

Herzien rapport

Afspraak is afspraak?

Rapport over een onderzoek naar de nakoming van een contract door de provincie
Groningen

Datum: 23 februari 2015

Rapportnummer: 2014/151

WAT IS DE KLACHT?

Ten behoeve van de aanleg van een provinciale weg heeft de provincie in 2012 een aantal gronden onteigend. Bij verzoeker was dat niet nodig, want met hem had de provincie in 2009 een koopovereenkomst gesloten.

Verzoeker klaagt erover dat de provincie Groningen niet de belastingschade vergoedt, die hij leed na de verkoop van zijn huis aan de provincie.

Verzoeker vindt dat de belastingschade bestaat uit de door hem te betalen inkomstenbelasting, als vermeld op de voorlopige aanslagen 2009 en 2010.

De provincie meent op grond van een Besluit van de staatssecretaris van Financiën en arresten van de Hoge Raad dat door de enkele heffing van (hogere) inkomstenbelasting over het (hogere) belastbare inkomen uit sparen en beleggen zich nog geen belastingschade voordoet.

De vraag die nu voorligt aan de Nationale ombudsman is: Wat mocht verzoeker in redelijkheid verwachten van de provincie?

WAT GING ER AAN DE KLACHT VOORAF?

In de koopovereenkomst was in artikel 14, dat ging over belastingschade bepaald: "In gevallen voor zover ten laste van de verkoper ten gevolge van deze verkoop een hoger bedrag aan inkomstenbelasting zou worden geheven dan verschuldigd ware geweest wanneer deze transactie niet zou hebben plaats gehad en dus slechts de jaarlijkse opbrengsten zouden zijn belast, voor zover het de inkomstenbelasting betreft, uiteindelijk ook na toepassing van de bepaling tot matiging van de progressie, zal dit door de daarbij betrokken inspecteur der belastingen vast te stellen nadelige verschil, de zogenaamde belastingschade, door de provincie aan verkoper worden vergoed. Als belastingschade is tevens aan te merken schade welke ontstaat door het eerder verschuldigd zijn van de belasting".

Onder verwijzing naar dit artikel deed verzoeker in zijn brief aan de provincie van 6 juli 2012 opgave van zijn geleden belastingschade op grond van de voorlopige belastingaanslagen inkomstenbelasting 2009 en 2010 en verzocht om uitbetaling van die bedragen.

Bij brief van 30 juli 2012 deelde de provincie mee dat uit de toegezonden stukken niet bleek dat de belastinginspecteur het nadelige verschil had vastgesteld. De provincie wees daarom zonder aan de verdere inhoudelijke beoordeling toe te komen de claim af.

Bij brief van 7 december 2012 deelde de belastinginspecteur mee dat – zoals telefonisch was besproken met verzoeker – belastingschade alleen kon ontstaan in box 3 door het aanhouden van extra banktegoeden, die ontstaan waren na de verkoop van zijn eigen woning. De belastingschade over 2009 en 2010 stelde zij vast op € 4.637.

De provincie schreef verzoeker op 20 december 2012 dat uit de brief van de belastinginspecteur was gebleken dat diens vaststelling was gebaseerd op de definitieve belastingaanslagen van 2009 en 2010. Om na te gaan of deze vaststelling juist was, vroeg de provincie verzoeker de aanslagbiljetten toe te sturen, wat verzoeker vervolgens deed.

Bij brief van 28 januari 2013 deelde de provincie verzoeker mee, dat uit jurisprudentie was te herleiden dat door onteigening de verschuiving van inkomen van box 1 naar box 3 niet als schade werd aangemerkt. Ook uit een Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 31 oktober 2001 volgde dat zich geen belastingschade voordeed door de heffing van inkomstenbelasting over het box 3 vermogen. De vaststelling van de schade door de inspecteur was door de provincie niet te volgen en leek niet op de juiste wijze te zijn vastgesteld. Mogelijk bestond er een uitzonderings situatie, maar die was niet aangetoond. Een vergelijking tussen de oude en nieuwe situatie in box 1 en box 3, waaruit het nadeel kan worden gedestilleerd, ontbrak in de berekening van de inspecteur. Als de inspecteur gemotiveerd kon aangeven dat sprake is van belastingschade door de verschuiving van inkomen van box 1 naar box 3, waarbij zich klaarblijkelijk een uitzonderings situatie voordoet, en een berekening wordt verstrekt, waarin de oude en de nieuwe situatie met elkaar wordt vergeleken, kon de provincie overgaan tot het vergoeden van dit nadelige verschil.

Vervolgens heeft verzoeker de brief van de provincie voorgelegd aan de Belastingdienst. De belastinginspecteur schreef hem bij brief van 7 februari 2013 dat zij bij het vaststellen van de belastingschade in haar eerdere brief slechts rekening had gehouden met de situatie na de overdracht van de woning. De bedragen betroffen de in de jaren 2009 en 2010 te betalen inkomstenbelasting over het box 3 inkomen. De berekening was volgens haar derhalve onvolledig en kon niet worden aangemerkt als geleden belastingschade. De provincie had volgens haar terecht verwezen naar het Besluit van de staatssecretaris van 31 oktober 2001, waarin werd bepaald dat voor de vermogensbelasting zich geen belastingschade voordoet door de heffing van inkomstenbelasting over het belastbare inkomen uit sparen en beleggen. In dit besluit werd naar de arresten van de Hoge Raad verwezen. De samenvatting van de inhoud van deze arresten luidde als volgt. Een nadeel, dat een onteigende lijdt, indien over een inkomensschadevergoeding vermogensbelasting verschuldigd is, zal opwegen tegen het voordeel, dat de onteigende verwerft als gevolg van de uitkering van een bedrag ineens, daar het bezit van vermogen de bezitter een financiële voorsprong geeft boven degene die het aan de vergoeding ten grondslag gelegde inkomen uit arbeid geniet. In plaats van het jaarlijkse te derven inkomen komt een gekapitaliseerd bedrag, dat enerzijds — onder bepaalde omstandigheden — tot heffing van inkomstenbelasting aanleiding geeft, doch anderzijds tot een vergroting van

draagkracht leidt. Het aldus gekapitaliseerde toekomstige inkomen is immers onafhankelijk van het leven en de gezondheid van de belastingplichtige en van de eventuele uitkomsten van zijn bedrijf.

Gelet op voormelde uitsluiting van een belastingschade als gevolg van het ontvangen van een bedrag ineens, dat vervolgens leidde tot heffing van inkomstenbelasting, was de eerdere gemaakte berekening van belastingschade onvolledig en was er geen sprake is van bijzondere omstandigheden, die wel tot belastingschade konden leiden.

Bij brief van 23 maart 2013 schreef de adviseur van verzoeker de provincie dat uitgangspunt voor de gesprekken die hij destijds met de provincie voerde, was een door hem opgestelde schadeloosstellingsrapportage, waarin ook was opgenomen zogenoemde belastingschade als P.M.-post. In de maanden daaropvolgend tot aan het moment dat er sprake was van een overeenkomst hebben hij en de provincie regelmatig gesprekken gevoerd en heeft er ook briefwisseling plaatsgevonden. De post belasting-schade was in die briefwisseling eveneens enige malen gepasseerd, echter bleek geen "hot item". Hij had de provincie eerder al meegedeeld dat het onroerend goed van verzoeker al vanuit zijn bedrijf in privé was overgegaan.

Hem was destijds bij het opnemen van deze P.M.-post ook bekend dat ten aanzien van belastingschade blijkens een arrest van de Hoge Raad vermogensbelasting geen nadeel was ten gevolge van de onteigening. Immers, heffing vermogensbelasting berust op de gedachte, dat het bezit van vermogen de bezitter een financiële voorsprong geeft op hem die slechts inkomen uit arbeid geniet, maar niet op de gedachte, dat de vermogensbezitter het bijkomende voordeel heeft, dat hij zijn arbeid beter productief kan maken. Het woonhuis was in gebruik bij verzoeker. Daarom hoefde geen vermogensbelasting over de woning te worden betaald. De P.M.-post belastingschade had betrekking op de periode dat er een vacuüm was in het eigenwoningbezit en het betreffende geldbedrag, dat tijdelijk niet zou worden benut voor het verwezenlijken van een vervangende woning.

Het bevreemde hem dat naar het arrest van de Hoge Raad werd verwezen. Immers, in dit arrest is enkel sprake van onteigening van tot een bedrijfsvermogen behorend onroerend goed, of bij prijsgeving van een pachtrecht betreffende het bij het bedrijf in gebruik zijnde onroerend goed. De belastingclaim werd merendeels gelegd op het vermogensbestanddeel dat betrekking heeft/had op het woonhuis van verzoeker.

In een brief van hem aan de provincie van 14 januari 2009 stond dat de gemaakte afspraken door de provincie zouden worden vastgelegd in een overeenkomst waarin tevens de belastingschadeclausule zou worden opgenomen. Hieruit bleek dat in deze bevestiging van overeenstemming tussen provincie en verzoeker bedoeld was dat er geen misverstand zou ontstaan over het hogere geldbedrag van de schadeloosstelling, waarin eveneens een mogelijke vergoeding vanwege een toekomstige belastingaanslag zou zijn begrepen.

Naar zijn overtuiging kon de belastingschadeclausule dan ook enkel betrekking hebben op de specifieke situatie van verzoeker, die met de ontneming van zijn woonhuis onmiddellijk na deze ontneming geconfronteerd zou worden met een (hogere) aanslag inkomstenbelasting vanwege de tijdelijke toename van zijn (fiscale) vermogen.

Bij brief van 28 augustus 2013 deelde de provincie de adviseur mee dat de brief van de belastinginspecteur van 7 februari 2013 haar oordeel bevestigde dat er geen sprake is van enige belastingschade. De provincie zag dan ook geen aanknopingspunten om schade toe te kennen, nu de inspecteur deze niet had vastgesteld.

STANDPUNT PROVINCIE

Uit de Onteigeningswet vloeit voort dat een overheid verplicht is om eerst in (goed) overleg met de betreffende eigenaar te trachten om tot een vergelijk te komen over de schadeloosstelling. Als deze pogingen niet slagen kan worden teruggegrepen op een gerechtelijke onteigening. Kenmerkend voor de minnelijke onteigening is dat de schadeloosstellingsregels uit de Onteigeningswet en de jurisprudentie als leidraad gelden.

De opgaven van de Belastingdienst riepen meer vragen op dan antwoorden. Zo ontbrak een vergelijking in de berekening waaruit het nadeel gedestilleerd kon worden. Het had er alle schijn van dat enkel de over het vermogen geheven heffingsbedragen van box 3 waren vermeld. Als gevolg van dit onderzoek heeft verzoeker de Belastingdienst telkens gevraagd om een standpunt in te nemen. Hieruit vloeide voort dat de Belastingdienst uiteindelijk, na een aantal keren zijn visie te hebben gewijzigd, heeft geoordeeld dat er geen schade is ontstaan als gevolg van de aankoop door de provincie.

Artikel 14 was opgenomen in het contract, omdat hier uitdrukkelijk om was verzocht door de adviseur van verzoeker. Het vormde een van de voorwaarden om tot een minnelijk vergelijk te komen. Het opnemen van een belastingschadeclausule is overigens ook niet ongebruikelijk bij minnelijke verwerving. De provincie gaat over tot het vergoeden van belastingschade, indien deze wordt aangetoond door de inspecteur.

Uit de jurisprudentie van de Hoge Raad blijkt dat pas van belastingschade sprake is indien in de schadeloosstelling posten zijn begrepen die fiscaal als inkomen moeten worden beschouwd en waarvan meer of eerder belasting wordt geheven dan geheven zou zijn indien datzelfde inkomen zonder onteigening, anders verdeeld en op andere tijdstippen aan de onteigende zou zijn toegevalen. Hiervan is bijvoorbeeld sprake indien de (gekapitaliseerde) som van de totale inkomensschade in de schadeloosstelling er toe leidt dat een andere schijf/tarief van toepassing wordt in het progressieve belastingstelsel. Bij de verkoop van een bedrijfsmiddel kan een boekwinst ontstaan waarover eerder moet worden afgerekend dan zonder de (minnelijke) onteigening het geval zou zijn geweest.

Ten tijde van het sluiten van de overeenkomst was niet inhoudelijk over de belastingschadeclausule gesproken. Het artikel dat in de overeenkomst met verzoeker is opgenomen is een artikel dat standaard wordt opgenomen, zodra de belastingschade ter sprake komt.

Verzoeker heeft zich bij de aankoop laten bijstaan door een onteigeningsdeskundige. In de door deze deskundige opgestelde taxatie is inzake belastingschade het volgende opgenomen: "De vaststelling van genoemde belastingschade is thans nog niet vast te stellen. Uit jurisprudentie blijkt uit de uitspraak van de Hoge Raad dat wanneer deze onteigenende partij aan de onteigende aanbiedt de belastingschade te zullen betalen, zoals deze is vastgesteld door de Inspecteur of door de Stichting Adviesbureau Onroerende Zaken en wanneer de onteigende dit aanbod aanvaardt, de rechtbank zal kunnen verstaan, dat de onteigenende partij de gedane aanbieding betreffende de belastingschade gestand zal doen. Aldus wordt de totale belastingschade thans gesteld op P.M". De in de overeenkomst opgenomen belastingschadeclausule sluit hier op aan. Zowel verzoeker als de door hem ingeschakelde deskundige hebben bij toezending van de eerste versie van de overeenkomst als volgt gereageerd op dit artikel: "Artikel 14: belastingschade. Geen op-/aanmerkingen of aanvullingen; akkoord". Door deze uitlatingen van verzoeker/zijn adviseur was de provincie ervan uitgegaan dat consensus bestond over de werking van de belastingschadeclausule.

Van verzoeker is niet alleen een woonhuis aangekocht, maar ook een bedrijfspand. Het was niet duidelijk, of een vaststaand gegeven, dat de schade zich in dit geval enkel zou kunnen voordoen bij de verschuiving van het vermogensbestanddeel van box 1 naar box 3.

Verzoeker had de provincie niet ervan kunnen overtuigen dat hij door de gang van zaken financieel was benadeeld. Getoetst aan de schadevergoedingswijzer van de Nationale ombudsman was de provincie van oordeel dat gelet op alle correspondentie tussen partijen zij een redelijk en verdedigbaar standpunt had ingenomen.

STANDPUNT VERZOEKER

Verzoeker vroeg zich af wat nu nog de waarde van de notariële overeenkomst was, waarin vooraf een en ander was vastgelegd rondom eventuele belastingschade? De door hem betaalde belastingen vormen de belastingschade die op advies van een fiscalist in het koopcontract was vastgelegd. De belastinginspecteur stelde ook vast dat er belastingschade was. De provincie twijfelde en nam contact op met de Belastingdienst. Daarbij dacht de provincie niet aan de gemaakte afspraak in het contract, maar kwam met een niet ter zake doende arrest van een onteigening, waarop de inspecteur – niet wetend van de gemaakte overeenkomst – de zaak terugdraaide. Ook de adviseur had nog eens duidelijk uiteengezet in een brief wat de intenties waren van de voorwaarden in het contract. Op deze brief werd pas na vijf maanden door de provincie gereageerd.

De provincie had bij hem de verwachting gewekt dat na betalen van de aanslagen, de provincie de belastingschade zou vergoeden. Mogelijk had de provincie de Belastingdienst benaderd, want de provincie wilde eronderuit. De adviseur had in gesprekken en in brieven destijds al duidelijk gemaakt dat het zijn bedoeling was dat de provincie de te verwachten belastingschade zou vergoeden. Er was geen verschuiving van vermogen van box 1 naar box 3. Ver voor de verkoop had verzoeker daar al een regeling over met de Belastingdienst. Er was geen onteigening, maar een minnelijke schikking: een koopovereenkomst met voorwaarden over een levering. Hij geeft tot slot aan dat er reële afspraken waren gemaakt, er goede adviezen waren ingewonnen en dat hij goede mensen om zich heen heeft gehad om dit te begeleiden. En dan komt er toch dit geschil. Hij had het gevoel dat er hier geen recht was gedaan. Verzoeker voelde zich bekocht.

HERZIENING RAPPORT

Bij brief van 17 december 2014 schreef de provincie de Nationale ombudsman dat zij nimmer contact had opgenomen met de inspecteur, maar dat verzoeker contact heeft gehad met de Belastingdienst, waarbij een brief van de provincie is besproken. De provincie verzocht het rapport te herzien. De provincie heeft aangegeven wel de aanbeveling op te volgen.

WAT IS HET OORDEEL VAN DE NATIONALE OMBUDSMAN?

Het vereiste van fair play houdt in dat de overheid de burger de mogelijkheid geeft om zijn procedurele kansen te benutten en daarbij zorgt voor een eerlijke gang van zaken. Dit vereiste brengt mee dat een overheidsinstantie de burger betreft bij handelingen die de instantie doet ter uitvoering van een overeenkomst met die burger.

Uit de bepaling van artikel 14 van de koopovereenkomst is niet zonder meer af te leiden dat de uitleg van verzoeker van het begrip belastingschade de door partijen bij het aangaan van de overeenkomst beoogde uitleg is. Er staat in dat de belastingschade vergoed moet worden voor zover de inkomstenbelasting hoger is dan zij geweest zou zijn als de transactie niet had plaatsgevonden. In eerste instantie heeft de inspecteur op verzoek van verzoeker aangegeven hoe veel de te betalen inkomstenbelasting in box 3 over de opbrengst van de verkoop van verzoekers woning bedroeg. De Nationale ombudsman heeft de indruk dat de inspecteur door verzoeker alleen gevraagd is dit op te geven en dat haar niet is gevraagd de berekening te maken die in artikel 14 van de koopovereenkomst is beschreven. In tweede instantie is de inspecteur, na confrontatie door verzoeker met het standpunt van de provincie op basis van jurisprudentie, tot de conclusie gekomen dat er geen sprake was van belastingschade. De provincie had uit het oogpunt van fair play niet moeten volstaan met het betwisten van de berekening van de inspecteur maar op dat moment er voor moeten kiezen om samen met verzoeker het gesprek met de inspecteur aan te gaan. Door dat niet te doen heeft de provincie in strijd met het vereiste van fair play gehandeld. Dit is voor de ombudsman reden voor het doen van een aanbeveling.

De onderzochte gedraging is dan ook niet behoorlijk.

CONCLUSIE

De klacht over de onderzochte gedraging van de provincie Groningen is gegrond wegens schending van het vereiste van fair play.

AANBEVELING

De Nationale ombudsman geeft het college van gedeputeerde staten van Groningen in overweging om samen met verzoeker de belastinginspecteur te vragen om de specifieke situatie opnieuw te bezien.

De Nationale ombudsman,

mr. F.J.W.M. van Dooren,
waarnemend ombudsman