

Weekblad voor Fiscaal Recht, Kostenvergoeding en onrechtmatigheid

Vindplaats: WFR 2007/160

Bijgewerkt tot: 01-01-2007

Auteur: Mr. S.F. van Immerseel [\[1\]](#)

Wetgang: Awb 7:15 Awb 7:28 Awb 8:74

Variaties op een thema

Samenvatting

De vaststelling of handhaving van een aanslag of beschikking die later na bezwaar of beroep wordt ingetrokken of vernietigd, kan een onrechtmatige overheidsdaad opleveren. Daarvan is sprake indien de inspecteur daarbij is uitgegaan van een onjuiste rechtsopvatting. Dit is zelfs zo als de inspecteur daarbij geen verwijt treft. De wetgever heeft de uit deze onrechtmatige daad voortvloeiende verplichting tot schadevergoeding geregeld en beperkt in art. 7:15 (bezwaar), art. 7:28 (administratief beroep) en art. 8:74 (beroep) van de Awb en het Besluit proceskosten bestuurlijke procedures. De daaruit voortvloeiende, uiterst schrale, kostenvergoeding na bezwaar en beroep heeft reeds vele kritische pennen in beweging gezet. Hoewel de hoogte van de vergoeding eigenlijk de kosten van een procedure daarover niet loont, is de fiscale rechter in 2006 toch een aantal malen gevraagd te oordelen over de juistheid van de beslissing om een kostenvergoeding voor de kosten van bezwaar en beroep wel of niet toe te kennen. Deze jurisprudentie is interessant genoeg om nog eens op een rij te zetten.

1. Inleiding

De vaststelling of handhaving van een aanslag of beschikking die later na bezwaar of beroep wordt ingetrokken of vernietigd kan een onrechtmatige overheidsdaad opleveren. Daarvan is sprake indien de inspecteur daarbij is uitgegaan van een onjuiste rechtsopvatting. Dit is zelfs zo als de inspecteur daarbij geen verwijt treft. [\[2\]](#) De wetgever heeft de uit deze onrechtmatige daad voortvloeiende verplichting tot schadevergoeding geregeld en beperkt in art. 7:15 (bezwaar), art. 7:28 (administratief beroep) en art. 8:74 (beroep) Awb en het Besluit proceskosten bestuurlijke procedures (hierna: het besluit). De daaruit voortvloeiende, uiterst schrale, kostenvergoeding na bezwaar en beroep heeft reeds vele kritische pennen in beweging gezet. Hoewel de hoogte van de vergoeding eigenlijk de kosten van een procedure daarover niet loont, is de fiscale rechter in 2006 toch een aantal malen gevraagd te oordelen over de juistheid van de beslissing om een kostenvergoeding voor de kosten van bezwaar en beroep wel of niet toe te kennen. Deze jurisprudentie is interessant genoeg om nog eens op een rij te zetten. In deze bijdrage zal ik ingaan op jurisprudentie met betrekking tot:

1. de kostenvergoeding na vermindering van een voorlopige aanslag;
2. de kostenvergoeding na een gesloten compromis;
3. de juistheid van de rechtsopvatting;
4. het niet tijdig beslissen op een bezwaarschrift;
5. de matiging van de kostenvergoeding wegens "eigen schuld".

Een nadere beschouwing leert dat een vraag of er recht bestaat op een kostenvergoeding niet zozeer afhangt van de aard van de beschikking, een compromis of het handelen van de belastingplichtige, maar neerkomt op een vraag naar de rechtmatigheid van het handelen van de inspecteur.

2. De kostenvergoeding na vermindering van een voorlopige aanslag

In 2006 hebben onder meer de Rb. Haarlem, Hof Leeuwarden en de Voorzieningenrechter van het Hof 's-Hertogenbosch een oordeel gegeven over het recht op een kostenvergoeding na vermindering van een voorlopige aanslag.

2.1. Toelichting bij het besluit

Naar aanleiding van de nota van toelichting op het KB van 25 februari 2002 ^[3] leek het niet waarschijnlijk dat na een vermindering van een voorlopige aanslag een recht zou bestaan op een kostenvergoeding. In de nota van toelichting staat onder meer te lezen: "De wet schrijft een vergoedingsplicht voor in de gevallen waarin het bestreden besluit wegens onrechtmatigheid wordt herroepen en deze onrechtmatigheid aan het bestuursorgaan is te wijten (...). De bezwaarschriften gericht tegen een voorlopige aanslag op grond van artikel 13 AWR behoren daar in beginsel niet toe. Voorlopige aanslagen voldoen niet aan het hiervoor genoemde vergoedingscriterium, zoals dat is vastgesteld in artikel 7:15, lid 2, Awb. Voorlopige aanslagen zijn namelijk schattingen omdat de grootte van de belastingschuld pas kan worden vastgesteld na afloop van het tijdvak waarover de belasting wordt geheven. Indien een voorlopige aanslag wordt herroepen, na indiening van een bezwaarschrift, is er in beginsel geen sprake van onrechtmatigheid." ^[4]

2.2. Rb. Haarlem 29 augustus 2006, nr. 05/6113, NTFR 2006/1405

Gelet op de hiervoor genoemde toelichting bij het besluit zal het niet verbazen dat de Rb. Haarlem op 29 augustus 2006 in nr. 05/6113, NTFR 2006/1405, oordeelde dat geen recht bestond op kostenvergoeding na vermindering van een voorlopige aanslag. Het betrof een voorlopige aanslag inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen 2005. Deze was opgelegd op basis van de in de aangifte inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen 2004 opgenomen gegevens. In die aangifte waren de inkomensbestanddelen zodanig verdeeld dat de belasting voor belanghebbende niet meer beliep dan de aanslagdrempel van art. 9.4, lid 1a, Wet IB 2001. In 2005 zou een andere verdeling worden gekozen. De rechtbank oordeelde dat niet van de Belastingdienst kan worden verwacht dat deze bij het opleggen van een voorlopige aanslag 2005 rekening houdt met de mogelijkheid dat belanghebbende in 2005 een andere keuze maakt dan in 2004. Volgens de rechtbank kon dan ook niet worden gezegd dat de Belastingdienst onrechtmatig handelde. De rechtbank veroordeelde deze dan ook niet tot de gevraagde vergoeding voor de kosten van de bezwaarfase.

2.3. Rb. Haarlem 29 augustus 2006, nr. 05/06100, NTFR 2006/1404

Op dezelfde dag deed de Rb. Haarlem ook uitspraak in een andere zaak waarin werd verzocht om vergoeding van de kosten van de bezwaarfase bij de vermindering van een voorlopige aanslag. Hier oordeelde de rechtbank dat wel sprake was van een aan de inspecteur te wijten onrechtmatigheid. De voorlopige aanslag inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen 2005 was door de inspecteur vastgesteld op basis van de gegevens van de aangifte inkomstenbelasting 2004. Deze aangifte resulteerde in een te betalen bedrag. Dit werd veroorzaakt door een incidentele bate in de vorm van de vrijval van langlopende rentecertificaten. Deze bate was door belanghebbende aangegeven als inkomen over de periode voor 1 januari 2001: "overige inkomsten in verband met overgangsregeling". De aangiften inkomstenbelasting 2001 t/m 2003 hadden steeds geleid tot een teruggaaf. Hoewel het incidentele karakter van het in 2004 genoten inkomen bij de inspecteur bekend was, werd er op basis van het inkomen uit 2004 toch een voorlopige aanslag 2005 opgelegd. De rechtbank kwalificeerde dit als een administratieve vergissing. Als gevolg van deze vergissing was de aanslag onjuist en werd deze bij de uitspraak op bezwaar vernietigd. Daarmee was de aan de inspecteur te wijten onrechtmatigheid volgens de rechtbank gegeven. Belanghebbende had recht op een kostenvergoeding.

2.4. Hof Leeuwarden 11 augustus 2006, nr. 146/05 en 141/05, V-N 2007/1.1

Het betreft hier twee identieke zaken die speelden voor het Hof Leeuwarden. Belanghebbende had over 2003 aangifte inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen gedaan door middel van een papieren aangiftebiljet. Dit papieren aangiftebiljet bood niet de mogelijkheid om de door de werkgever toegepaste arbeidskorting te vermelden. De digitale biljetten boden die mogelijkheid wel. Bij het vaststellen van de voorlopige aanslag 2005 was de inspecteur uitgegaan van het, incomplete, papieren aangiftebiljet over 2003. Na bezwaar werd de voorlopige aanslag verminderd, de inspecteur kende echter geen kostenvergoeding toe. Na beroep van belanghebbende oordeelde de Rb. Leeuwarden dat de onrechtmatigheid van de voorlopige aanslag aan de inspecteur was te wijten omdat het papieren aangiftebiljet incompleet was en dit aan de inspecteur was te wijten, temeer omdat de inspecteur de aanwezige loonbelastingkaart met daarop de juiste arbeidskorting niet had geraadpleegd. Het hof bevestigde in hoger beroep het oordeel van de rechtbank.

2.5. Voorzieningenrechter Hof 's-Hertogenbosch 31 augustus 2006, nr. 05/0342, V-N 2006/59.8

Belanghebbende had aangifte inkomstenbelasting 2003 gedaan naar een verzamelinkomen van € 14 236. Door een intoetsfout legde de inspecteur een voorlopige aanslag op naar een verzamelinkomen van € 15 232. Na daartegen door belanghebbende gemaakt bezwaar werd de aanslag verminderd. De inspecteur weigerde echter de gevraagde kostenvergoeding voor de kosten van de bezwaarfase. Het hof overwoog onder meer dat zowel de aard als de wijze van totstandkoming van een voorlopige aanslag er normaliter aan in de weg staan dat een vermindering van de voorlopige aanslag op verzoek van belanghebbende een aan de inspecteur te wijten onrechtmatigheid oplevert. Het hof vervolgde zijn overwegingen met: "In het onderhavige geval heeft de belanghebbende in zijn aangifte de inspecteur echter voorzien van volledige en juiste informatie omtrent het verzamelinkomen. Uit de door de inspecteur verleende vermindering van de voorlopige aanslag tot het in de aangifte aangegeven verzamelinkomen leidt het Hof af, dat de inspecteur in beginsel bij het opleggen van de voorlopige aanslag niet heeft willen afwijken van de in de aangifte opgenomen gegevens. De voorlopige aanslag is door een fout van de inspecteur te hoog vastgesteld. Het Hof is van oordeel dat het voorlopige karakter van de voorlopige aanslag en zowel de aard en de wijze van totstandkoming van een voorlopige aanslag er niet aan in de weg staan het ernstige onzorgvuldig handelen van de inspecteur, daarin bestaande dat de door de belanghebbende verstrekte (juiste) informatie onjuist is verwerkt, aan te

merken als een aan de inspecteur te wijten onrechtmatigheid. Immers, ook bij het vaststellen van een voorlopige aanslag dient de inspecteur, mede gelet op artikel 3:2 van de Awb en artikel 3:4 van de Awb, de nodige zorgvuldigheid te betrachten." Het hof veroordeelde de inspecteur tot vergoeding van de kosten van de bezwaarfase.

3. Kostenvergoeding na compromis: HR 22 september 2006, nr. 41 421, NTFR 2006/1353

Dat een vermindering van een aanslag voortvloeit uit een tussen de belanghebbende en de inspecteur gesloten compromis hoeft er niet aan in de weg te staan dat de inspecteur een proceskostenvergoeding moet betalen. De belanghebbende in deze zaak verschilde met de inspecteur van mening over de aftrek van de als bedrijfslast in aanmerking te nemen energiekosten. Belanghebbende ging in beroep. Tijdens het vooronderzoek bereikten de belanghebbende en de inspecteur alsnog overeenstemming over het in aanmerking te nemen bedrag. Het Hof 's-Hertogenbosch verminderde de aanslag vennootschapsbelasting dienovereenkomstig, maar zag geen redenen tot een veroordeling van de inspecteur in de proceskosten omdat de vermindering van de aanslag uitsluitend het gevolg was van het bereikte compromis. De Hoge Raad was het daar niet mee eens. "De omstandigheid dat tussen partijen tijdens het vooronderzoek een compromis is bereikt in vorenbedoelde zin is geen grond voor het maken van een uitzondering op de regel dat, indien een belanghebbende die bij het gerechtshof tegen een besluit van een bestuursorgaan in beroep is gekomen, geheel of gedeeltelijk in het gelijk wordt gesteld, het bestuursorgaan in de kosten van het geding voor het gerechtshof wordt veroordeeld."

Belanghebbende had dus recht op een kostenvergoeding.

4. De juistheid van de rechtsopvatting: HR 3 november 2006, zaak C05/248, V-N 2006/59.11

Er bestaat alleen recht op een kostenvergoeding indien het bestreden besluit wordt verminderd wegens een aan de inspecteur te wijten onrechtmatigheid. Niet iedere vermindering van een aanslag is het gevolg van een aan de inspecteur te wijten onrechtmatigheid.

In HR 3 november 2006, nr. 05/248, V-N 2006/59.11, was de casus de volgende. Belanghebbende werkte sinds 1980 als piloot bij een Duitse luchtvaartmaatschappij. Hij had de beschikking over zowel een woning in Nederland, als een woning in Duitsland. Hij beschouwde zijn woning in Duitsland als hoofdverblijf. De Nederlandse Belastingdienst bleef hem echter als inwoner van Nederland beschouwen. ⁵ Naar aanleiding van de aangifte inkomstenbelasting 1993 ontstaat een langlopende discussie tussen de inspecteur en de (gemachtigde van) belanghebbende over de fiscale woonplaats van belanghebbende. De Duitse belastingautoriteiten zijn met belanghebbende van mening dat belanghebbende zijn fiscale woonplaats in Duitsland heeft. Omdat zowel Nederland als Duitsland belanghebbende als inwoner (blijven) beschouwen, volgt een overlegprocedure ingevolge art. 25 verdrag Nederland-Duitsland. Deze procedure leidt echter niet tot enig resultaat. Uiteindelijk doorbreekt de Staatssecretaris van Financiën in 1997 de impasse door belanghebbende vanaf 1991 als buitenlands belastingplichtige te beschouwen. De staatssecretaris doet dit op grond van de volgende overwegingen:

- het door belanghebbende kenbaar gemaakte voornemen om het verhuurde deel van zijn woning in Duitsland zelf te gaan benutten;
- het door belanghebbende kenbaar gemaakte voornemen om zijn woning in Nederland te verkopen;
- het door belanghebbende kenbaar gemaakte voornemen om zich blijvend in Duitsland te vestigen;
- om tot een oplossing in deze kwestie te komen.

Belanghebbende claimde een schadevergoeding omdat de staat jegens hem onrechtmatig zou hebben

gehandeld door een aanslag op te leggen en deze na bezwaar gedurende lange tijd te handhaven. Hof 's-Gravenhage had overwogen dat de inspecteur bij de vaststelling van de aanslag en bij het aanvankelijk handhaven daarvan het verdrag correct heeft toegepast omdat belanghebbende zijn woonplaats had in beide staten, en het niet mogelijk was het middelpunt van de levensbelangen van de belanghebbende vast te stellen. De belastingautoriteiten moesten proberen in onderling overleg een regeling te treffen. Dat hebben zij ook gedaan. De inspecteur heeft gebruikgemaakt van zijn wettelijke bevoegdheid en daardoor niet onrechtmatig gehandeld. De Hoge Raad verwerpt het beroep van belanghebbende onder verwijzing naar art. 81 RO.

5. Het niet tijdig beslissen op een bezwaarschrift: HR 17 februari 2006, nr. 39 602, NTFR 2006/309 (BNB 2006/168)

In HR 17 februari 2006, nr. 39 602, NTFR 2006/309, was de belanghebbende in beroep gegaan tegen het niet tijdig doen van uitspraak op bezwaar tegen een aantal aanslagen OZB van de gemeente Amsterdam. Hoewel deze aanslagen ook na rechterlijke toetsing in stand bleven, kende de Hoge Raad toch een proceskostenvergoeding toe. Omdat de gemeente niet tijdig uitspraak op bezwaar had gedaan, lag het in de rede de gemeente te veroordelen in de kosten die redelijkerwijs door belanghebbende waren gemaakt voor het beroep tegen het uitblijven van een tijdige uitspraak op bezwaar. Het feit dat de bestreden aanslagen in stand bleven stond daaraan niet in de weg. De aan de gemeente te wijten onrechtmatigheid bestond er hier dus in dat niet binnen de wettelijk voorschreven beslistermijn uitspraak op bezwaar was gedaan.

6. Kostenvergoeding en eigen schuld: HR 12 mei 2006, nr. 42 449, NTFR 2006/717 (V-N 2006/25.7)

Deze procedure betrof een bv die tot 2001 was gevoegd in een fiscale eenheid vennootschapsbelasting. Toch ontving de bv navorderingsaanslagen over de jaren 1998 en 1999. De bv maakte bezwaar, maar vermeldde daarin niet het bestaan van de fiscale eenheid in die jaren. De bezwaren werden afgewezen. In beroep vernietigde het Hof Amsterdam de aanslagen en veroordeelde de inspecteur in de kosten van het bezwaar. Het opleggen van de aanslagen vormde volgens het hof een aan de inspecteur te wijten onrechtmatigheid. Het hof veroordeelde de inspecteur niet in de kosten van het beroep. Door het niet in de bezwaarfase melden van de fiscale eenheid in de betreffende jaren had de bv het volgens het hof aan zichzelf te wijten dat alleen nog het indienen van beroep restte. Volgens de Hoge Raad was het niet uitsluitend aan de bv te wijten. De inspecteur was immers op de hoogte van de fiscale eenheid in die jaren en had desondanks toch de navorderingsaanslagen opgelegd en in bezwaar gehandhaafd. De bv had recht op vergoeding van de proceskosten.

7. Afsluiting

Hoewel de omstandigheden van de hiervoor besproken aan de rechter voorgelegde zaken zeer uiteenlopen, blijkt steeds sprake te zijn van variaties op een thema. Ongeacht of het gaat om een voorlopige aanslag, een compromis of eigen schuld, voor de toekenning van een kostenvergoeding is slechts één vraag van belang: is er sprake van een aan de inspecteur te wijten onrechtmatigheid? Als deze vraag bevestigend wordt beantwoord, bestaat recht op een kostenvergoeding ongeacht de verdere omstandigheden. Dat betekent dat in meer gevallen dan tot nu toe werd aangenomen, recht bestaat op een kostenvergoeding.

Voetnoten

- [1] Belastingadviseur bij Van den Boomen Belastingadviseurs te Tilburg en tevens als docent verbonden aan de disciplinegroep Fiscaal Recht van de Universiteit Utrecht.
- [2] HR 1 juli 1993, nr. 15 137, NJ 1995, 150 (NCB-Staat) (beroep), HR 20 februari 1998, nr. 16 474, BNB 1998/207 (Boeder-Staat) (bezwaar).
- [3] Het Besluit proceskostenvergoeding bestuurlijke procedures (Stb. 2002, 113, blz. 7).
- [4] Het Hof Amsterdam besliste overigens al eerder dat de Awb geen onderscheid maakt tussen aanslagen en voorlopige aanslagen en dat ook bij het vaststellen van een voorlopige aanslag de algemene beginselen van behoorlijk bestuur in acht moeten worden genomen.
- [5] Dat deed belanghebbende aanvankelijk zelf ook in zijn aangifte. Hij claimde vervolgens voor zijn totale inkomen voorkoming van dubbele belasting. Ik ga ervan uit dat deze handelwijze berustte op een gebrek aan fiscale kennis.