of vrijgestelde) economische activiteit, dan wel direct moet worden toegerekend aan een niet-economische activiteit. Bij toerekening aan een economische activiteit dient eiseres vast te stellen of recht op aftrek bestaat. Het gaat daarbij om de vaststelling of de ingekochte prestatie is toe te rekenen aan een belaste of vrijgestelde handeling, dan wel aftrek is uitgesloten, bijvoorbeeld vanwege gebruik voor persoonlijke doeleinden van het personeel van eiseres. Bij toerekening aan een niet-economische activiteit dient eiseres vast te stellen of de uitsluitingsgronden voor een bijdrage uit het BCF van toepassing zijn.

10. Ingeval een directe toerekening niet mogelijk is, kan sprake zijn van algemene kosten. Bij algemene kosten heeft eiseres deels recht op aftrek op grond van de Wet OB en deels recht op een bijdrage uit het BCF. Om de omvang van het recht op aftrek en het recht op een bijdrage uit het BCF vast te stellen, past eiseres een verdeelsleutel toe. Deze verdeelsleutel wordt door partijen ook het mengpercentage genoemd. Het mengpercentage geeft aan welk deel van de aan haar in rekening gebrachte omzetbelasting (voorbelasting) in aftrek kan worden gebracht en voor welk deel recht op een bijdrage uit het BCF bestaat. Het mengpercentage is in wezen een verdeelsleutel voor de verdeling van de voorbelasting in

verband met economische en niet-economische activiteiten.⁴ In de Wet OB zijn geen regels opgenomen die voorschrijven op welke wijze een dergelijke verdeling moet worden gemaakt. Op grond van een op de Wet BCF gebaseerde uitvoeringsregeling⁵ wordt de omvang van het recht op een bijdrage vastgesteld op basis van het werkelijk gebruik van de goederen en diensten. In deze regelgeving is echter niet nader geconcretiseerd op welke wijze een verdeling moet worden gemaakt ingeval een goed of dienst wordt gebruikt voor zowel economische als niet-economische activiteiten. Daarbij dient te worden opgemerkt dat de Wet BCF en de daarop gebaseerde regelgeving alleen van toepassing zijn op gemeenten, provincies en regionale openbare lichamen die bevoegd zijn tot het verlenen van concessies voor het openbaar vervoer.

11. Op grond van artikel 186 van de Gemeentewet en het Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten (BBV) is eiseres gehouden de begroting, de begrotingswijzigingen, de meerjarenraming, de jaarrekening en het jaarverslag in te richten overeenkomstig de daarin opgenomen regels. Eiseres heeft haar administratie zodanig ingericht dat zij aan deze nationale voorschriften kan voldoen. In het verleden heeft eiseres het toe te passen mengpercentage afgestemd met de inspecteur. Het mengpercentage was 97,3% voor zover dit het recht op een bijdrage uit het BCF betrof en 1% voor zover dit het recht op aftrek op grond van de Wet OB betrof. Het mengpercentage is daarbij berekend op basis van een methodiek waarbij de administratie van eiseres als grondslag diende. Deze methodiek gaat uit van de geboekte kosten in de administratie en kan in de regel daarom alleen worden gehanteerd op basis van de definitieve gegevens na afloop van een kalenderjaar. Deze methodiek is door de inspecteur akkoord bevonden. Met ingang van 14 april 2016 is het BBV gewijzigd. Naar aanleiding van deze wijzigingen hebben aanpassingen in de administratie van eiseres moeten plaatsvinden, waardoor het niet meer mogelijk was de oorspronkelijke methodiek voor de berekening van het mengpercentage toe te passen. Eiseres heeft het vanaf 2016 toegepaste mengpercentage berekend op basis van een nieuwe methodiek. Omdat deze problematiek bij alle Nederlandse gemeenten speelde, heeft binnen de Belastingdienst op landelijk niveau overleg hierover plaatsgevonden. De inspecteur heeft uiteindelijk in 2020, na de uitkomst van het landelijk overleg, de door eiseres uitgewerkte nieuwe methodiek akkoord bevonden. Daarnaast heeft een wijziging van (de fiscale kwalificatie van) bepaalde activiteiten plaatsgevonden, welke wijziging invloed had op de berekening van het mengpercentage.

12. Op basis van de nieuwe methodiek heeft eiseres een nieuwe berekening gemaakt van het mengpercentage voor het jaar 2016, dat uitkwam op 90,77% voor het recht op een bijdrage uit het BCF en 8,23% voor het recht op aftrek. De toepassing van het nieuwe mengpercentage heeft geleid tot correcties van de aftrekbare voorbelasting en het recht op een bijdrage uit het BCF.

13. Daarnaast heeft eiseres haar administratie laten onderzoeken, waarbij diverse prestaties opnieuw zijn beoordeeld en een onderzoek is gedaan naar enkele honderden debiteuren en crediteurenposten. Hieruit volgde onder meer dat eerder als onbelast aangemerkte prestaties toch tot verschuldigdheid van omzetbelasting leidden, waarbij alsnog ook een recht op aftrek van voorbelasting bestond, en dat ten onrechte een bijdrage uit het BCF was gevraagd in plaats van dat de voorbelasting in aftrek was gebracht of juist

⁴ Ook wel pre pro rata verdeling genoemd. Vgl. Hof van Justitie 13 maart 2008, *Securenta*, C-437/06, ECLI:EU:C:2008:166.

⁵ Artikel 7, eerste lid, van de Uitvoeringsregeling BTW-compensatiefonds.

andersom. Op grond van deze resultaten heeft eiseres de door haarzelf gemaakte vergissingen in de administratie in de jaren 2012 tot en met 2016 gecorrigeerd. Dit heeft ook geleid tot correcties voor de Wet OB en het BCF. Voor zover het de Wet OB betreft, hebben deze laatste correcties hoofdzakelijk betrekking op vergissingen die gevolgen hadden voor het recht op aftrek op grond van de Wet OB, maar in bepaalde gevallen ook op de door eiseres verschuldigde omzetbelasting.

14. De door eiseres berekende correcties hebben ertoe geleid dat eiseres voor de periode 2012 tot en met 2016 nog bedragen aan omzetbelasting was verschuldigd, dat zij uit het BCF ontvangen bedragen nog diende terug te betalen en dat zij alsnog een recht op aftrek dan wel een recht op een bijdrage uit het BCF had. Het betrof de volgende bedragen in euro's⁶:

Jaar		Herberekening mengpercentage	Herstel vergissingen in de administratie	Totaal
2012	Omzetbelasting	-	30.530	30.530
	BCF	-	4.259	4.259
2013	Omzetbelasting	-4.245	23.400	19.155
	BCF	-150.966	-66	-151.032
2014	Omzetbelasting	202.703	28.436	231.139
	BCF	33.887	-32.799	1.088
2015	Omzetbelasting	199.524	18.921	218.445
	BCF	-42.895	-284	-43.179
2016	Omzetbelasting	196.656	10.018	206.674
	BCF	-48.233	17.680	-30.553

15. Bij brief van 29 september 2017 heeft eiseres bezwaar gemaakt tegen de voldoening van omzetbelasting over de tijdvakken die zijn gelegen in de periode van 1 januari 2012 tot en met 31 december 2016 en verzocht om teruggaaf van omzetbelasting voor de hiervoor vermelde bedragen. In de brief heeft eiseres ook verzocht om de voor het BCF relevante bedragen te corrigeren.

16. De inspecteur heeft de door eiseres berekende correcties gevolgd. De inspecteur heeft het recht op een bijdrage uit het BCF voor de jaren 2012 tot en met 2016 op de gecorrigeerde bedragen vastgesteld. Bij beschikkingen van 1 juli 2020 heeft de inspecteur teruggaven van omzetbelasting verleend en belastingrente vastgesteld voor de volgende bedragen:

Jaar	Teruggaaf	Belastingrente
2012	€ 30.530	€ 3.068
2013	€ 19.155	€ 2.055
2014	€ 231.139	€ 24.787
2015	€ 218.445	€ 23.425
2016	€ 206.674	€ 22.163

17. De inspecteur heeft de belastingrente op grond van artikel 30ha van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) vergoed over het tijdvak dat aanvangt acht weken na ontvangst van het verzoek en eindigt veertien dagen na de dagtekening van de teruggaafbeschikking. Verweerder heeft de door de inspecteur vastgestelde bedragen aan eiseres uitbetaald.

⁶ De positieve bedragen zijn aan eiseres terug te betalen bedragen, de negatieve bedragen zijn van eiseres terug te vorderen of na te heffen bedragen.

18. Bij brief van 31 juli 2020 heeft eiseres verweerder verzocht om vergoeding van invorderingsrente op grond van artikel 28c van de IW in verband met de verleende teruggaven omzetbelasting over het tijdvak vanaf de dag waarop de omzetbelasting is afgedragen. Dat verzoek heeft verweerder afgewezen. Ook het daartegen gemaakte bezwaar heeft verweerder afgewezen.

Geschil

19. In geschil is of eiseres op grond van artikel 28c van de IW recht heeft op vergoeding van invorderingsrente over de door de inspecteur verleende teruggaven omzetbelasting voor de jaren 2012 tot en met 2016.

20. Het gaat in deze zaak om een vergoeding van invorderingsrente vanaf het moment dat de omzetbelasting op aangifte is voldaan tot aan het moment waarop de teruggaven zijn verleend, waarbij rekening dient te worden gehouden met het bedrag aan belastingrente dat door de inspecteur is vergoed op grond van artikel 30ha van de AWR.

21. Verweerder heeft zich op het standpunt gesteld dat geen recht bestaat op vergoeding van invorderingsrente omdat geen sprake is van in strijd met het Unierecht geheven belasting. Volgens verweerder is geen sprake van een teruggaaf van belasting die eerder is geheven, omdat de teruggaven uitsluitend betrekking hebben op aan eiseres terug te geven voorbelasting. Voor zover wel sprake is van een teruggaaf van eerder geheven belasting, is volgens verweerder geen sprake van een situatie waarin de belasting in strijd met het Unierecht is geheven. Eiseres is van mening dat wel recht op vergoeding van invorderingsrente bestaat.

Beoordeling van het geschil

Rente in de Nederlandse belastingwetgeving

22. In de Nederlandse belastingwetgeving is een onderscheid gemaakt tussen belastingrente en invorderingsrente. De belastingrente wordt door de inspecteur vastgesteld. In het geval de inspecteur meent dat te weinig omzetbelasting op aangifte is voldaan, kan hij een naheffingsaanslag opleggen en brengt hij in de regel bij beschikking belastingrente in rekening. De belastingrente wordt berekend over de periode die aanvangt vanaf de eerste dag na het kalenderjaar of boekjaar waar de naheffingsaanslag betrekking op heeft en eindigt op de dag voorafgaand op de dag dat de belasting invorderbaar is.⁷ Indien een naheffingsaanslag vervolgens te laat wordt betaald, brengt de ontvanger op grond van de IW invorderingsrente in rekening, berekend vanaf het moment dat de belastingschuld invorderbaar is tot de dag van betaling.⁸

23. Ingeval een teruggaafbeschikking niet wordt vastgesteld binnen acht weken na de ontvangst van het verzoek om die beschikking, wordt belastingrente vergoed over het tijdvak dat aanvangt na acht weken na indiening van het verzoek om teruggaaf en eindigt veertien dagen na dagtekening van de teruggaafbeschikking. Indien een teruggaaf volgt die verband houdt met een door de inspecteur ingenomen standpunt met betrekking tot de voldoening op aangifte, wordt ook belastingrente vergoed over het tijdvak dat aanvangt op de dag na de dag van voldoening en eindigt veertien dagen na dagtekening van de teruggaafbeschikking. In

⁷ Artikel 30h van de AWR.

⁸ Artikel 28 van de IW.

overige gevallen wordt geen belastingrente vergoed.⁹

24. Ingeval een naheffingsaanslag is opgelegd en een belastingplichtige bezwaar maakt tegen de naheffingsaanslag, kan hij uitstel van betaling aanvragen.¹⁰ Indien de naheffingsaanslag vervolgens in stand blijft krijgt de belastingschuldige invorderingsrente in rekening gebracht over de periode vanaf het moment dat zonder het verleende uitstel had moeten worden betaald tot de dag van betaling. Ingeval de naheffingsaanslag (en de daarop betrekking hebbende belastingrente) in het bezwaar wordt verminderd of vernietigd, krijgt de belastingschuldige geen invorderingsrente vergoed, tenzij een verzoek om uitstel van betaling is afgewezen.¹¹ Verder wordt, behoudens het in geschil zijnde artikel 28c van de IW, alleen invorderingsrente vergoed als teruggaven niet binnen zes weken na dagtekening van de teruggaafbeschikking worden uitbetaald. De rente wordt dan berekend over de periode die aanvangt op de dag van dagtekening van de teruggaafbeschikking en eindigt op de dag voorafgaand aan die van uitbetaling.¹²

25. Voor het recht op een bijdrage uit het BCF wordt aangehaakt bij deze belastingrenteregels, met dien verstande dat rente niet eerder wordt berekend dan met ingang van de eerste dag van de zevende maand volgend op het kalenderjaar waarop het recht op bijdrage betrekking heeft.¹³ Deze regels brengen met zich dat indien een gemeente een vergissing heeft gemaakt en de voorbelasting ten onrechte in aftrek heeft gebracht, maar daarvoor wel recht op een bijdrage uit het BCF heeft, of omgekeerd, in beginsel wel belastingrente in rekening wordt gebracht voor het na te heffen of terug te vorderen bedrag, maar geen belastingrente wordt vergoed over het terug te geven bedrag van dezelfde omvang. Een dergelijke vergissing, waarbij in wezen alleen de wettelijke grondslag van een aan de gemeente terug te geven bedrag wordt gewijzigd, kan dus tot een rentenadeel voor die gemeente leiden ten gunste van de schatkist.

Vertragsrente op grond van het Unierecht

26. Volgens vaste rechtspraak van het Hof van Justitie 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 ontleen aan de bepalingen van Unierecht die dergelijke belastingen verbieden. De lidstaat is dus in beginsel verplicht om in strijd met het recht van de Unie geïnde belastingen terug te betalen. Wanneer een lidstaat heffingen heeft toegepast in strijd met het recht van de Unie, hebben de justitiabelen niet alleen recht op terugbetaling van de ten onrechte geheven belasting, maar ook van de aan die lidstaat 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. Dit verlies hangt onder meer af van de duur van de onbeschikbaarheid van het in strijd met het Unierecht ten onrechte betaalde bedrag en doet zich in beginsel dus voor in de periode tussen de datum van de onverschuldigde betaling van de betrokken belasting en de datum van terugbetaling van deze belasting. Het beginsel dat de lidstaten verplicht zijn om in strijd met het Unierecht geheven belastingen met rente terug te betalen, vloeit voort uit het Unierecht zelf.¹⁴

⁹ Artikel 30ha van de AWR.

¹⁰ Artikel 25, eerste lid, van de IW.

¹¹ Artikel 28b van de IW.

¹² Artikel 28a van de IW.

¹³ Artikel 9, vijfde lid, van de Wet BCF.

¹⁴ Hof van Justitie 18 april 2013, Irimie, C-565/11, ECLI:EU:C:2013:250 (Irimie), punt 20-23; Hof

27. Naar aanleiding van het arrest Irimie is artikel 28c van de IW ingevoerd. Uit de parlementaire toelichting blijkt dat de wetgever met artikel 28c van de IW ten volle uitvoering heeft willen geven aan de hiervoor genoemde uit het Unierecht voortvloeiende verplichting.¹⁵ Artikel 28c van de IW luidt, voor zover voor de onderhavige zaak relevant, als volgt:

1. Voor zover de ontvanger op grond van een beschikking van de inspecteur gehouden is belasting terug te geven omdat de desbetreffende belasting in strijd met het Unierecht is geheven, wordt op verzoek aan de belastingschuldige invorderingsrente vergoed.

2. De invorderingsrente, bedoeld in het eerste lid, 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. In afwijking van de eerste volzin wordt de invorderingsrente, bedoeld in het eerste lid, niet berekend over dagen waarover ingevolge hoofdstuk VA van de Algemene wet inzake rijksbelastingen belastingrente wordt vergoed of waarover ingevolge artikel 28b invorderingsrente wordt vergoed.
(...)

Teruggaaf van eerder geheven omzetbelasting?

28. Verweerder heeft zich onder meer op het standpunt gesteld dat geen sprake is van de teruggaaf van eerder geheven omzetbelasting omdat de teruggaven zien op voorbelasting die niet eerder op aangifte is teruggevraagd en niet op een teruggaaf van verschuldigde omzetbelasting. Alleen dit laatste leidt volgens verweerder tot "heffen" terwijl het eerste alleen leidt tot een lagere voldoeningsverplichting.

29. Naar het oordeel van de rechtbank is wel sprake van teruggaven van eerder geheven omzetbelasting. De rechtbank licht dit oordeel als volgt toe.

30. De voldoening van omzetbelasting verloopt op grond van de Wet OB als volgt. Omzetbelasting wordt geheven ter zake van leveringen van goederen en diensten.¹⁶ Op de omzetbelasting, verschuldigd ter zake van leveringen en diensten, wordt de voorbelasting in aftrek gebracht.¹⁷ Een ondernemer dient de in een tijdvak verschuldigd geworden omzetbelasting op aangifte te voldoen.¹⁸ Indien de verschuldigde omzetbelasting in een tijdvak meer bedraagt dan de aftrekbare voorbelasting, betreft het bedrag dat op aangifte moet worden voldaan het saldo van die twee bedragen. Ingeval de aftrekbare voorbelasting meer bedraagt dan de in een tijdvak verschuldigd geworden omzetbelasting, wordt het verschil op verzoek uitbetaald.¹⁹ Dit verzoek om teruggaaf moet worden ingediend bij de aangifte over het desbetreffende tijdvak.²⁰

van Justitie 19 juli 2012, Littlewoods Retail, C-591/10, ECLI:EU:C:2012:478 (Littlewoods Retail), punt 24-27; Hof van Justitie 23 april 2020, [REDACTED] C-13/18 en C-126/18, ECLI:EU:C:2020:292 (Sole-Mizo), punt 34-37; Hof van Justitie 9 september 2021, XY, C-100/20, ECLI:EU:C:2021:716 (XY), punt 26 en 27.

¹⁵ Kamerstukken II 2014/15, 34002, nr. 3, p. 36 en 77.

¹⁶ Artikel 1, letter a, van de Wet OB.

¹⁷ Artikel 2 van de Wet OB.

¹⁸ Artikel 14 van de Wet OB.

¹⁹ Artikel 17 van de Wet OB.

²⁰ Artikel 31 van de Wet OB.

31. Eiseres heeft in de jaren 2012 tot en met 2016 op aangifte omzetbelasting voldaan. Met de brief van 29 september 2017 heeft eiseres verzocht om teruggaaf van omzetbelasting voor deze jaren. De inspecteur heeft de teruggaven verleend. Niet is in geschil dat eiseres recht had op de terug te geven bedragen. De aan eiseres voor elk jaar teruggegeven bedragen overstijgen de op aangifte voldane bedragen voor het desbetreffende jaar niet. Niet gesteld of gebleken is dat de teruggaven (deels) betrekking hebben op een aangiftetijdvak waarin het terug te geven bedrag het op die aangifte voldane bedrag overstijgt. Indien eiseres bij indiening van de aangiften direct rekening had gehouden met de teruggegeven bedragen, had dit per saldo dus niet geleid tot een teruggaaf, maar tot een te betalen bedrag. Er is daarom sprake van teruggaven van eerder voldane omzetbelasting.

32. Uit de eerder aangehaalde parlementaire geschiedenis moet worden opgemaakt dat de nationale wetgever met het gebruik van het woord 'geheven' in artikel 28c van de IW nadrukkelijk ook voor ogen heeft gehad de situatie waarin de belasting op aangifte is voldaan en de belasting moet worden teruggegeven, omdat deze in strijd met het Unierecht is voldaan. Dit blijkt ook uit artikel 28c, tweede lid, van de IW waarin is opgenomen dat de periode waarover de invorderingsrente wordt berekend aanvangt vanaf het moment waarop de belasting is voldaan.

33. Dat de aan eiseres verleende teruggaven hoofdzakelijk betrekking hebben op ten onrechte eerder niet geclaimde voorbelasting doet aan het voorgaande niet af. Het bedrag dat op aangifte moet worden voldaan betreft immers het saldo van de verschuldigde omzetbelasting en de aftrekbare voorbelasting. Zowel een vermindering van de verschuldigde omzetbelasting als een vermeerdering van de aftrekbare voorbelasting verlaagt het bedrag dat op aangifte had moeten worden voldaan en brengt met zich dat het verschil met het eerder op aangifte voldane bedrag moet worden teruggegeven. Daarbij komt dat de vergissingen in de administratie óók hebben geleid tot verhogingen van de af te dragen omzetbelasting.

In strijd met het Unierecht?

34. Wat betreft de vraag of sprake is van strijdigheid met het Unierecht ziet de rechtbank aanleiding onderscheid te maken tussen de correcties als gevolg van de vergissingen in de administratie die ten grondslag lag aan de door eiseres ingediende aangiften en de correcties als gevolg van de herberekening van het mengpercentage.

35. Het staat in de eerste plaats naar het oordeel van de rechtbank vast dat de inspecteur geen enkel verwijt kan worden gemaakt in verband met de correcties als gevolg van de vergissingen in de administratie die aan het licht zijn gekomen naar aanleiding van een door eiseres zelf ingesteld onderzoek naar de juiste kwalificatie van bepaalde prestaties en het onderzoek naar de juistheid van de boekingen van debiteuren- en crediteurenposten in haar administratie. Eiseres heeft haar aangiften omzetbelasting gebaseerd op haar administratie die achteraf fouten bleek te bevatten. Eiseres verdedigt echter de opvatting dat, omdat de verschuldigdheid van omzetbelasting en daarmee ook het recht op de teruggaven van omzetbelasting hun grondslag vinden in de Btw-richtlijn en de Wet OB, sprake is van in strijd met het Unierecht geheven belasting. Zij wijst in dat verband onder meer op het arrest Littlewoods Retail.

36. Littlewoods Retail had voor bepaalde leveringen teveel btw betaald omdat, zowel naar het Unierecht als naar het nationale recht, de maatstaf van heffing van de door haar

geleverde goederen abusievelijk hoger was vastgesteld dan deze in werkelijkheid was. Voor het Hof van Justitie was in geschil of de in strijd met het Unierecht geheven belasting gepaard moest gaan met een vergoeding van enkelvoudige rente of van samengestelde rente. Uit het arrest kan niet met zekerheid worden opgemaakt door wie de maatstaf van heffing onjuist is vastgesteld. Uit punt 6 van de conclusie van de advocaat-generaal bij dit arrest zou kunnen worden afgeleid dat Littlewoods Retail zelf in de aangiften deze vergissing heeft gemaakt. Maar uit de vergoeding van rente door de Britse belastingdienst en de Britse renteregels zou kunnen worden afgeleid dat (ook) sprake is van een vergissing van de Britse fiscus.

37. In de zaken die hebben geleid tot het arrest van het Hof van Justitie van 28 april 2022 (Gräfendorfer Geflügel) was de vraag aan de orde of het van belang is op welke wijze het Unierecht is geschonden. Advocaat-generaal Capeta concludeerde dat er belangrijke conceptuele factoren zijn die ervoor pleiten dat een recht op rentebetaling krachtens het Unierecht bestaat ongeacht op welke wijze het Unierecht is geschonden. Zij wijst hierbij met name op het doel van het recht op rentebetaling.²¹ Het Hof van Justitie overwoog in het arrest onder meer dat het recht op rentebetaling de uitdrukking vormt van een algemeen beginsel waarvan de toepassing niet is beperkt tot bepaalde schendingen van het Unierecht of uitgesloten is in geval van andere schendingen van dat recht.²²

38. Uit de rechtspraak van het Hof van Justitie kan niet worden afgeleid dat de verwijtbaarheid van betrokkenen een rol speelt bij de beantwoording van de vraag of verpagingsrente moet worden vergoed. De vergoeding van verpagingsrente vloeit volgens die rechtspraak immers voort uit het feit dat de betrokkene gedurende een bepaalde periode niet heeft kunnen beschikken over een geldsom.²³

39. Uit deze rechtspraak kan echter ook niet zonder redelijke twijfel worden afgeleid dat ook sprake is van 'in strijd met het Unierecht geheven belasting' in een geval als het onderhavige waarin (een deel van) de teruggaven uitsluitend zijn verleend als gevolg van het herstel van vergissingen in de administratie die door de belastingplichtige zelf zijn begaan en waarvan de belastingautoriteit geen verwijt kan worden gemaakt. In een dergelijk geval lijkt het niet onredelijk om een uitzondering aan te nemen op de algemene regel die vergoeding van rente voorschrijft, omdat de belastingautoriteit geen enkele rol heeft gespeeld bij de vaststelling van de hoogte van de verschuldigde omzetbelasting en die ook niet hoefde te spelen, gelet op de aangiftesystematiek waarin in de eerste plaats de belastingplichtige verantwoordelijk is voor de berekening van de verschuldigde omzetbelasting.²⁴

40. Met betrekking tot de correcties die – in de tweede plaats – voortvloeien uit de herberekening van het mengpercentage is evenwel geen sprake van een correctie die uitsluitend voortvloeit uit door eiseres gemaakte vergissingen. De inspecteur heeft aanvankelijk het mengpercentage, en de door eiseres voorgelegde methodiek voor de berekening ervan, akkoord bevonden. Als gevolg van de wijzigingen in het BBV gedurende het jaar 2016 heeft eiseres een nieuwe methodiek voor de berekening van het mengpercentage ontwikkeld en (achteraf) toegepast voor het jaar 2016. Het heeft tot in het

²¹ Conclusie advocaat-generaal T. Capeta 13 januari 2022, Gräfendorfer Geflügel und Tiefkühlfeinkost, C-415/20, C-419/20 en C-427/20, ECLI:EU:C:2022:14.

²² Hof van Justitie 28 april 2022, Gräfendorfer Geflügel.

²³ Hof van Justitie 28 april 2022, Gräfendorfer Geflügel, punt 56.

²⁴ Vgl. Hof van Justitie 28 april 2022, Gräfendorfer Geflügel, punt 79, en de conclusie van advocaat-generaal Capeta, punt 103.

jaar 2020 geduurd voordat de inspecteur deze nieuwe methodiek akkoord heeft bevonden, mede als gevolg van landelijk overleg binnen de Belastingdienst. Daarbij is de inspecteur ook akkoord gegaan met de toepassing van het voor het jaar 2016 berekende mengpercentage voor de jaren 2012 tot en met 2015.

41. Eiseres heeft zich op het standpunt gesteld dat geen sprake is van een situatie waarbij de inspecteur op grond van artikel 30h van de AWR belastingrente dient te vergoeden, omdat sprake zou zijn van een teruggaaf die verband houdt met een eerder ingenomen standpunt van de inspecteur met betrekking tot de voldoening van omzetbelasting.²⁵ De rechtbank stelt in dit verband ook vast dat niet is gebleken dat de inspecteur ten tijde van de voldoening van de omzetbelasting over de tijdvakken die zijn gelegen in de periode van 2012 tot en met 2016 een standpunt over het mengpercentage had ingenomen. Het feit dat de inspecteur akkoord is gegaan met een door eiseres berekend mengpercentage op basis van de oude methodiek kan naar het oordeel van de rechtbank ook niet als een dergelijk standpunt worden beschouwd.

42. De correcties in verband met de herberekening van het mengpercentage vloeien in wezen voort uit de wijziging van de voor eiseres toepasselijke administratievoorschriften voor gemeenten en provincies in het BBV. Daarnaast zijn geen nationale regels vastgesteld die in algemene zin regelen hoe de aftrek van omzetbelasting op ingekochte prestaties, die zowel worden gebruikt voor economische als niet-economische activiteiten, moet worden bepaald. Weliswaar geeft een uit de Wet BCF voortvloeiende regel aan dat het recht op een bijdrage uit het BCF op basis van het werkelijk gebruik moet worden vastgesteld, maar deze regel is niet van toepassing op het recht op aftrek zoals bedoeld in de Wet OB en de Btw-richtlijn, en deze regel is uitsluitend beperkt tot de publiekrechtelijke lichamen die een beroep kunnen doen op het BCF.

43. Voor zover de teruggaven betrekking hebben op de correcties in verband met de herberekening van het mengpercentage is de vraag of, onder de omstandigheden zoals hiervoor beschreven, sprake is van het verlenen van teruggaven vanwege een strijdigheid met het Unierecht waardoor eiseres ten onrechte niet over de teruggegeven bedragen aan omzetbelasting heeft kunnen beschikken.

Conclusie

44. Gelet op hetgeen hiervoor is overwogen, is het niet buiten redelijke twijfel op welke wijze het begrip 'in strijd met het Unierecht geheven belasting' inzake de vergoeding van vertragingsrente moet worden uitgelegd. Daarom zal rechtbank op de voet van artikel 267 VWEU de hierna geformuleerde vragen voorleggen aan het Hof van Justitie.

²⁵ Omdat de teruggaven zijn verleend naar aanleiding van niet-ontvankelijke bezwaarschriften, kan eiseres op grond van de nationale procedureregels niet aan de rechter de vraag voorleggen of de inspecteur in verband met de herberekening van de mengpercentages belastingrente had moeten vergoeden omdat sprake zou zijn van een teruggaaf die verband houdt met een standpunt van de inspecteur.

Beslissing

De rechtbank:

- verzoekt het Hof van Justitie de volgende vragen over de uitleg van het Unierecht te beantwoorden:
 1. Dient de rechtsregel, dat verpagingsrente moet worden vergoed omdat recht bestaat op teruggaaf van in strijd met het Unierecht geheven belasting, aldus te worden uitgelegd dat, ingeval aan een belastingplichtige een teruggaaf van omzetbelasting is verleend, aan die belastingplichtige verpagingsrente moet worden vergoed, in de situatie dat:
 - a. de teruggaaf het gevolg is van vergissingen in de administratie van de belastingplichtige, zoals omschreven in deze uitspraak, en waarvan de inspecteur geen enkel verwijt kan worden gemaakt;
 - b. de teruggaaf het gevolg is van een herberekening van de verdeelsleutel voor de aftrek van omzetbelasting op algemene kosten, onder de omstandigheden zoals omschreven in deze uitspraak?
 2. Als vraag 1. bevestigend wordt beantwoord, vanaf welke dag bestaat in die gevallen recht op vergoeding van verpagingsrente?
- houdt iedere verdere beslissing aan en schorst het geding totdat het Hof van Justitie naar aanleiding van vorenstaand verzoek uitspraak heeft gedaan.

Rechtsmiddel

Tegen deze beslissing staat geen rechtsmiddel open.