

– veroordeelt de Providence Commissarissen in de kosten van het geding in cassatie, tot op deze uitspraak aan de zijde van de curator begroot op € 355,- aan verschotten en € 2.200,- voor salaris en aan de zijde van [verweerders] begroot op nihil.

## NOOT

mr. R.A.M.D. Smit onder «JIN» 2024/124

## 126

### De gevorderde vergoeding van vermogensschade wordt afgewezen omdat er onafhankelijk van de beroepsfout van de advocaat geen belastingvoordeel was

Rechtbank Amsterdam  
31 januari 2024, nr. C/13/718942 / HA ZA 22-478,  
ECLI:NL:RBAMS:2024:825  
(mr. Vrugt, mr. Schaberg, mr. Maas)  
Noot mr. M. de Groot en mr. A.J. Kok MBA

#### Beroepsfout advocaat. Fusie. Belastingvoordeel.

[BW art. 6:96, 6:98; Wet Vpb 1969 art. 14b lid 2]

*Essentie: Door een beroepsfout van een advocaat heeft een fusie later plaatsgevonden. De vraag is aan de orde of als de fusie op het beoogde tijdstip had plaatsgevonden dat een belastingvoordeel zou hebben opgeleverd (recht op aftrek van rente). De rechtbank oordeelt van niet. De gevorderde vermogensschade wordt daarom afgewezen. Overige gevorderde schade wordt gedeeltelijk toegewezen.*

*Samenvatting: De rechtbank zal onderzoeken of Innophos c.s. in 2018 recht zouden hebben gehad op de door hun gewenste renteaftrek. Indien dat niet het geval blijkt, kan naar het oordeel van de rechtbank niet worden gezegd dat het ontbreken van renteaftrek in 2018 in een zodanig verband staat met de beroepsfout van [gedaagde] dat deze schade haar als gevolg daarvan kan worden toegerekend. De enkele mogelijkheid – hoe waarschijnlijk ook – dat de inspecteur ten onrechte of op basis van onvolledige informatie positief zou hebben beschikt op het verzoek om terugwerkende kracht of de rente in de aanslag in aftrek zou hebben toegelaten, kan dus niet leiden tot de slotsom dat het ontbreken van renteaftrek aan de beroepsfout van [gedaagde] moet worden toegerekend.*

*Innophos c.s. betogen op zichzelf terecht dat na de fusie tegenover de rentelasten ter zake van Mexico Lening 2 (belastbare) rentebaten ter zake van Mexico Lening 1 staan, terwijl art. 10a Wet Vpb 1969 primair is bedoeld is voor bestrijding van situaties waarin aftrekbare rentelasten tegenover vrijgestelde baten worden gesteld. Dat neemt echter niet weg dat een verband bestaat tussen de schuld uit hoofde van Mexico Lening 2 en de kapitaalstorting in BV2. Het verband dat is vereist voor de toepassing van art. 10a lid 1 Wet Vpb 1969 is namelijk in de wettekst zeer ruim gedefinieerd ('rechtens dan wel in feite direct of indirect verband houden'). De door Innophos c.s. geconstateerde saldering van rentebaten en -lasten zou naar het oordeel van de rechtbank wel een rol kunnen spelen bij de toepassing van de zakelijkheidstoets van art. 10a*

*lid 3 aanhef en letter a Wet Vpb 1969, waardoor recht zou worden gedaan aan de ratio van de regeling. Dat zou echter niet tot een voordeliger uitkomst leiden voor Innophos c.s., aangezien door de werking van de fiscale eenheid (consolidatie) ook zonder de fusie de bedoelde rentebaten en -lasten reeds tegenover elkaar stonden. In zoverre had de fusie dus niet het beoogde effect gesorteerd.*

*Het voorgaande brengt mee dat de fusie voor Innophos c.s. in het jaar 2018 in beginsel geen recht had opgeleverd op aftrek van rente ter zake van Mexico Lening 2. Het beroep van [gedaagde] op *fraus legis* behoeft derhalve geen behandeling omdat het niet tot een andere uitkomst kan leiden. Een andere uitkomst had zich wel voorgedaan indien Innophos c.s. met vrucht een beroep had kunnen doen op het gelijkheidsbeginsel, zoals zij hebben betoogd. Ook het beroep op het gelijkheidsbeginsel faalt.*

1. de rechtspersoon naar buitenlands recht *Innophos Holdings Inc.*, gevestigd te Cranbury, New Jersey, Verenigde Staten van Amerika,  
2. de rechtspersoon naar buitenlands recht *Innophos Inc.*, gevestigd te Cranbury, New Jersey, Verenigde Staten van Amerika,  
3. de besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid *Innophos International Holdings B.V.*, gevestigd te Amsterdam, eiseressen  
advocaat: mr. G.C. Endedijk te Amsterdam.  
tegen

de besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid *[gedaagde] B.V.*, gevestigd te Amsterdam, gedaagde,  
advocaat: mr. P.J. de Jong Schouwenburg te Amsterdam.  
Partijen zullen hierna Innophos c.s. en [gedaagde] worden genoemd.

#### 1. De procedure

1.1. Het verloop van de procedure blijkt uit:  
– de (schadestaat-)dagvaarding van 18 mei 2022, met de daarin genoemde producties,  
– de conclusie van antwoord in schadestaat,  
– het tussenvonnis van 28 september 2022, waarbij een mondelinge behandeling is bepaald,  
– het proces-verbaal van mondelinge behandeling van 8 november 2023, met de daarin genoemde processtukken.  
1.2. Ten slotte is vonnis bepaald.

#### 2. De feiten

2.1. De onderhavige procedure betreft een schadestaatprocedure volgend op een eerder tussen partijen onder zaaknummer/rolnummer C/13/670122 / HA ZA 19-832 bij deze rechtbank en vervolgens onder zaaknummer 200.307.751/01 bij het gerechtshof Amsterdam (hierna: het hof) gevoerde procedure (de hoofdzaak). De rechtbank heeft in de hoofdzaak op 3 maart 2021 vonnis gewezen en het hof in hoger beroep op 31 oktober 2023 (hierna: het hofarrest).

2.2. In de hoofdzaak is tussen partijen niet in geschil dat [gedaagde] in het najaar van 2018 een beroepsfout heeft gemaakt door het niet tijdig bij het handelsregister neerleggen van fusiedocumentatie. Hierdoor kon de beoogde juridische fusie tussen Innophos Netherlands Holdings B.V. (hierna: BV1) en Innophos International Holdings B.V. (hierna: BV2) niet meer met terugwerkende kracht tot 1 januari 2018 plaatsvinden. Het geschil in de hoofdzaak gaat over de vraag of Inno-

phos c.s. daardoor schade hebben geleden. Partijen verschillen daarbij van mening of Innophos en haar groep zonder de beroepsfout in 2018 met recht rente over de zogenoemde 'Mexico Lening 2' in aftrek had kunnen brengen voor de vennootschapsbelasting. Mexico Lening 2 is een lening van een moedervenootschap aan BV1. De moedervenootschap heeft haar vordering op BV1 overgedragen aan een andere groepsentiteit, aangeduid als US LLC 2.

2.3. De rechtbank heeft in een vonnis van 3 maart 2021 in rechtsoverweging 4.6.2. geoordeeld dat zij ervan uitgaat dat in het geval de fusiestukken tijdig waren gedeponereerd, BV1 en BV2 in 2018 met terugwerkende kracht tot 1 januari 2018 geruisloos waren gefuseerd en dat de fiscale eenheid in dat geval met goedkeuring van de inspecteur van de Belastingdienst (hierna: de inspecteur) geacht werd per die datum te zijn verboden. Verder is geoordeeld dat Innophos c.s. in elk geval de mogelijkheid van schade als gevolg van de beroepsfout voldoende aannemelijk hebben gemaakt. De rechtbank heeft vervolgens voor recht verklaard dat [gedaagde] aansprakelijk is jegens Innophos c.s. voor vergoeding van alle vermogensschade die Innophos c.s. hebben geleden en zullen lijden ten gevolge van de beroepsfout van [gedaagde] en de zaak verwezen naar de schadestaatprocedure ter vaststelling van de schade die Innophos c.s. hebben geleden en zullen lijden en de winst die zij zullen derven ten gevolge van de beroepsfout van [gedaagde]. Verder zijn Innophos c.s. in randnummer 5.3 veroordeeld in de proceskosten en in randnummer 5.4 in de nakosten.

2.4. Het hof heeft in het hofarrest de veroordeling van Innophos c.s. in de proceskosten en de nakosten vernietigd en, opnieuw rechtdoende, de kosten in eerste aanleg gecompenseerd, in die zin dat ieder van partijen de eigen proceskosten draagt. Voor het overige heeft het hof het vonnis van de rechtbank bekrachtigd, onder verbetering van de gronden waarop het rust. Het hof heeft daartoe, voor zover hier van belang, het volgende overwogen.

'5.3. In deze zaak, en dat is tussen partijen ook niet in geschil, is zonder meer sprake van een (toerekenbare) tekortkoming, althans toerekenbare onrechtmatige daad van [gedaagde] nu ten gevolge van een administratieve fout de fusiedocumentatie door [gedaagde] niet (tijdig) bij het handelsregister is neergelegd, waardoor de fusie tussen BV1 en BV2 niet meer in 2018 kon plaatsvinden.

5.4. Naast deze beroepsfout is *condicio sine qua non*-verband vereist tussen de beroepsfout en de door Innophos c.s. gestelde schade. Dat ligt besloten in de woorden "daardoor" in artikel 6:74 lid 1 BW en "dientengevolge" in artikel 6:162 lid 1 BW. De toets voor dit causaal verband is of de werkelijke situatie en de hypothetische situatie zonder beroepsfout verschillen. Of dat zo is, moet worden vastgesteld door een vergelijking te maken tussen enerzijds de situatie zoals die zich in werkelijkheid heeft voorgedaan en anderzijds de hypothetische situatie die zich zou hebben voorgedaan als de beroepsfout achterwege was gebleven.

5.5. In dit geval is het voor de vestiging van aansprakelijkheid vereiste causaal verband zonder meer aanwezig. Zonder de beroepsfout was er in 2018 (onbetwist) een juridische fusie geweest tussen BV1 en BV2. Anders dan door Innophos c.s. in 2018 werd beoogd, is het in de werkelijke situatie echter pas in 2019 tot een fusie gekomen. De hypothetische situatie zonder en de werkelijke situatie met beroepsfout verschillen dus van elkaar, in het nadeel van Innophos c.s. Dat is voor de vestiging van aansprakelijkheid voldoende.

(...)

5.12. Het is voor het hof echter niet mogelijk de schade in de onderhavige uitspraak te begroten, omdat het debat daarover nog onvoldoende is uitgekristalliseerd. Daartoe moeten eerst de scenario's met en zonder beroepsfout door partijen nog – zo feitelijk mogelijk en waar nodig onderbouwd met bewijsstukken – in beeld worden gebracht, met inachtneming van alle omstandigheden van het geval. Dat kan in de schadestaatprocedure gebeuren. Daarbij kan ook per schadepost worden onderzocht in hoeverre de individuele schadeposten in zodanig verband staan met de gebeurtenis waarop de aansprakelijkheid van [gedaagde] berust, dat deze schade haar, mede gezien de aard van de aansprakelijkheid en van de schade, als een gevolg van deze gebeurtenis kan worden toegerekend (als bedoeld in artikel 6:98 BW).

5.13. Ter verduidelijking merkt het hof daarbij op dat ook het debat over de kosten nog niet voldragen is. Naast het feit dat (ook) op deze kosten artikel 6:98 BW van toepassing is, is voor toewijzing van deze kosten immers vereist dat het redelijk was om de kosten te maken en dat de gemaakte kosten redelijk zijn. De beslissing hierover hangt samen met het debat dat in de schadestaatprocedure nog moet plaatsvinden (...)

*Verbetering van de gronden waarop de beslissing rust*

5.18. Het hof overweegt ter verduidelijking van de omvang van de rechtsstrijd in de schadestaatprocedure nog als volgt. De rechtbank heeft in rov. 4.6.2, samengevat, overwogen dat naar haar oordeel kan worden aangenomen dat de Belastingdienst positief had beschikt op het verzoek het fusietijdstip en het ontvoegingstijdstip te stellen op januari 2018 in het geval de fusiestukken wel tijdig waren gedeponereerd en BV1 en BV2 in 2018 waren gefuseerd.

5.19. Het hof heeft niet in zijn beoordeling betrokken (ook niet veronderstellenderwijs) of bij uitblijven van de beroepsfout de terugwerkende kracht van de fusie in 2018 zou zijn goedgekeurd. Het hof heeft ongeacht het antwoord op die vraag geoordeeld dat de beslissingen onder 5.1 en 5.2 van het bestreden vonnis dienen te worden bekrachtigd. Verder geldt het volgende. In de schadestaatprocedure dient de hypothetische situatie zonder beroepsfout te worden achterhaald. Het geschilpunt of zonder de beroepsfout de terugwerkende kracht van de fusie in 2018 had kunnen gelden, maakt daarvan onderdeel uit. Deze kwestie is naar het oordeel van het hof nog onvoldoende uitgekristalliseerd. Daarom is het voor het hof niet mogelijk in dit arrest al daarover te beslissen (zie ook 5.12 en 5.13 hiervoor). Het oordeel van de rechtbank houdt op dezelfde grond thans geen stand. In de schadestaatprocedure is de rechter dus niet aan rov. 4.6.2 van het bestreden vonnis gebonden.'

### 3. Het geschil

3.1. Innophos c.s. vorderen dat [gedaagde] bij vonnis uitvoerbaar bij voorraad – samengevat – wordt veroordeeld tot betaling van schadevergoeding ter hoogte van:

- (i) € 466.510,69, te vermeerderen met wettelijke rente vanaf 1 januari 2020 tot aan de algehele voldoening,
- (ii) € 25.840,00, te vermeerderen met wettelijke rente vanaf 1 januari 2021 tot aan de algehele voldoening,
- (iii) € 111.072,53, te vermeerderen met wettelijke rente vanaf 1 januari 2022 tot aan de algehele voldoening,
- (iv) € 31.339,63, te vermeerderen met wettelijke rente vanaf 18 mei 2022 tot aan de algehele voldoening,
- (v) € 5.064.989,00, te vermeerderen met wettelijke rente vanaf 22 november 2020 tot aan de algehele voldoening,

(vi) € 23.773,00, te vermeerderen met wettelijke rente vanaf 18 mei 2022 tot aan algehele voldoening,

(vii) de proceskosten, alsmede de nakosten, te vermeerderen met de wettelijke rente.

3.2. De vorderingen onder (i) tot en met (iv) zien op kosten die Innophos c.s. hebben gemaakt als gevolg van de beroepsfout. Innophos c.s. hebben in dat kader aangevoerd dat zij (1) een fiscaal adviseur hebben moeten inschakelen om de fiscale gevolgen van de beroepsfout in kaart te brengen en om maatregelen te nemen om de schade te beperken, (2) dat zij juridisch advies hebben moeten inwinnen om de schade en aansprakelijkheid voor de beroepsfout vast te stellen en, (3) dat zij notariële kosten hebben moeten maken om de fusie die in 2018 door toedoen van [gedaagde] niet was uitgevoerd, in 2019 alsnog te laten uitvoeren.

Innophos c.s. stellen dat die kosten als in redelijkheid gemaakte buitengerechtigde kosten op grond van artikel 6:96, tweede lid, van het Burgerlijk Wetboek (BW) voor vergoeding in aanmerking komen. Vordering (i) ziet op de kosten die Innophos c.s. in 2018 en 2019 hebben gemaakt. De vorderingen onder (ii) tot en met (iv) zien op de kosten in 2020, 2021 en 2022 tot aan het uitbrengen van de dagvaarding in deze schadestaatprocedure. De rente over al die kosten wordt steeds gevorderd vanaf 1 januari van het volgende kalenderjaar. Vordering (v) ziet op de fiscale schade die BV2 heeft geleden doordat de rente als gevolg van de beroepsfout niet aftrekbaar was.

3.3. Innophos c.s. hebben toegelicht de vordering tegen de 3 eiseressen in te stellen omdat de vordering van, oorspronkelijk, BV1 (Innophos Netherlands Holdings B.V.) door de in 2019 gerealiseerde fusie is overgegaan op BV2 (eiseres sub 3). En verder omdat Innophos Holdings inc (eiseres sub 1) opdrachtgever was van [gedaagde] en Innophos Inc (eiseres sub 2) alle facturen heeft betaald.

3.3. [gedaagde] voert verweer, waarop hierna, voor zover van belang, nader zal worden ingegaan.

#### 4. De beoordeling

4.1. Gelet op het vonnis van de rechtbank van 3 maart 2021 en het hofarrest is uitgangspunt in deze schadestaatprocedure dat [gedaagde] een beroepsfout heeft gemaakt door de fusiedocumenten niet tijdig bij het handelsregister neer te leggen. Of die fout ook tot schade heeft geleid en of alle door Innophos c.s. gestelde schadeposten het gevolg zijn van die fout, dient per schadepost te worden beoordeeld. De door Innophos c.s. gestelde schadeposten zullen daarom hierna afzonderlijk worden besproken. Daarbij zal allereerst worden besproken de door Innophos c.s. gestelde vermogensschade van BV2 vanwege het verschil tussen de afdracht van vennootschapsbelasting voor het jaar 2018 met fusievertraging en de (hypothetische) afdracht zonder vertraging, de verschuldigde belastingrente over dat verschil alsmede de verhoogde afdracht van vennootschapsbelasting voor het jaar 2020 als gevolg van dat verschil.

#### Vermogensschade

4.2. Om vast te stellen of en, zo ja, tot welk bedrag Innophos c.s. vermogensschade hebben geleden, moet eerst een vergelijking worden gemaakt tussen enerzijds de situatie zoals die zich in werkelijkheid heeft voorgedaan en anderzijds de hypothetische situatie die zich zou hebben voorgedaan als de beroepsfout achterwege was gebleven. Tussen partijen is niet in geschil dat Innophos c.s. in werkelijkheid in de aanslag vennootschapsbelasting voor het jaar 2018 geen aftrek van rente

hebben genoten ter zake van Mexico Lening 2. Zij hebben daardoor een positieve winst aangegeven, die gedeeltelijk is verrekend met compensabele verliezen. Ook is buitenlandse bronbelasting verrekend.

4.3. Innophos c.s. hebben kort gezegd betoogd dat zij, indien de beroepsfout achterwege was gebleven, de rente wel hadden kunnen aftrekken, waardoor zij over het jaar 2018 geen vennootschapsbelasting verschuldigd waren geweest en zij hun compensabele verliezen en bronbelasting niet hadden hoeven inzetten. Die hadden zij vervolgens in het jaar 2020 kunnen aanwenden ter verlaging van de verschuldigde vennootschapsbelasting. Innophos c.s. hebben benadrukt dat bij het maken van de hiervoor in 4.2 bedoelde vergelijking niet moet worden vergeleken met wat er zonder beroepsfout (rechtens) had moeten gebeuren, maar met wat de inspecteur waarschijnlijk zou hebben gedaan. In dat verband wijzen zij op het feit dat de inspecteur voor het jaar 2019 het verzoek om de fusie met terugwerkende kracht te laten plaatsvinden heeft ingewilligd en de rente ter zake van Mexico Lening 2 in de aanslag in aftrek heeft toegestaan. De fusiebeschikking heeft formele rechtskracht en kan niet worden herzien, aldus Innophos c.s. Navordering is evenmin mogelijk, omdat de inspecteur bij het opleggen van de aanslag bekend was of redelijkerwijs had kunnen zijn met het feit dat in 2019 een hogere rentelast werd genomen dan in 2018. Verder wijzen Innophos c.s. op diverse praktijkgevallen die zijn verzameld door hun belastingadviseur, PricewaterhouseCoopers (hierna: PwC), waarin ook ervoor was gekozen om door middel van een juridische fusie de nadelige effecten van de Wet spoedreparatie fiscale eenheid op de aftrekbaarheid van rente onder artikel 10a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (tekst 2018; hierna: Wet Vpb 1969) te beperken. In al deze gevallen heeft de inspecteur ingestemd met de terugwerkende kracht van de fusie en – voor zover al definitieve aanslagen zijn opgelegd voor het jaar 2018 – de rente in aftrek toegestaan. Innophos c.s. menen overigens dat dit ook rechtens juist is. De kapitaalstorting heeft binnen fiscale eenheid plaatsgevonden en was derhalve volgens hen voor fiscale doeleinden niet 'zichtbaar'. Voor zover dit anders zou zijn, houdt Mexico Lening 2 na de fusie niet langer verband met een rechtshandeling in de zin van artikel 10a, eerste lid, Wet Vpb 1969, aangezien BV2 in dat verband nooit een zodanige rechtshandeling heeft verricht, laat staan een kapitaalstorting in zichzelf. De indeplaatstreding van artikel 14b, tweede lid, Wet Vpb 1969 maakt dat niet anders, aldus Innophos c.s. De fusie zorgt bovendien ervoor dat de functie van de schuld uit hoofde van Mexico Lening 2 een wijziging ondergaat: zij financiert niet langer (een kapitaalstorting in) een deelneming, maar de bezittingen en schulden van de verdwenen rechtspersoon. Omdat het verband in de zin van artikel 10a Wet Vpb 1969 continu dient te worden getoetst, raakt de schuld aldus 'ontsmet'. In dit verband beroepen Innophos c.s. zich ook op het arrest van de Hoge Raad van 10 mei 2019, ECLI:NL:HR:2019:687. Vanwege de gewijzigde financieringsfunctie zou toepassing van artikel 10a Wet Vpb 1969 na de fusie ook in strijd komen met de ratio van die bepaling. Verder merken Innophos c.s. op dat als een ontvoeging van een vennootschap een binnen fiscale eenheid verrichte rechtshandeling 'zichtbaar' kan maken, een fusie die ook weer 'onzichtbaar' moet kunnen maken. Van *fraus legis* is geen sprake, omdat de rentelasten ter zake van Mexico Lening 2 niet op kunstmatige wijze een bestaande Nederlandse belastinggrondslag uithollen. Innophos c.s. menen dat zij de fusie (evenals een ontvoeging) met terugwerkende kracht hadden kunnen doorvoeren, omdat deze niet in

strijd komt met de doelstellingen van de Wet spoedreparatie fiscale eenheid en daarom niet kan worden geacht in overwegende mate te zijn gericht op het ontgaan van uitstellen van belastingheffing. Om dezelfde reden kan ook niet worden gezegd dat met de terugwerkende kracht (incidenteel) fiscaal voordeel zou worden beoogd of behaald. Doordat de fusie en ontvoeging plaatsvinden met terugwerkende kracht tot 1 januari 2018, wordt artikel 15, zestiende lid, Wet Vpb 1969 (dat per die datum in werking treedt en waarin de beperking van de renteaftrek is geregeld) niet van toepassing ten aanzien van BV2, aldus nog steeds Innophos c.s.

4.4. [gedaagde] heeft de stellingen van Innophos c.s. betwist en daartoe samengevat het volgende aangevoerd. De door Innophos c.s. voorgenomen fusie had niet kunnen resulteren in de door haar gewenste renteaftrek. De fusie had immers de kapitaalstorting niet ongedaan gemaakt, zodat artikel 10a Wet Vpb 1969 van toepassing was gebleven. Na de ontvoeging van BV1 en BV2 wordt de verhouding tussen deze verbonden lichamen weer 'zichtbaar' en op grond van artikel 10a, vierde lid, aanhef en letter c, Wet Vpb 1969 ook de kapitaalstorting die had plaatsgevonden. De fiscale indeplaatsstreding van artikel 14b, tweede lid, Wet Vpb 1969 zorgt ervoor dat Mexico Lening 2 ook na de fusie blijft kwalificeren als 'besmette' schuld in de zin van artikel 10a, eerste lid, Wet Vpb 1969. Ter illustratie verwijst [gedaagde] mede naar het arrest van de Hoge Raad van 15 juli 2022, ECLI:NL:HR:2022:1085. Volgens [gedaagde] past het bij de ratio van artikel 10a Wet Vpb 1969 dat 'ontsmetting' achterwege blijft in gevallen waarin vermogensbestanddelen zonder eindafrekening worden overgedragen. Verder heeft [gedaagde] betoogd dat geen terugwerkende kracht aan de fusie en de ontvoeging was toegekend, omdat de fusie in overwegende mate was gericht op het ontgaan van belastingheffing en met de terugwerkende kracht (incidenteel) fiscaal voordeel werd beoogd. Ook indien artikel 10a Wet Vpb 1969 niet van toepassing was geweest, was de rente volgens [gedaagde] niet-aftrekbaar geweest, omdat sprake was van *fraus legis*. Zij wijst op gelijkenissen met de situatie die aan de orde was in het arrest van de Hoge Raad van 16 juli 2021, ECLI:NL:HR:2021:1152. Zij heeft ook aangevoerd dat Innophos c.s. de inspecteur onjuist dan wel onvolledig hebben geïnformeerd met hun verzoek om terugwerkende kracht voor het jaar 2019, zodat zij aan de beslissing op dat verzoek geen vertrouwen kunnen ontlenuen. [gedaagde] heeft verder betoogd dat de relevantie van de aanslag 2019 afhangt van het antwoord op de vraag of deze daadwerkelijk door de inspecteur is gecontroleerd en bewust van navordering wordt afgezien. Met betrekking tot de door Innophos c.s. aangevoerde praktijkgevallen voert [gedaagde] aan dat zij die niet kan controleren op inhoud en relevantie, zodat onbekend is wat deze praktijkgevallen toevoegen of betekenen voor de onderhavige casus en ze dus niet van doorslaggevende betekenis kunnen zijn voor deze procedure. Ze wijst onder meer erop dat de lening en de daarmee verband houdende kapitaalstorting niet in alle aangehaalde gevallen zijn genoemd, dat de feiten niet altijd volledig vergelijkbaar zijn en dat in geen geval expliciet wordt gesproken over de 'ontsmetting' van een schuld.

#### *Beoordeling rechtbank*

4.5. Bij de behandeling van de stellingen en geschilpunten stelt de rechtbank het volgende voorop. Allereerst dat de standpunten van partijen niet alleen in hun processtukken zijn vastgelegd, maar vooral ook in de door beide partijen overge-

legde en daarom van het dossier onderdeel uitmakende fiscale opinies.

4.6. Verder stelt de rechtbank vast dat het hof in het hofarrest de gronden uit rov. 4.6.2 van het vonnis van 3 maart 2021 heeft verworpen en heeft geoordeeld dat de rechtbank in de schadestaatprocedure niet is gebonden aan het in die rechts-overweging gegeven oordeel dat kan worden aangenomen dat de inspecteur positief had beschikt op het verzoek het fusietijdstip en het ontvoegingstijdstip te stellen op januari 2018 in het geval de fusiestukken wel tijdig waren gedeponereerd en BV1 en BV2 in 2018 waren gefuseerd. De rechtbank had dat oordeel gebaseerd op het feit dat de inspecteur in werkelijkheid een zodanige positieve beschikking heeft gegeven voor het jaar 2019. Uit de verbetering van de gronden door het hof kan daarom niet anders worden afgeleid dan dat – anders dan de rechtbank in eerste instantie had geoordeeld – het feitelijke optreden van de inspecteur jegens Innophos c.s. (dan wel jegens andere belastingplichtigen in een vergelijkbare situatie) niet zonder meer maatgevend is bij de reconstructie van de hypothetische situatie waarin de fusie wel doorgang had gevonden in 2018.

4.7. De rechtbank verwerpt daarom de door Innophos c.s. bepleite benadering waarin doorslaggevend is of de inspecteur waarschijnlijk het door hen in te nemen standpunt had gevolgd. De rechtbank zal onderzoeken of Innophos c.s. in 2018 recht hadden gehad op de door haar gewenste renteaftrek. Indien dat niet het geval blijkt, kan naar het oordeel van de rechtbank niet worden gezegd dat het ontbreken van renteaftrek in 2018 in een zodanig verband staat met de beroepsfout van [gedaagde] dat deze schade haar als gevolg daarvan kan worden toegerekend. De enkele mogelijkheid – hoe waarschijnlijk ook – dat de inspecteur ten onrechte of op basis van onvolledige informatie positief zou hebben beschikt op het verzoek om terugwerkende kracht of de rente in de aanslag in aftrek zou hebben toegelaten, kan dus niet leiden tot de slotsom dat het ontbreken van renteaftrek aan de beroepsfout van [gedaagde] moet worden toegerekend. De feitelijk door de inspecteur ten aanzien van Innophos c.s. en andere belastingplichtigen bepaalde standpunten kunnen overigens wel van belang zijn voor de beantwoording van de vraag of een beroep op het gelijkheidsbeginsel voor Innophos c.s. had kunnen resulteren in een recht op renteaftrek in 2018.

4.8. In rov. 2.3 van het vonnis van 3 maart 2021 heeft de rechtbank reeds geoordeeld dat zonder fusie de door BV1 aan US LLC 2 verschuldigde rente met ingang van 1 januari 2018 niet meer aftrekbaar zou zijn op grond van artikel 15, zestiende lid, in samenhang met artikel 10a Wet Vpb 1969. De vraag is nu of een fusie daarin verandering zou brengen. Omdat de rechtbank in de schadestaatprocedure is gebonden aan rov. 2.3 van het vonnis van 3 maart 2021, behoeft het betoog van [gedaagde] dat de fusie niet tot een gunstiger resultaat voor Innophos c.s. had kunnen leiden, omdat zij ook zonder fusie een beroep hadden kunnen doen op de tegenbewijsregeling van artikel 10a, derde lid, Wet Vpb 1969, geen behandeling.

4.9. Over de fiscale gevolgen van de hypothetische juridische fusie oordeelt de rechtbank als volgt. Tijdens het bestaan van een fiscale eenheid worden de daartoe behorende maatschappijen – in dit geval met name BV1 en BV2 – op grond van artikel 10a, vierde lid, aanhef en letter d, Wet Vpb 1969 aangemerkt als verbonden lichamen. Uit de parlementaire behandeling van deze bepaling volgt dat dit met name relevant is voor de toepassing van een aantal regelingen na verbreking van de fiscale eenheid (Kamerstukken II 2000/01, 26 854, nr. 7, p. 12). Het is – gelet op de plaatsing van de aan de orde

zijnde bepaling in artikel 10a Wet Vpb 1969 – niet voor redelijke twijfel vatbaar dat tot die regelingen ook artikel 10a Wet Vpb 1969 zelf behoort. Dat betekent dat transacties binnen fiscale eenheid na een verbreking worden gezien als transacties tussen verbonden lichamen. BV1 verrichtte tijdens de fiscale eenheid dus een kapitaalstorting in het verbonden lichaam BV2. Deze kapitaalstorting hield verband met de schuld van BV1 uit hoofde van Mexico Lening 2. De beoogde juridische fusie had ertoe geleid dat de fiscale eenheid was verbroken. Op grond van artikel 14, tweede lid, van het Besluit fiscale eenheid 2003 wordt de fusie geacht plaats te vinden na de verbreking van de fiscale eenheid. Uit het voorgaande volgt dat op het moment voorafgaand aan de fusie voor de toepassing van de bepalingen uit de Wet Vpb 1969 de situatie was ontstaan dat Mexico Lening 2 voor BV1 een schuld was aan een verbonden lichaam die verband hield met een kapitaalstorting in een verbonden lichaam.

4.10. Het was de bedoeling van Innophos c.s. de fusie uit te voeren op de voet van artikel 14b, tweede lid, Wet Vpb 1969, zodat op grond van onderdeel 4.1 van het besluit van de staatssecretaris van Financiën van 27 januari 2015, nr. BLKB 2015/34M, Stcrt. 2015, 3137 (zoals gewijzigd bij besluit van de staatssecretaris van Financiën van 6 september 2017, nr. 2017-167217, Stcrt. 2017, 51929) het fusietijdstip had kunnen worden gesteld op de aanvang van het boekjaar van de verdwijnende rechtspersoon. Het ontvoegingstijdstip zou dan op grond van artikel 14, derde lid, van het Besluit fiscale eenheid 2003 op hetzelfde moment gesteld worden. [gedaagde] heeft betoogd dat deze terugwerkende kracht niet had kunnen worden toegestaan, omdat de fusie in overwegende mate was gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing in de zin van artikel 14b, vijfde lid, Wet Vpb 1969, dan wel omdat met de terugwerking (incidenteel) fiscaal voordeel werd beoogd of behaald. De rechtbank volgt [gedaagde] niet in dit betoog. Indien de fusie geen verandering had gebracht in het recht op renteaftrek voor Innophos c.s., kan in zoverre immers niet worden gesproken van een fiscaal voordeel. Voor het geval Innophos c.s. door de fusie wél met recht waren ontkomen aan de werking van artikel 10a Wet Vpb 1969 (zodat per saldo de vóór de inwerkingtreding van de Wet spoedreparatie fiscale eenheid bestaande situatie was voortgezet), maakt de rechtbank mede uit Kamerstukken II 2018/19, 34 959, nr. 7, p. 30 op dat daarin op zichzelf geen beletsel zou schuilen voor de toepassing van artikel 14b, tweede lid, Wet Vpb 1969 met terugwerkende kracht naar het begin van het boekjaar. Het ligt dan in de rede daarbij aan te sluiten voor de toepassing van artikel 14, derde lid, van het Besluit fiscale eenheid 2003. De rechtbank zal daarom in het navolgende ervan uitgaan dat de fusie op de voet van artikel 14b, tweede lid, Wet Vpb 1969 had plaatsgevonden met 1 januari 2018 als fusie- en ontvoegingstijdstip.

4.11. De vervolgvraag is of de fusie buiten fiscale eenheid erin had geresulteerd dat de rente ter zake van Mexico Lening 2 niet langer van aftrek zou worden uitgesloten door artikel 10a Wet Vpb 1969. Dienaangaande oordeelt de rechtbank als volgt. Omdat de fusie had plaatsgevonden met toepassing van artikel 14b, tweede lid, Wet Vpb 1969, had BV2 op grond van laatstgenoemde bepaling als verkrijgende rechtspersoon in de plaats moeten treden van BV1 als verdwijnende rechtspersoon met betrekking tot al hetgeen in het kader van de fusie zou zijn verkregen, waaronder de schuld van BV1 uit hoofde van Mexico Lening 2. Naar het oordeel van de rechtbank had dit tot gevolg gehad dat de schuld ook voor BV2 na de fusie verband had gehouden met een kapitaalstorting in een ver-

bonden lichaam. Uit de parlementaire behandeling van artikel 14b, tweede lid, Wet Vpb 1969 volgt immers dat met deze bepaling is beoogd te bewerkstelligen dat de verkrijgende vennootschap met betrekking tot de verkregen vermogensbestanddelen de kwalificaties, omstandigheden, latente verplichtingen dan wel termijnen overneemt die van toepassing zijn bij de vervreemdende rechtspersoon. Daarbij is het ook uitdrukkelijk de bedoeling geweest dat rente die vóór een fusie niet aftrekbaar was op grond van artikel 10a Wet Vpb 1969, na die fusie niet aftrekbaar blijft (Kamerstukken II 1997/98, 25 709, nr. 3, pp. 11 en 13). De rechtbank ziet in het arrest van de Hoge Raad van 10 mei 2019, ECLI:NL:HR:2019:687 geen grond voor een andersluidend oordeel. De kostentoe rekening van artikel 66, eerste lid, Mijnbouwwet waarop dat arrest betrekking had valt niet zonder meer samen met de vaststelling van een verband in de zin van artikel 10a, eerste lid, Wet Vpb 1969. In het aangehaalde arrest is daarom ook geen oordeel te vinden over de toepassing van artikel 10a Wet Vpb 1969 na een fusie, zodat de zojuist aangehaalde passages uit de wetgeschiedenis daarin evenmin een rol speelden. Om deze laatste reden acht de rechtbank overigens ook het arrest van de Hoge Raad van 15 juli 2022, ECLI:NL:HR:2022:1085 niet meer dan zijdelings relevant, namelijk slechts als aanwijzing dat het feit dat een schuld voor fiscale doeleinden niet langer een functie heeft in de financiering van een bepaald activum, niet betekent dat voor de toepassing van artikel 10a Wet Vpb 1969 het verband met de verwerving van dat activum (waaronder begrepen het maken van aanschaffingskosten in de vorm van een kapitaalstorting) wordt verbroken.

4.12. Innophos c.s. betogen op zichzelf terecht dat na de fusie tegenover de rentelasten ter zake van Mexico Lening 2 (belastbare) rentebaten ter zake van Mexico Lening 1 staan, terwijl artikel 10a Wet Vpb 1969 primair is bedoeld is ter bestrijding van situaties waarin aftrekbare rentelasten tegenover vrijgestelde baten worden gesteld. Dat neemt echter niet weg dat een verband bestaat tussen de schuld uit hoofde van Mexico Lening 2 en de kapitaalstorting in BV2. Het verband dat is vereist voor de toepassing van artikel 10a, eerste lid, Wet Vpb 1969 is namelijk in de wettekst zeer ruim gedefinieerd ('rechten dan wel in feite direct of indirect verband houden'). De door Innophos c.s. geconstateerde saldering van rentebaten en -lasten zou naar het oordeel van de rechtbank wel een rol kunnen spelen bij de toepassing van de zakelijkheidstoets van artikel 10a, derde lid, aanhef en letter a, Wet Vpb 1969, waardoor recht zou worden gedaan aan de ratio van de regeling. Dat zou echter niet tot een voordeliger uitkomst leiden voor Innophos c.s., aangezien door de werking van de fiscale eenheid (consolidatie) ook zonder de fusie de bedoelde rentebaten en -lasten reeds tegenover elkaar stonden. In zoverre had de fusie dus niet het beoogde effect gesorteerd.

4.13. Het voorgaande brengt mee dat de fusie voor Innophos c.s. in het jaar 2018 in beginsel geen recht had opgeleverd op aftrek van rente ter zake van Mexico Lening 2. Het beroep van [gedaagde] op *fraus legis* behoeft derhalve geen behandeling, omdat het niet tot een andere uitkomst kan leiden. Een andere uitkomst had zich wel voorgedaan indien Innophos c.s. met vrucht een beroep kunnen doen op het gelijkheidsbeginsel, zoals zij hebben betoogd. De rechtbank zal dat beroep in het navolgende beoordelen.

4.14. Een beroep op het gelijkheidsbeginsel als algemeen beginsel van behoorlijk bestuur kan in drie gevallen slagen. Het eerste geval betreft de situatie waarin de inspecteur met een oogmerk van begunstiging in een vergelijkbaar geval een juis-

te wetstoepassing achterwege heeft gelaten, het tweede de situatie waarin de inspecteur in vergelijkbare gevallen begunstigend beleid heeft gevoerd en het derde de situatie waarin in de meerderheid van de vergelijkbare gevallen en het geval van de betrokkene zelf een juiste wetstoepassing in feite achterwege is gebleven (meerderheidsregel).

4.15. PwC heeft namens Innophos c.s. een aantal praktijkgevallen naar voren gebracht waarin de inspecteur na een fusie zoals degene die Innophos c.s. hadden voorgenomen, rente in de aanslag in aftrek heeft toegestaan. PwC heeft tevens verklaard dat haar geen gevallen bekend zijn waarin een zodanige aftrek geweigerd is. Op basis van de praktijkgevallen trekken Innophos c.s. de conclusie dat sprake is van begunstigend beleid waarvan ook zij hadden mogen profiteren of, als dit niet het geval blijkt, dat zij op grond van de meerderheidsregel recht hadden gehad op aftrek.

4.16. Indien een belastingplichtige zich in een procedure voor de belastingrechter beroept op niet gepubliceerd begunstigend beleid, waarvan in zijn geval zou zijn afgeweken, en hij ter ondersteuning daarvan wijst op gevallen waarin andere, vergelijkbare belastingplichtigen een gunstiger behandeling ten deel is gevallen dan hij zelf ondervindt, ligt het op de weg van de inspecteur die dit beroep op niet gepubliceerd begunstigend beleid wenst te bestrijden, om de ongelijke behandeling te verklaren en daarbij aannemelijk te maken dat die niet voortvloeit uit een door hem gevoerd of op een hoger niveau gecoördineerd begunstigend beleid (zie HR 22 september 2017, ECLI:NL:HR:2017:2434, rov. 2.3.1). Indien een belastingplichtige in een procedure voor de belastingrechter een beroep doet op de meerderheidsregel, dient hij in de eerste plaats feiten en omstandigheden te stellen en bij betwisting aannemelijk te maken waaruit volgt dat in minstens twee gevallen die feitelijk en rechtens met zijn geval vergelijkbaar zijn (en die vallen binnen het ambtsgebied van de inspecteur) een juiste wetstoepassing achterwege is gebleven, alvorens het op de weg ligt van de inspecteur om te stellen en bij betwisting aannemelijk te maken dat de relevante groep groter is en dat in de meerderheid van de vergelijkbare gevallen de wet juist is toegepast (vgl. HR 15 maart 2000, ECLI:NL:HR:2000:AA5142, rov. 3.4 en 3.7 en HR 6 oktober 2006, ECLI:NL:HR:2006:AY9489, rov. 3.3.2). Daarbij kan onder meer van belang zijn of de inspecteur in gevallen waarin van de wet is afgeweken voornemens is om na te vorderen, als dat nog mogelijk is (zie HR 5 oktober 1994, ECLI:NL:HR:1994:AA2942, rov. 4.4). De inspecteur kan ook ervoor kiezen te stellen en, bij betwisting, aannemelijk te maken dat het achterwege blijven van de juiste wetstoepassing het gevolg is van een van de wet afwijkend beleid dat niet geldt voor gevallen als dat van de belastingplichtige (zie HR 16 december 1998, ECLI:NL:HR:1998:AA2576, rov. 3.3).

4.17. Uit het voorgaande volgt dat indien Innophos c.s. in een procedure voor de belastingrechter de hier bedoelde praktijkgevallen hadden opgevoerd met een beroep op het gelijkheidsbeginsel, de inspecteur vervolgens in de gelegenheid had moeten worden gesteld om tegenbewijs te leveren. In de onderhavige procedure is de inspecteur evenwel geen partij. Innophos c.s. en [gedaagde] beschikken niet over de informatie die de inspecteur daarbij zou kunnen aanleveren. De rechtbank ziet zich daardoor gesteld voor de vraag voor wiens rekening het ontbreken van dit bewijs in deze civiele procedure moet komen. Naar het oordeel van de rechtbank behoort dit bewijsrisico in redelijkheid bij Innophos c.s. te berusten, omdat zij degenen zijn die zich op het gelijkheidsbeginsel beroepen ter ondersteuning van hun betoog dat zij – in strijd met

een strikte wetstoepassing – na de voorgenomen fusie recht zouden hebben gehad op renteaftrek ter zake van Mexico Lening 2. Omdat bewijs in eerder vermelde zin van de kant van Innophos c.s. ontbreekt brengt dat met zich mee dat het beroep van Innophos c.s. op het gelijkheidsbeginsel faalt.

4.18. Met betrekking tot het beroep op begunstigend beleid overweegt de rechtbank nog dat zij buiten de door Innophos c.s. besproken praktijkgevallen geen aanwijzingen heeft aangetroffen dat de inspecteur een beleid voerde op grond waarvan een juridische fusie tussen twee vennootschappen die onderling een rechtshandeling als bedoeld in artikel 10a, eerste lid, Wet Vpb 1969 waren aangegaan, erin zou resulteren dat een met die rechtshandeling samenhangende schuld niet langer onder de reikwijdte van artikel 10a Wet Vpb 1969 zou vallen. Aanwijzingen voor het tegendeel zijn wel aanwezig. De rechtbank verwijst in dit verband naar de door professor Van de Streek in zijn opinies aangehaalde uitspraken van de staatssecretaris van Financiën in diens besluit van 25 maart 2013, nr. BLKB2013/110M, Stcrt. 2013, 8768, onderdeel 2.5 en in Kamerstukken II 2018/19, 34 959, nr. 7, p. 29 en 30. Ook wordt verwezen naar een door [gedaagde] ter zitting (aangehecht aan de pleitaantekeningen) aangehaald standpunt van de Coördinatiegroep Taxhavens en Concernfinanciering van 3 april 2021 (naar aanleiding van een beroep op de Wet openbare overheid, bekendgemaakt bij besluit van de staatssecretaris van Financiën van 4 oktober 2023, nr. 2023-0000188567, document nr. 109, ID 1768835; p. 1400 van het vrijgegeven bestand).

4.19. De rechtbank komt tot de slotsom dat de door Innophos c.s. onder (v) gevorderde vergoeding van vermogensschade niet kan worden toegewezen. Bij deze slotsom behoeven de verweren van [gedaagde] die erop neerkomen dat Innophos c.s. schadebeperkende maatregelen hadden moeten nemen geen behandeling.

4.20. De conclusie is dat vordering (v) wordt afgewezen.

#### *Overige vermogensschade*

4.21. Innophos c.s. stelt voorts als gevolg van de beroepsfout overige vermogensschade te hebben geleden bestaande uit kosten voor fiscaal advies, juridisch advies en notariële diensten. Zij vordert in dit verband de betaling door [gedaagde] van een bedrag van in totaal € 634.762,85 (vorderingen (i) tot en met (iv)).

4.22. Bij de beoordeling van deze vordering wordt vooropgesteld dat de omstandigheid dat hiervoor is geoordeeld dat Innophos c.s. onvoldoende hebben onderbouwd dat zij fiscale schade hebben geleden als gevolg van de beroepsfout, niet wegneemt dat redelijke kosten ter vaststelling van schade en aansprakelijkheid ook voor vergoeding in aanmerking kunnen komen wanneer uiteindelijk niet komt vast te staan dat schade is geleden. Dit omdat [gedaagde] binnen de grenzen van artikel 6:98 BW in beginsel aansprakelijk is voor alle schade die Innophos c.s. als gevolg van de beroepsfout hebben geleden en dus ook voor de kosten ter vaststelling van schade en aansprakelijkheid. Wel moet er causaal verband bestaan tussen de beroepsfout en de kosten, welk verband door Innophos c.s. als benadeelden moet worden aangetoond. Een en ander geldt ook voor kosten van deskundige bijstand, met dien verstande dat voor toerekeningsverband moet komen vast te staan dat het redelijk was in verband met een onderzoek naar de mogelijke gevolgen van de beroepsfout deskundige bijstand in te roepen en dat de daartoe gemaakte kosten redelijk zijn, de zogenoemde dubbele redelijkheidstoets (zie

HR 11 juli 2003, ECLI:NL:HR:2003:AF7423 en HR 13 maart 2015, ECLI:NL:HR:2015:586).

#### *Fiscaal advies*

4.23. Aan kosten vanwege ingewonnen fiscaal advies vorderen Innophos c.s. een bedrag van in totaal € 526.448,21, te vermeerderen met de wettelijke rente. Het gaat daarbij om facturen die in de jaren 2019 tot en met 2022 in verband met ingewonnen fiscaal advies zijn betaald. [gedaagde] heeft alleen van een deel van de facturen die in het jaar 2019 door Innophos c.s. zijn betaald betwist dat die bedragen (volledig) voor vergoeding in aanmerking komen. Het gaat daarbij om de factuur van PricewaterhouseCoopers LLP (hierna: PwC US) van 11 januari 2019 ter hoogte van \$ 40.000,00, voor werkzaamheden in december 2018, en de factuur van PwC US van 24 juni 2019 van \$ 330.000,00, voor werkzaamheden in de periode van januari 2019 tot en met 31 mei 2019. Dat een factuur van PricewaterhouseCoopers Belastingadviseurs N.V. (hierna: PwC NL) van 31 januari 2019 inzake door Innophos c.s. in verband met de beroepsfout ingewonnen fiscaal advies tot een bedrag van € 35.011,05 voldoet aan de dubbele redelijkheidstoets heeft [gedaagde] niet betwist. Zij heeft ook de facturen uit 2020, 2021 en 2022 niet betwist.

4.24. Ten aanzien van de factuur van PwC US van 11 januari 2019 heeft [gedaagde] als verweer aangevoerd dat bij die factuur een specificatie van de werkzaamheden ontbreekt en dat die factuur slechts vermeldt dat sprake is van werkzaamheden van PwC US in de periode december 2018 in verband met de voorgenomen fusie. Met betrekking tot de factuur van PwC US van 24 juni 2019 heeft [gedaagde] als verweer aangevoerd dat die factuur wel enige houvast biedt ten aanzien van de verrichte werkzaamheden, maar niet wat betreft de vraag of de noodzaak daarvan is ingegeven door het niet doorgaan van de fusie per 1 januari 2018. In dat kader heeft [gedaagde] onder meer aangevoerd dat er in die factuur werkzaamheden zijn opgevoerd die sowieso hadden moeten plaatsvinden als de fusie wel was doorgedaan, dat er werkzaamheden in de factuur staan die in 2018 al waren verricht, dat daarin een brief aan de fiscus wordt genoemd die gaat over 'fiscal unity' en dat dit niet te rijmen is met de aangiften over 2019 waarin juist geen sprake was van een fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting en dat daarin werkzaamheden met betrekking tot Innophos Brazil worden genoemd terwijl onduidelijk is wat dit met de Nederlandse belastingheffing te maken heeft. Verder heeft [gedaagde] aangevoerd dat de omvang van de gefactureerde werkzaamheden niet in verhouding staat tot de noodzaak om alternatieven te bedenken, dat Innophos c.s. niet toelichten waarom de kosten zo hoog zijn en dat er geen onderscheid wordt gemaakt tussen de door PwC US en PwC NL gemaakte uren.

4.25. De factuur van 11 januari 2019 bevat inderdaad geen specificatie van de gefactureerde werkzaamheden, noch een urenspecificatie. Wel hebben Innophos c.s. als bijlage 24 bij productie 1 in onderhavige procedure een overzicht overgelegd van werkzaamheden die zien op zowel de factuur van PwC US van 11 januari 2019 als die van 24 juni 2019. Een onderverdeling welke werkzaamheden aan welke factuur zijn toe te rekenen wordt in dat overzicht echter niet gemaakt. Voorts wordt vastgesteld dat Innophos c.s. niet hebben gereageerd op voormelde concrete en gemotiveerde betwisting door [gedaagde] van de noodzaak en redelijkheid van een deel van de door PwC US gedeclareerde werkzaamheden. Bij gebreke daarvan kan niet worden geoordeeld dat alle door PwC US gedeclareerde werkzaamheden noodzakelijk zijn ge-

weest vanwege de beroepsfout. In zoverre wordt [gedaagde] gevolgd in haar stelling dat de facturen van PwC US van 11 januari 2019 en 24 juni 2019 niet voldoen aan de dubbele redelijkheidstoets. Dit geldt echter niet voor alle door PwC US gedeclareerde werkzaamheden. Uit de bij de factuur van 24 juni 2019 gevoegde omschrijving blijkt namelijk dat een deel van de werkzaamheden ziet op onderzoek door PwC US naar de gevolgen van de beroepsfout en het bedenken van alternatieven om de gevolgen van de beroepsfout te beperken. In zoverre wordt geoordeeld dat het redelijk was de bijstand van PwC US in te roepen voor zover de daartoe gemaakte kosten redelijk zijn. Een deel van de facturen is dus wel toewijsbaar. De facturen van 11 januari 2019 en 24 juni 2019 bevatten evenwel geen urenspecificatie en dus kan niet nauwkeurig worden vastgesteld hoeveel uren PwC US heeft besteed aan de werkzaamheden die door [gedaagde] niet expliciet zijn betwist. De rechtbank is van oordeel dat voor deze werkzaamheden een bedrag van € 50.000,00 de dubbele redelijkheidstoets doorstaat. Daarbij is betrokken de omstandigheid dat Innophos c.s. niet zijn ingegaan op voormelde betwisting door [gedaagde] dat de gefactureerde werkzaamheden niet in verhouding staan tot de noodzaak om alternatieven te bedenken en dat Innophos c.s. naar aanleiding van het verweer van [gedaagde] niet hebben toelicht waarom de facturen van PwC US zo hoog zijn opgelopen. Tevens is daarin betrokken voormelde factuur van PwC NL van 31 januari 2019, die blijkens de daarbij gevoegde specificatie van de werkzaamheden ziet op een deel van dezelfde werkzaamheden als genoemd in de factuur van PwC US van 24 juni 2019 en de omstandigheid dat Innophos c.s. niet zijn ingegaan op de door [gedaagde] opgeworpen vraag ten aanzien van de overlap tussen de facturen van PwC US en PwC NL.

#### *Juridisch advies*

4.26. Aan kosten vanwege ingewonnen juridisch advies vorderen Innophos c.s. een bedrag van in totaal € 100.188,22, te vermeerderen met de wettelijke rente. Het gaat daarbij om facturen die in de jaren 2019 tot en met 2021 in verband met ingewonnen juridisch advies door Innophos c.s. zijn betaald. [gedaagde] betwist ook hier alleen van een deel van de facturen die in het jaar 2019 door Innophos c.s. zijn betaald en dat die facturen (volledig) voldoen aan de dubbele redelijkheidstoets en voor vergoeding in aanmerking komen. Het gaat daarbij om een factuur van Baker Botts (de Amerikaanse advocaat van Innophos c.s.) ter hoogte van \$ 8.083,50 en om drie facturen van Atlas Tax Lawyers (hierna: Atlas) van in totaal € 7.080,00. De facturen van professor Douma van in totaal € 62.200,00 zijn door [gedaagde] niet betwist.

#### *Factuur Baker Botts*

4.27. De factuur van Baker Botts bevat geen specificatie van de verrichte werkzaamheden. Innophos c.s. hebben over die factuur verklaard dat Baker Botts Innophos c.s. voor advisering over Nederlands recht naar Rutgers & Posch Visée Endedijk N.V. (hierna: Rutgers & Posch) heeft verwezen. [gedaagde] heeft in dat kader als verweer aangevoerd dat zij niet goed begrijpt waarom door Innophos c.s. de diensten van een Amerikaanse advocaat zijn ingeroepen, nu het ging om een fout van een Nederlandse notaris, in verband met een fusie naar Nederlands recht en in verband met fiscale optimalisatie voor de Nederlands belastingplicht. Op dit verweer van [gedaagde] zijn Innophos c.s. niet ingegaan. Bij gebreke daarvan hebben Innophos c.s. tegenover de gemotiveerde betwisting door [gedaagde] onvoldoende onderbouwd dat het redelijk

was om Baker Botts in te schakelen. De vordering van Innophos c.s. is in zoverre niet toewijsbaar.

#### *Facturen Atlas*

4.28. Hetzelfde geldt voor de drie facturen van Atlas. Met betrekking tot die facturen hebben Innophos c.s. aangevoerd dat Rutgers & Posch zich heeft moeten laten bijstaan door Atlas teneinde zich onafhankelijk te laten inlichten over de fiscale consequenties van de beroepsfout om de positie van Innophos c.s. jegens [gedaagde] te kunnen bepalen. [gedaagde] heeft daartegen als verweer aangevoerd dat niet duidelijk is waarom Innophos c.s. zowel Atlas als professor Douma om advies hebben gevraagd. Dat de kosten die voor de advisering door professor Douma zijn gemaakt voldoen aan de dubbele redelijkheidstoets heeft [gedaagde] in dat kader niet betwist. Innophos c.s. hebben ondanks dit verweer van [gedaagde] niet inzichtelijk gemaakt waarom het noodzakelijk was zowel advies van Atlas als van professor Douma in te roepen. Bij gebreke daarvan hebben Innophos c.s. tegenover de betwisting door [gedaagde] onvoldoende onderbouwd dat het redelijk was in deskundige bijstand door zowel professor Douma als door Atlas in te roepen. Ook dit onderdeel van de vordering van Innophos c.s. is daarmee niet toewijsbaar.

#### *Facturen Rutger & Posch*

4.29. Aan kosten vanwege juridisch advies vorderen Innophos c.s. voorts de werkzaamheden van haar Nederlandse advocaat, voor zover deze niet gelden als proceskosten in de zin van artikel 241 van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering (Rv). Innophos c.s. stellen in dat kader dat de inhoud van een brief van [gedaagde] van 13 mei 2019 heeft geleid tot het besluit om de hoofdzaak te entameren en dat zij daarom alleen vergoeding van de werkzaamheden van hun advocaat tot 13 mei 2019 vorderen, hetgeen neerkomt op een bedrag van in totaal € 23.198,63.

4.30. Vooropgesteld wordt dat Hoge Raad in zijn arrest van 12 juni 2015 heeft geoordeeld (ECLI:NL:HR:2015:1600), dat uit artikel 241 Rv volgt dat de artikelen 237-240 Rv, behoudens bijzondere omstandigheden, een zowel limitatieve als exclusieve regeling bevatten van de proceskosten waarin de partij die bij vonnis in het ongelijk wordt gesteld, kan worden veroordeeld. Deze regeling derogeeft ingevolge artikel 6:96, derde lid, BW in verbinding met artikel 241 Rv aan artikel 6:96, tweede lid, BW. Zij derogeeft eveneens aan het uitgangspunt dat hij die jegens een ander een onrechtmatige daad pleegt die hem kan worden toegerekend, verplicht is de schade die de ander dientengevolge lijdt, volledig te vergoeden.

4.31. Voorts wordt overwogen dat het hof in het arrest van 31 oktober 2023 de proceskosten in eerste aanleg tussen partijen (alsnog) heeft gecompenseerd, in die zin dat iedere partij de eigen proceskosten draagt (zie hiervoor onder 2.4).

4.32. Uit het voorgaande volgt dat de gevorderde advocaatkosten slechts op de voet van artikel 6:96, tweede lid, BW als vermogensschade voor vergoeding in aanmerking voor zover ze betrekking hebben op andere verrichtingen dan die waarvoor de in artikel 241 Rv bedoelde kosten een vergoeding plegen in te sluiten. Onder artikel 241 Rv vallen de kosten die zijn gemaakt ter voorbereiding van gedingstukken of ter instructie van de zaak. Onder instructie van de zaak valt al hetgeen een advocaat moet doen om zich een beeld te vormen van de zaak, de daarop eventueel te baseren rechtsvordering en de proceskansen, inclusief het vergaren van feiten, de juridische analyse en het verzamelen van bewijs. Onder voorbereiding van gedingstukken valt de ordening en selectie van het

verzamelde materiaal, een enkele (eventueel herhaalde) aanmaning, het doen van een (niet aanvaard) schikkingsvoorstel, en het concipiëren van de dagvaarding, daaronder begrepen de kosten gemoeid met de (eerste) kennisname van de zaak en het daartoe relevante recht, het verzamelen van de feiten en/of het gereedmaken van het dossier. Het ligt op de weg van Innophos c.s. om te stellen en te specificeren dat kosten zijn gemaakt voor verrichtingen die niet onder artikel 241 Rv (en de proceskostencompensatie van het hof) vallen.

4.33. Innophos c.s. vorderen vergoeding van werkzaamheden door het advocatenkantoor Rutgers & Posch gemaakt in de periode van 19 december 2018 tot en met 13 mei 2019. Innophos c.s. stellen dat die werkzaamheden niet onder artikel 241 Rv vallen, omdat zij pas op 13 mei 2019 hebben besloten om een procedure tegen [gedaagde] te starten. Allereerst blijkt uit de specificatie bij de facturen van Rutgers & Posch, dat het advocatenkantoor reeds op 2 mei 2019 is begonnen met het opstellen van een 'draft summons', een concept-dagvaarding. Ook vóór 13 mei 2019 zijn er dus door Rutgers & Posch werkzaamheden verricht die vallen onder het bereik van artikel 241 Rv. Dit geldt te meer nu, zoals hiervoor overwogen, ook de kosten gemoeid met de eerste kennisname van de zaak en al hetgeen een advocaat moet doen om zich een beeld te vormen van de zaak, onder het bereik van artikel 241 Rv vallen. Uit de specificatie van de werkzaamheden bij de facturen, welke in de meeste gevallen niet meer inhoud dan 'Telephone call' of 'Correspondence', wordt echter niet duidelijk of het hier gaat om verrichtingen die niet onder het bereik van artikel 241 Rv vallen. Zoals hiervoor overwogen lag het op de weg van Innophos c.s. om daar duidelijkheid over te geven. Bij gebreke daarvan moeten de advocaatkosten waarvan Innophos c.s. hier vergoeding vorderen, worden aangemerkt als betrekking hebbend op verrichtingen waarvoor de proceskostenveroordeling wordt geacht een vergoeding in te sluiten en welke kosten door het hof zijn gecompenseerd. Bij dit alles komt dat uit de specificatie bij de facturen wel blijkt dat ook vergoeding wordt gevraagd voor kosten voor overleg van het advocatenkantoor met Atlas op 13 februari 2019. Dit klemt nu hiervoor is geoordeeld dat Innophos c.s. onvoldoende hebben onderbouwd dat het inschakelen van Atlas door Rutgers & Posch voldoet aan de dubbele redelijkheidstoets. Dit alles maakt dat de gevorderde vergoeding van advocaatkosten van € 23.198,63 niet toewijsbaar is.

#### *Btw*

4.34. [gedaagde] heeft verder nog als verweer aangevoerd dat Innophos c.s. de btw op de facturen van PwC, van professor Douma en andere adviseurs niet kunnen claimen, omdat deze btw als voorbelasting in aftrek wordt gebracht of omdat de btw wordt verlegd naar de Verenigde Staten, als gevolg waarvan geen btw is verschuldigd, aldus [gedaagde]. De vordering van Innophos c.s. omvat echter niet de btw-bedragen op die facturen, zodat aan die stelling van [gedaagde] voorbij wordt gegaan.

#### *Overige buitengerechtelijke kosten*

4.35. Zoals hiervoor reeds weergegeven heeft [gedaagde] van de overige door Innophos c.s. op grond van artikel 6:96, tweede lid, BW gevorderde buitengerechtelijke kosten niet betwist dat die voldoen aan de dubbele redelijkheidstoets. De overige door Innophos c.s. gevorderde vermogensschade is daarmee als onbetwist toewijsbaar. Dit betekent dat van de door Innophos c.s. gevorderde vermogensschade een bedrag van in to-



taal € 293.283,76 toewijsbaar is. De gevorderde rente is niet betwist en zal ook worden toegewezen.

#### Proceskosten

4.36. Aangezien elk van partijen als op enig punt in het ongelijk gesteld is te beschouwen, zullen ook in deze procedure de proceskosten worden gecompenseerd op de hierna te vermelden wijze.

#### 5. De beslissing

##### De rechtbank

5.1. veroordeelt [gedaagde] om aan Innophos c.s. te betalen een bedrag van € 293.283,76, vermeerderd met de wettelijke rente als bedoeld in artikel 6:119 BW over:

- het bedrag van € 125.637,47 met ingang van 1 januari 2020,
- het bedrag van € 25.840,00 met ingang van 1 januari 2021,
- het bedrag van € 111.072,53 met ingang van 1 januari 2022,
- het bedrag van € 31.339,63 met ingang van 18 mei 2022,

telkens tot de dag van volledige betaling,

5.2. verklaart dit vonnis tot zover uitvoerbaar bij voorraad,

5.3. compenseert de kosten van deze procedure tussen partijen, in die zin dat iedere partij de eigen kosten draagt,

5.4. wijst het meer of anders gevorderde af.

#### NOOT

##### Inleiding

De onderhavige zaak betreft een schadestaatprocedure. In de hoofdzaak is vast komen te staan dat er een beroepsfout is gemaakt. De onderhavige schadestaatprocedure ziet op de vraag of er als gevolg van de beroepsfout daadwerkelijk schade is geleden die voor vergoeding in aanmerking komt. De voornaamste gestelde schadepost die ter discussie staat, betreft fiscale schade. Specifiek die fiscale schade, althans de advisering ten aanzien van de daaraan ten grondslag liggende fiscale constructie, heeft de pennen al flink in beweging gebracht.<sup>1</sup> Of de fiscale schade al dan niet terecht is afgewezen, is een vraag die met deze procedure nog niet definitief is beslist. Partijen hebben al kenbaar gemaakt in hoger beroep te gaan. Alvorens wij nader in zullen gaan op de overwegingen van de rechtbank in de schadestaatprocedure zullen wij eerst kort ingaan op de achtergrond van de casus, gevolgd door een bespreking van het juridisch kader bij beroepsfouten.

##### De achtergrond

In de hoofdzaak was niet tussen partijen in geschil dat X B.V. een beroepsfout had gemaakt. Tussen partijen bestond wel een geschil of die beroepsfout daadwerkelijk tot schade had geleid. Wat was er aan de hand?

Het Amerikaanse bedrijf Innophos Holdings, Inc. (hierna: 'Innophos') is actief in de voedings- en chemische industrie.

In de groepsstructuur van Innophos bevonden zich twee Nederlandse dochtermaatschappijen die een fiscale eenheid vormden. Binnen die fiscale eenheid mocht de door een van

de Nederlandse dochtermaatschappijen verschuldigde rente op een groepslening in aftrek worden gebracht op de vennootschapsbelasting. Dat zou per 1 januari 2018 veranderen met de inwerkingtreding van de Wet spoedreparatie fiscale eenheid. Op grond van die nieuwe wet zou de verschuldigde rente niet meer aftrekbaar zijn omdat voortaan de renteaftrekbeperking van art. 10a Wet op de Vennootschapsbelasting 1969 moest worden toegepast alsof er geen fiscale eenheid was.

Volgens de rechtbank heeft PwC Innophos geadviseerd om haar Nederlandse dochtermaatschappijen die gezamenlijk de fiscale eenheid vormden geruisloos te fuseren met terugwerkende kracht tot 1 januari 2018. De idee van PwC daarbij was, aldus nog steeds de rechtbank, dat art. 10a Wet op de Vennootschapsbelasting 1969 in dat geval toepassing zou missen en de verschuldigde rente in 2018 gewoon aftrekbaar zou zijn.<sup>2</sup>

##### De beroepsfout

Om gebruik te kunnen blijven maken van de renteaftrek voor de vennootschapsbelasting schakelde Innophos eind september 2018 X B.V. in voor juridische en notariële werkzaamheden. X B.V. kreeg een heldere opdracht: uiterlijk 31 december 2018 moet een juridische fusie van de twee Nederlandse dochtermaatschappijen hebben plaatsgevonden. En daar ging het mis. Door een administratieve fout heeft X B.V. de fusiedocumentatie niet tijdig bij het Handelsregister gedeponeerd en kon de juridische fusie niet meer in 2018 plaatsvinden. Tussen partijen is niet in geschil dat X B.V. tekort is geschoten in haar opdracht om de juridische fusie in 2018 te doen plaatsvinden. X B.V. erkent de beroepsfout, maar betwist dat Innophos als gevolg daarvan schade heeft geleden.<sup>3</sup>

##### Juridisch kader beroepsfout

Eind september 2018 is een verbintenis tot stand gekomen tussen Innophos en X B.V. in de vorm van een verstrekte opdracht (art. 7:400 BW). X B.V. is toerekenbaar tekortgeschoten in de nakoming van de op haar rustende verplichtingen. Innophos Inc. en Innophos International Holdings B.V. (hierna tezamen met Innophos: 'Innophos c.s.') hebben in eerste aanleg gesteld dat X BV ook jegens hen onrechtmatig heeft gehandeld door niet de vereiste zorgvuldigheid te betrachten. Innophos c.s. hebben aan die vorderingen de buitencontractuele aansprakelijkheid van art. 6:162 BW ten grondslag gelegd. De vereiste zorgvuldigheid voor het handelen is dezelfde, ongeacht of het gaat om vorderingen uit toerekenbare tekortkomingen of uit onrechtmatige daad.<sup>4</sup> Van een zorgvuldige gedraging van X B.V. is zoals gezien geen sprake. De onrechtmatigheid van de gedraging van X B.V. is hiermee tevens gegeven. Om die reden is X B.V. op grond van art. 6:74 jo. 6:162 BW gehouden de schade van Innophos c.s. te vergoeden.

##### Algemeen: zorgplicht art. 7:401 BW

Art. 7:401 BW bepaalt dat de opdrachtnemer (i.e. X B.V.) bij zijn werkzaamheden de zorg van een goed opdrachtnemer in acht moet nemen. De algemene maatstaf van 'de zorg van een goed opdrachtnemer' is door de Hoge Raad uitgewerkt.

1 Zie bijvoorbeeld L. Berentsen, 'Rechter zet streep door PwC-opzette om Nederlandse belasting te ontlopen', *FD* 17 maart 2024; L. Berentsen, 'PwC bood omstrede "oplossing" om beperking renteaftrek te omzeilen', *FD* 17 maart 2024; Accountant.nl, 'Fiscale constructie van PwC volgens de rechter niet houdbaar', nieuws 18 maart 2024; Accountancy Vanmorgen.nl, 'Fiscale oplossing PwC houdt geen stand bij de rechtbank', fiscaal, nieuws, 18 maart 2024.

2 Rb. Amsterdam 3 maart 2021, ECLI:NL:RBAMS:2021:1744, r.o. 2.3 en 2.4.

3 Rb. Amsterdam 3 maart 2021, ECLI:NL:RBAMS:2021:1744, r.o. 3.3.

4 Vgl. ECLI:NL:HR:2006:AW2080, r.o. 5.3.

Volgens de Hoge Raad dient te worden getoetst of de beroepsbeoefenaar heeft gehandeld zoals in vergelijkbare omstandigheden 'van een redelijk bekwaam en redelijk handelend vakgenoot mag worden verwacht'.<sup>5</sup> Deze maatstaf kent twee elementen. Het eerste element is dat de opdrachtnemer wordt geacht over de vakkennis en deskundigheid van een vergelijkbare beroepsgenoot te beschikken. Anders gezegd: de opdrachtnemer dient voor een bepaalde mate van deskundigheid in te staan. Het tweede element is dat de opdrachtnemer de zorg in acht moet nemen die in het specifieke geval van hem mag worden verlangd.

De zorgplicht kan daarnaast meebrengen dat een opdrachtnemer zijn opdrachtgever uit eigen beweging moet informeren over bepaalde mogelijkheden of moet waarschuwen voor bepaalde risico's.<sup>6</sup> In enkele gevallen geldt die verplichting zelfs buiten de opdracht van de opdrachtnemer om (kortweg aangeduid als de 'spontane adviesplicht').<sup>7</sup> Het behoort ook tot de taak van de opdrachtnemer dat hij zich niet beperkt tot de verrichtingen waarom zijn cliënt uitdrukkelijk verzoekt, maar dat hij zelfstandig beoordeelt wat voor de zaak en zijn cliënt van belang is en daarnaar handelt.<sup>8</sup> De invulling van de reikwijdte van de zorgplicht hangt af van de omstandigheden van het geval en is mede afhankelijk van de persoon van de opdrachtgever en de opdrachtnemer, de (aard van de) rechtsverhouding tussen de opdrachtgever en de opdrachtnemer, de hoedanigheid van de opdrachtgever en de (on)deskundigheid van de opdrachtgever.<sup>9</sup> Het antwoord op de vraag of, en in welke mate een advocaat resp. notaris zijn cliënt behoort te informeren over en te waarschuwen voor een bepaald risico, is aldus afhankelijk van *alle concrete omstandigheden van het geval*. Naast voornoemde aspecten kan daarbij ook betekenis toekomen aan de ernst en omvang van het betreffende risico, de mate van waarschijnlijkheid dat dit zich zal realiseren en de mate waarin de cliënt ervan heeft blijk gegeven zich van dat risico bewust te zijn.

#### *Specifieke normen beroepsgroepen*

Van belang is dat de vorenstaande normen in de rechtspraak ten aanzien van bepaalde beroepsgroepen nader zijn uitgewerkt, waaronder voor advocaten en notarissen. Ook geldt dat bepaalde beroepsgroepen aan eigen tuchtnormen gebonden zijn; dat geldt ook voor advocaten en notarissen.<sup>10</sup> Een notaris heeft daarbij een bijzondere positie. Anders dan (bijvoorbeeld een advocaat) is hij geen partijadviseur. Hij dient zijn ambt in onafhankelijkheid uit te oefenen en op hem rust een (vergaande) zorgplicht. Die zorgplicht bestaat uit verschillende onderdelen: een informatieplicht, een onderzoekplicht en een wilscontrole. De zorgplicht van de notaris is nauw verweven met zijn functie in het rechtsverkeer en het vertrouwen dat hij als zodanig geniet. De zorgplicht van de

notaris is derhalve expliciet neergelegd in art. 17 Wna. De feitelijke invulling van alle concrete omstandigheden van het geval is aldus van belang voor de beoordeling van de vraag of al dan niet sprake is van een beroepsfout. In casu stond vast dat X B.V. als notaris een beroepsfout had gemaakt.

#### *Causaal verband en toerekenbaarheid*

Van belang is dat de beroepsfout in een *conditio sine qua non*-verband staat met de door Innophos c.s. gestelde schade. Dit ligt besloten in de woorden 'daardoor' van art. 6:74 BW en in 'dientengevolge' van art. 6:162 BW. De toets voor dit causaal verband is of de werkelijke situatie en de hypothetische situatie zonder beroepsfout verschillen.<sup>11</sup> Of dat zo is, moet worden vastgesteld door een vergelijking te maken tussen enerzijds de situatie zoals die zich in werkelijkheid heeft voorgedaan en anderzijds de hypothetische situatie die zich zou hebben voorgedaan als de beroepsfout achterwege was gebleven. In casu is – terecht – geoordeeld dat het voor vestiging van aansprakelijkheid vereiste causale verband zonder meer aanwezig is. Zonder de beroepsfout was er in 2018 (onbetwist) een juridische fusie geweest. In de werkelijke situatie is de fusie echter pas in 2019 geëffectueerd. De hypothetische situatie zonder en de werkelijke situatie met de beroepsfout verschillen dus van elkaar, ten nadele van Innophos c.s. Hiermee staat vast dat de schade niet zou zijn ingetreden als de beroepsfout niet had plaatsgevonden.

#### *Schade en voorwaarden schadestaat*

Daarmee resteert de vraag naar de schade, waarbij in de hoofdzaak kon worden volstaan met het aantonen van de mogelijkheid van schade. Volgens vaste rechtspraak is voor een verwijzing naar de schadestaatprocedure voldoende dat het bestaan of de mogelijkheid van schade aannemelijk is gemaakt.<sup>12</sup> Het gaat er dus niet om dat de schade aannemelijk is geworden, maar dat de *mogelijkheid* dat schade is geleden *aannemelijk* is geworden. Dat de exacte hoogte van deze bedragen vooralsnog onbekend is,<sup>13</sup> laat een verwijzing naar de schadestaatprocedure onverlet. Dit vormt immers juist de ratio van de vordering van een verwijzing naar de schadestaatprocedure.

In de hoofdzaak was het voor zowel de rechtbank als het hof niet mogelijk de schade te begroten omdat het debat daarover nog onvoldoende was uitgekristalliseerd. Het hof overwoog dat daartoe eerst de scenario's met en zonder beroepsfout door partijen in beeld moesten worden gebracht – zo feitelijk mogelijk en waar nodig onderbouwd met bewijsstukken – met inachtneming van alle omstandigheden van het geval die een vermogensvergelijking in beide situaties (d.w.z. met en zonder beroepsfout) mogelijk maakt.<sup>14</sup> Het hof heeft daarbij in de hoofdzaak – anders dan de rechtbank – geëxpliciteerd dat zulks ook geldt voor de vraag of zonder de beroepsfout de terugwerkende kracht van de fusie in 2018

5 HR 9 november 1990, NJ 1991/26 en HR 26 april 1991, NJ 1991/45.

6 Conclusie A-G Hartlief, ECLI:NL:PHR:2018:1460; HR 22 maart 2019, ECLI:NL:HR:2019:418; HR 29 juni 2018, ECLI:NL:HR:2018:1024.

7 HR 7 april 2006, NJ 2006/245.

8 HR 28 juni 1991, ECLI:NL:HR:1991:ZC0303.

9 Parl. Gesch. Inv., p. 323; HR 9 juni 2000, NJ 2000/460.

10 Advocaten hebben zich onder andere te conformeren aan de Advocatenwet en de voor hen geldende gedragsregels. Voor notarissen geldt (onder meer) de Wet op de notarisambt en de Verordening beroeps- en gedragsregels vanuit de Koninklijke Notariële Beroepsorganisatie (KNB).

11 Rb. Amsterdam 31 januari 2024, ECLI:NL:RBAMS:2024:825, r.o. 5.5. Ook wel aangeduid als 'de wegdenkoefening'.

12 PHR 3 mei 2019, ECLI:NL:PHR:2019:473; HR 19 juli 2019, ECLI:NL:HR:2019:1241.

13 Ten tijde van het vonnis van de rechtbank Amsterdam was de definitieve aanslag vennootschapsbelasting van Innophos over 2019 nog niet bekend.

14 Hof Amsterdam 31 oktober 2023, ECLI:NL:GHAMS:2023:3131, r.o. 5.12.

door de Belastingdienst zou zijn goedgekeurd.<sup>15</sup> Per schade-post moet worden onderzocht in hoeverre de individuele schade-posten in zodanig verband staan met de gebeurtenis waarop de aansprakelijkheid van X B.V. berust, dat deze schade haar, mede gezien de aard van de aansprakelijkheid en de schade, als gevolg van deze gebeurtenis kan worden toegerekend (ex art. 6:98 BW). In de hoofdzaak heeft de rechtbank dan ook:

- (i) voor recht verklaard dat X B.V. aansprakelijk is jegens Innophos c.s. voor vergoeding van alle vermogensschade die Innophos c.s. hebben geleden en zullen lijden ten gevolge van deze beroepsfout; en
- (ii) de zaak naar de schadestaatprocedure verwezen ter vaststelling van de omvang van de schade van Innophos c.s. en de winst die zij zullen derven ten gevolge van de beroepsfout van X B.V.

In hoger beroep heeft het hof de proceskostenveroordeling van Innophos c.s. vernietigd en geoordeeld dat ieder van partijen de eigen proceskosten draagt. Voor het overige heeft het hof het vonnis bekrachtigd, onder verbetering van de gronden waarop het rust.<sup>16</sup>

#### Schadestaatprocedure

In de schadestaatprocedure vorderen Innophos c.s. bij vonnis uitvoerbaar bij voorraad dat X B.V. samengevat wordt veroordeeld tot betaling van de door haar geleden vermogensschade verdeeld over zeven vorderingen. De vorderingen onder (i) tot en met (iv) zien op kosten die Innophos c.s. hebben gemaakt als gevolg van de beroepsfout en bedragen in totaal € 634.762,85. Innophos c.s. hebben in dat kader aangevoerd dat zij (1) een fiscaal adviseur hebben moeten inschakelen om de fiscale gevolgen in kaart te brengen en maatregelen te nemen om de schade te beperken, (2) juridisch advies hebben moeten inwinnen om de beroepsfout en de schade vast te stellen en (3) notariële kosten hebben moeten maken om de fusie die in 2018 door toedoen van X B.V. niet was gelukt alsnog te doen uitvoeren. Vordering (v) ziet op de fiscale schade die een van de bv's van Innophos heeft geleden doordat de rente als gevolg van de beroepsfout niet aftrekbaar was. Het gaat om een bedrag van € 5.064.989, de grootste gestelde schade-post van Innophos c.s. Vordering (vi) ziet op de wettelijke rente en vordering (vii) ziet op de proceskosten en de nakosten.

In de schadestaatprocedure onderzoekt de rechtbank of de door Innophos c.s. gestelde schade-posten (i t/m vii) het gevolg zijn van de beroepsfout van X B.V. en of zij de dubbele redelijkheidstoets kunnen doorstaan.<sup>17</sup>

Wij zullen – in navolging van de rechtbank – beginnen met de fiscale schade. Innophos c.s. heeft kort gezegd betoogd dat zij, als de beroepsfout achterwege was gebleven, de rente wel hadden kunnen aftrekken en zij over het jaar 2018 geen vennootschapsbelasting verschuldigd waren. Ter onderbouwing verwijst Innophos c.s. naar eerdere fusiebeschikkingen van de inspecteur en diverse praktijkgevallen van PwC. Door X B.V. wordt het voorgaande betwist en is gesteld dat Innophos c.s. de belasting ook verschuldigd was zonder de

beroepsfout. Volgens X B.V. blijft de schuld ook na de fusie kwalificeren als 'besmette' schuld in de zin van art. 10a lid 1 Wet Vpb 1969. De standpunten van partijen ter zake de fiscale schade zijn gedetailleerd uitgewerkt in hun processtukken en door partijen overgelegde fiscale opinies. Onder verwijzing naar diverse fiscale regelgeving, de parlementaire geschiedenis en rechtspraak komt de rechtbank uiteindelijk tot het oordeel dat de fusie voor Innophos c.s. in het jaar 2018 in beginsel geen recht had opgeleverd op aftrek van de rente.<sup>18</sup> Ook het beroep op het gelijkheidsbeginsel wordt door de rechtbank van de hand gewezen nu dit onvoldoende is komen vast te staan.<sup>19</sup> Een interessant aspect daarbij is dat de rechtbank er uitgebreid bij stilstaat dat in geval Innophos c.s. in een procedure voor de belastingrechter de door PwC naar voren gebrachte praktijkgevallen hadden opgevoerd met een beroep op het gelijkheidsbeginsel, de inspecteur in dat geval in de gelegenheid zou moeten worden gesteld om tegenbewijs te leveren. In deze civiele procedure behoort dit bewijsrisico volgens de rechtbank voor rekening van Innophos c.s. te komen. Innophos c.s. is immers de partij die zich beroept op een afwijking van de strikte wetstoepassing met haar beroep op het gelijkheidsbeginsel. De rechtbank komt uiteindelijk tot de slotsom dat de door Innophos c.s. onder (v) gevorderde vermogensschade van € 5.064.989, bestaande uit beweerdelijk fiscale schade doordat de rente als gevolg van de beroepsfout, niet aftrekbaar was.

Ten aanzien van de overige vermogensschade, schade-posten (i t/m iv) van € 634.762,85 stelt de rechtbank – onzes inziens terecht – voorop dat het enkele feit dat niet is komen vast te staan dat fiscale schade is geleden, niet wegneemt dat redelijke kosten ter vaststelling van schade en aansprakelijkheid wel voor vergoeding in aanmerking kunnen komen omdat X B.V. binnen de grenzen van art. 6:98 BW in beginsel aansprakelijk is voor alle schade die Innophos c.s. als gevolg van de beroepsfout hebben geleden en dus ook voor de kosten ter vaststelling van schade en aansprakelijkheid. Wel moet er een causaal verband bestaan tussen de beroepsfout en de kosten, welk verband door Innophos c.s. als benadeelden moet worden aangetoond. Een en ander geldt ook voor kosten van deskundige bijstand, met dien verstande dat voor het toerekeningsverband moet komen vast te staan dat het redelijk was om in verband met een onderzoek naar de mogelijke gevolgen van de beroepsfout deskundige bijstand in te roepen en dat de daartoe gemaakte kosten redelijk zijn, de zogenoemde dubbele redelijkheidstoets (zie HR 11 juli 2003, ECLI:NL:HR:2003:AF7423 en HR 13 maart 2015, ECLI:NL:HR:2015:586).<sup>20</sup>

De rechtbank gaat vervolgens gedetailleerd in op de onderscheiden schade-posten voor fiscaal advies, juridisch advies en notarieel advies. De rechtbank betreft bij haar overwegingen in hoeverre Innophos c.s. de door haar gevorderde kosten nader hebben gespecificeerd, mede gelet op de betwisting van die kosten door X B.V. De rechtbank acht uiteindelijk slechts een deel van de door Innophos c.s. gevorderde kosten voor fiscaal, juridisch en notarieel advies toewijsbaar. Dat betreft voornamelijk de kosten die niet gemotiveerd zijn be-

15 Hof Amsterdam 31 oktober 2023, ECLI:NL:GHAMS:2023:3131, r.o. 5.19.

16 Hof Amsterdam 31 oktober 2023, ECLI:NL:GHAMS:2023:3131, r.o. 5.1 e.v.

17 Rb. Amsterdam 31 januari 2024, ECLI:NL:RBAMS:2024:825, r.o. 4.1 e.v.

18 Rb. Amsterdam 31 januari 2024, ECLI:NL:RBAMS:2024:825, r.o. 4.13.

19 Rb. Amsterdam 31 januari 2024, ECLI:NL:RBAMS:2024:825, r.o. 4.16 e.v.

20 Rb. Amsterdam 31 januari 2024, ECLI:NL:RBAMS:2024:825, r.o. 4.20.

twist door X B.V. Het merendeel van de kosten is gedetailleerd door X B.V. betwist, althans daarover heeft X B.V. afdoende vragen opgeworpen waarom het noodzakelijk was om die kosten te maken. Bijvoorbeeld waarom het noodzakelijk was om zowel advies van PwC NL als advies van PwC US in te winnen, waarom advies van een Amerikaanse advocaat is ingeroepen ter zake van een Nederlandse kwestie (fout Nederlandse notaris in verband met een fusie naar Nederlands recht vanwege fiscale optimalisatie voor de Nederlandse belastingplicht) en waarom advies van zowel professor Douma als advies van Atlas is ingewonnen. Dit is in zoverre een mooi voorbeeld van het belang van een deugdelijke betwisting van gevorderde kosten alsook het belang om daar vervolgens een uitgebreide motivering tegenover te zetten. De advocaatkosten van € 23.198,63 acht de rechtbank niet toewijsbaar nu deze onder het bereik van art. 241 Rv vallen en aldus van kleur verschieten.<sup>21</sup> De overige buitengerechtigde kosten zijn niet betwist en zijn om die reden wel toewijsbaar. Ter zake van post (i) t/m (iv) acht de rechtbank uiteindelijk een bedrag van € 293.283,76 toewijsbaar. Schadeposten (vi) en (vii): schadepost (vi) ziet op de wettelijke rente en schadepost (vii) op de proceskosten en de nakosten. Nu de wettelijke rente niet is betwist, acht de rechtbank dit toewijsbaar. Aangezien elk van partijen als op enig punt in het ongelijk gesteld is te beschouwen, oordeelt de rechtbank dat de kosten van de procedure gecompenseerd worden in die zin dat iedere partij de eigen kosten draagt.

#### Afsluiting

Het interessante aspect van de uitspraak zit in onze optiek met name in de eventuele gevolgen die deze uitspraak met zich meebrengt ten aanzien van de door PwC bedachte constructie. Uit het vonnis volgt immers dat PwC de ter discussie staande constructie in de praktijk meermaals heeft geadviseerd en daarbij dus nauw betrokken was. De rol van PwC is dan ook niet onopgemerkt gebleven en heeft de pennen al flink in beweging gebracht.<sup>22</sup> Het FD-artikel met de sprekende kop 'Rechter zet streep door PwC-opzette om Nederlandse belasting te ontlopen' heeft nota bene tot Kamervragen geleid.<sup>23</sup> De Belastingdienst heeft laten weten geen situaties te kennen die vergelijkbaar zijn 'met de zaak van de uitspraak waarin de rente wél in aftrek is toegestaan'.<sup>24</sup> Innophos c.s. hebben kenbaar gemaakt dat zij in hoger beroep gaan tegen de uitspraak in de schadestaatprocedure. Mochten Innophos c.s. daarin in het ongelijk worden gesteld, dan kunnen zij nog proberen om de gestelde schade op PwC te verhalen. Het is immers verdedigbaar dat (ook) PwC een beroepsfout valt te verwijten nu PwC de foutieve constructie aan Innophos c.s. adviseerde. Mocht Innophos c.s. inderdaad besluiten om PwC alsnog in rechte te betrekken, dan dienen zij daartoe een separate gerechtelijke procedure te starten. Het nadeel daarvan is dat Innophos c.s. in dat geval opnieuw met de nodige juridische kosten zullen worden geconfronteerd. Om deze kosten te beperken, had het in onze optiek voor de hand gelegen om ook PwC in de huidige procedure te betrekken.

<sup>21</sup> HR 12 juni 2025, ECLI:NL:HR:2015:1600.

<sup>22</sup> L. Berentsen, 'Rechter zet streep door PwC-opzette om Nederlandse belasting te ontlopen', *Het Financiële Dagblad* 17 maart 2024.

<sup>23</sup> <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2024/04/10/beantwoording-kamervragen-over-de-uitspraak-van-de-rechter-over-belastingconstructies>.

<sup>24</sup> L. Berentsen, 'PwC bood omstrede "oplossing" om beperking renteaftrek te omzeilen', *Het Financiële Dagblad* 17 maart 2024.

Wij volgen met belangstelling hoe de zaak zich in hoger beroep verder gaat ontwikkelen en welke eventuele gevolgen dit met zich mee zal brengen.

mr. M. de Groot en mr. A.J. Kok MBA  
DeHaan advocaten en notarissen resp. ittAK Legal

## Civiel recht

127

### Stelplicht mede-eigendom (gemeenschap) en rechtsverwerking gebruiksvergoeding

Hoge Raad

12 januari 2024, nr. 22/04786, ECLI:NL:HR:2024:24

(mr. Tanja-van den Broek, mr. Du Perron, mr. Wattendorff, mr. Schaafsma, mr. Teuben)

(Concl. A-G Rank-Berenschot; niet opgenomen)

Noot mr. I.W. van Osch

### Stelplicht. Gemeenschap. Rechtsverwerking. Gebruiksvergoeding.

[BW art. 3:166, 3:169]

*Essentie: Een broer heeft gesteld dat hij samen met zijn broer diverse landbouwmachines in mede-eigendom had. Met het oordeel dat de gezamenlijke levering niet is aangetoond, heeft het hof te zware eisen aan die stelplicht gesteld of het oordeel onbegrijpelijk uitgelegd. Ook de afwijzing van de aanspraak op een gebruiksvergoeding heeft het hof gebaseerd op een onjuiste rechtsopvatting daar enkel tijdsverloop niet kan leiden tot rechtsverwerking.*

*Samenvatting: In deze procedure heeft een broer gesteld dat hij samen met zijn broer diverse landbouwmachines in mede-eigendom (gemeenschap) had. Volgens het hof heeft de broer onvoldoende onderbouwd dat hij die zaken mede geleverd heeft gekregen. Daarmee heeft het hof echter te strenge eisen aan die stelplicht gesteld ofwel zijn oordeel onbegrijpelijk gemotiveerd. Ook heeft het hof de vordering tot een gebruiksvergoeding vanaf 2004 afgewezen onder verwijzing naar het tijdsverloop vanwege strijd met de eisen van redelijkheid en billijkheid. Enkel tijdsverloop kan echter niet leiden tot rechtsverwerking.*

[A], wonende te [woonplaats],

eiser tot cassatie,

hierna: [A],

advocaat: A.C. van Schaick,

tegen

[B], wonende te [woonplaats],

verweerder in cassatie,

hierna: [B],

advocaat: C.S.G. Janssens.

#### 1. Procesverloop

Voor het verloop van het geding in feitelijke instanties verwijst de Hoge Raad naar: