



Rapport

Datum: 17 december 1998
Rapportnummer: 1998/562

:

Klacht

Op 21 augustus 1997 ontving de Nationale ombudsman een verzoekschrift van mevrouw C. te Badhoevedorp met een klacht over een gedraging van de Staatssecretaris van Financiën. Dit verzoekschrift was aanvankelijk ingediend door verzoeksters gemachtigde, de heer Th. Wietsma te Leeuwarden. Na het overlijden van de gemachtigde heeft verzoeksters echtgenoot de contacten met de Nationale ombudsman verzorgd. Verzoekster had zich al eerder, bij brief van 4 april 1997, tot de Nationale ombudsman gewend. Haar verzoek voldeed toen echter niet aan het kenbaarheidsvereiste als neergelegd in artikel 12, tweede lid, van de Wet Nationale ombudsman, zodat het niet in onderzoek werd genomen. Naar aanleiding van verzoeksters brief die op 21 augustus 1997 werd ontvangen, is verzoekster enkele malen verzocht nadere informatie te verstrekken. Nadat de gevraagde informatie was verstrekt, werd op 3 maart 1998 naar de gedraging van de Staatssecretaris van Financiën een onderzoek ingesteld. Op grond van de door verzoekster verstrekte gegevens werd de klacht als volgt geformuleerd: Verzoekster heeft op 14 april 1997 bij de Staatssecretaris van Financiën een verzoek ingediend om vergoeding van onder meer de kosten (adviseurskosten) gemaakt in de bezwaarfase met betrekking tot de aan haar opgelegde aanslagen inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen (ib/pvv) 1990, 1991 en 1992. Zij klaagt erover dat de Staatssecretaris op 14 augustus 1997 afwijzend heeft beslist op dit verzoek.

Achtergrond

Zie **BIJLAGE**.

Onderzoek

In het kader van het onderzoek werd de Staatssecretaris van Financiën verzocht op de klacht te reageren en een afschrift toe te sturen van de stukken die op de klacht betrekking hebben. Vervolgens werd verzoekster in de gelegenheid gesteld op de verstrekte inlichtingen te reageren. Tevens werd de Staatssecretaris een aantal specifieke vragen gesteld. Het resultaat van het onderzoek werd als verslag van bevindingen gestuurd aan betrokkenen. Verzoekster deelde mee zich met de inhoud van het verslag te kunnen verenigen. De reactie van de Staatssecretaris van Financiën gaf aanleiding het verslag aan te vullen.

Bevindingen

De bevindingen van het onderzoek luiden als volgt:

A. Feiten

1. Verzoekster heeft zich op 27 augustus 1993 als ondernemer, handelaar in antiek, ingeschreven bij de Kamer van Koophandel te Haarlem. Zij heeft daarbij aangegeven dat haar ondernemersactiviteiten per 1 juni 1993 zijn aangevangen. De Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen Amstelveen (hierna: de Belastingdienst) heeft verzoekster per 1 juni 1993 in zijn bestand opgenomen (beschreven) als ondernemer.
2. De Belastingdienst ontving in het voorjaar van 1993 twee niet anonieme telefonische tips, afkomstig van verschillende personen, dat verzoekster zich bezighield met de verkoop van met name grenen meubelen tegen uitsluitend contante betaling zonder factuur, bon, kwitantie of ander schriftelijk bescheid. Naar aanleiding van deze tips heeft de Belastingdienst contact met verzoekster opgenomen. Op grond van de daarbij door verzoekster verstrekte informatie, alsmede het feit dat verzoekster in de jaren 1991 tot en met 1993 door middel van advertenties in diverse huis-aan-huisbladen regelmatig diverse zaken te koop had aangeboden en gevraagd, rees bij de Belastingdienst het vermoeden dat verzoekster mogelijk belasting was verschuldigd in verband met haar activiteiten. Dit was aanleiding om, in augustus 1993, aan verzoekster over de jaren 1990 tot en met 1993 aangiftebiljetten inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen (ib/pvv) uit te reiken.
3. Nadat verzoekster de aangiften ib/pvv 1990 tot en met 1992 had ingediend, waarin zij voor ieder jaar een belastbaar inkomen van nihil aangaf, heeft de Belastingdienst op 15 november 1993 bij verzoekster een controle (van de aanwezige bescheiden) ingesteld. Op basis van de resultaten van deze controle heeft de controle-ambtenaar over de bewuste jaren een vermogensvergelijking gemaakt. Hieruit kwam volgens de Belastingdienst voor de betreffende jaren een voor privé beschikbaar bedrag van negatief f 135.000 naar voren. Bezien in samenhang met de onder 2. geschetste activiteiten van verzoekster, leidde dit bij de Belastingdienst tot het vermoeden dat verzoekster aanzienlijke inkomsten had genoten die niet waren verantwoord in de ingediende aangiften.
4. De Belastingdienst legde vervolgens op 31 december 1993 tot behoud van rechten aan verzoekster een aanslag ib/pvv 1990 op ten bedrage van f 5.416. Verzoeksters gemachtigde diende tegen deze aanslag een niet gemotiveerd bezwaarschrift in. In het bezwaarschrift werd de Belastingdienst gevraagd om de bewuste aanslag nader te onderbouwen.
5. Op 11 februari 1994 vond tussen de gemachtigde van verzoekster (vergezeld van een assistente) en de Belastingdienst een onderhoud plaats inzake het door de Belastingdienst geconstateerde voor privé beschikbare bedrag van negatief f 135.000 over de jaren 1990 tot en met 1992, en het daaruit voortvloeiende vermoeden van de Belastingdienst dat verzoekster over de jaren 1990 tot en met 1992 aanzienlijke inkomsten had genoten die niet waren verantwoord in de door verzoekster ingediende aangiften over die jaren. Ter gelegenheid van het onderhoud overhandigde verzoeksters gemachtigde teneinde het

negatief voor privé beschikbare bedrag over de jaren 1990 tot en met 1993 te verklaren aan de Belastingdienst een lijst van privégoederen die in de periode 1990 tot en met 1993 door verzoekster waren verkocht (voor een bedrag van f 147.250), en waaruit het geconstateerde negatief privé volgens hem werd verklaard. De toename van liquide middelen was volgens verzoeksters gemachtigde verantwoord in de aangiften van verzoeksters echtgenoot. De Belastingdienst verzocht verzoeksters gemachtigde vervolgens om nadere informatie te verstrekken over onder meer - de herkomst van de verkochte goederen en om een verantwoording van de ontvangsten.

6. Verzoeksters gemachtigde verstrekke op 21 april 1994 de volgende informatie aan de Belastingdienst:

"...Oorsprong verkochte goederen:

Het blijkt dat betrokkene uit een zeer welgesteld milieu komt. In het ouderlijk huis waren 16 schilderijen, een omvangrijk meubilair enz. Het hebben van de twee schilderijen, het meubilair en de piano was normaal in die kring. U kunt de welstand intern aftasten door de legger van de vader (...) op te vragen bij de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen te Heerlen (...). Hij vertrok in 1976 naar het buitenland. Negatief privé:

Uit de lijst van verkopen blijkt dat er voor circa f 147.250,- aan goederen is verkocht. Het negatieve privé ad f 135.000,- is daardoor m.i verklaarbaar. (...) Sfeerovergang van "zolderopruiming" naar "bedrijf":

De inschrijving bij de Kamer van Koophandel vond plaats per 1.06.1993 na een telefonische aanmelding omstreeks die tijd. In verband met de grote drukte daar werd de inschrijving geëffectueerd op 27-08-1993. Een afspraak met die afdeling lag daaraan ten grondslag. Mevrouw meldde zich daarop bij uw team "startende ondernemers". Begin september 1993 heeft zij daartoe op eigen verzoek huisbezoek gehad van uw collega de heer P. (...) Met hem is de gehele gang van zaken zonder enige terughoudendheid doorgesproken. Ook de voor-fase van de verkoop van de zolderopruiming.

. i. heeft dit een correct verloop gehad. (...) Afwerking Ik geef u in overweging de aangifte te volgen en de zaak te seponeren..."

7. Omdat verzoeksters gemachtigde op 30 juni 1994 van de Belastingdienst nog geen reactie had ontvangen op zijn brief van 21 april 1994, zond hij de Belastingdienst op die datum een rappelbrief. De Belastingdienst reageerde op 2 september 1994 als volgt:

"...Op 28 juni 1994 is dezerzijds een brief aan u gezonden waarin onder andere om een nadere toelichting/onderbouwing wordt verzocht met betrekking tot (de achtergrond van) de verkochte goederen. Zie de punten 1 en 2 van voormelde brief. In het kader van de afhandeling van het bezwaar tegen de aanslag IB/PV 1990 verzoek ik u uiterlijk 15 oktober a.s. de gevraagde informatie te verstrekken, daar ik anders het bezwaar zal afwijzen en mij voor zover nodig in rechte zal beroepen op artikel 29AWR (omkering bewijslast)..."

8. Verzoeksters gemachtigde liet op 6 september 1994 aan de Belastingdienst weten dat hij de brief van 28 juni 1994 niet had ontvangen. Hij stelde zich op het standpunt dat van de zijde van verzoekster alle gevraagde informatie was verstrekt.

9. Omdat de brief van 28 juni 1998 nooit bleek te zijn verstuurd, zond de Belastingdienst op 7 december 1994 aan verzoeksters gemachtigde alsnog een afschrift van de brief van

28 juni 1994. De inhoud van deze brief luidde:

"...ad 1. Oorsprong verkochte goederen:

(...) herhalen wij ons verzoek voor zover betreft de stukken van een zekere waarde, dit te staven met taxatierapporten, polissen kostbaarhedenverzekering, dan wel andere bewijzen welke het e.e.a. aantonen. Wij hebben afgezien van het opvragen van de legger van de vader (...); zijn welstand nemen wij voetstoots aan. Ad 2. Negatief privé:

U stelt dat het negatieve privé ten bedrage van f 135.000,- verklaard wordt uit de lijst van verkochte goederen voor circa f 147.250,-. Deze lijst is juist onderwerp van gesprek geweest tijdens ons onderhoud van 11 februari j.l. Hierbij is uitdrukkelijk ingegaan de belangrijkste verkopen met bewijzen te staven (zie ook het hiervoor gestelde onder 1.). Wij verzoeken u nogmaals dringend hieraan de nodige aandacht te besteden. (...) ad 4.

Sfeerovergang van "zolderopruiming" naar "bedrijf":

Begin september 1993 heeft collega P. een huisbezoek gebracht aan uw cliënt, U stelt dat de gehele gang van zaken zonder enige terughoudendheid is doorgesproken. Ook de voor-fase van de verkoop van de zolderopruiming. Dit nu wordt door de heer P. ten stelligste ontkend. Tegenover ons heeft hij verklaard een zogenaamd startersbezoek te hebben gebracht. Dit houdt onder meer in, het geven van voorlichting in het algemeen, behandeling van enige specifieke O.B. aspecten (het meest relevant bij starters), en tenslotte het doorspreken van de boekhouding..." In een begeleidende brief schreef de Belastingdienst:

"...Uit met name de punten 1 en 2 van de brief blijkt dat wij van mening zijn dat uw stellingen met betrekking tot de oorsprong van de verkochte goederen en het negatieve privé nader onderbouwd moeten kunnen worden. Indien u hier niet in slaagt, zal ik er van uitgaan dat er sprake is geweest van inkomen uit bedrijfsmatige verkoop van goederen. In dergelijk geval zal het bezwaarschrift tegen de aanslag IB/PH 1990 worden afgewezen..."

10. Met dagtekening 31 december 1994 legde de Belastingdienst tot behoud van rechten - aan verzoekster de aanslag ib/pvv 1991 op ten bedrage van f 5.757. Tegen deze aanslag diende verzoekster op 2 januari 1995 een bezwaarschrift in.

11. In vervolg op een telefoongesprek van 7 april 1995 met medewerker H. van de Belastingdienst, schreef verzoeksters gemachtigde de Belastingdienst op 11 april 1995 het volgende:

"...Men heeft een lijst overgelegd van de verkochte goederen uit het privé bezit. De aanleiding tot deze opruiming is bij herhaling naar voren gebracht. (...) Gaarne verneem ik van u hoe u zich (...) de afdoening voorstelt..."

12. Nadat verzoeksters gemachtigde op 8 juni 1995 een rappelbrief aan de Belastingdienst had gezonden, antwoordde de Belastingdienst op 14 juli 1995:

"...Door interne verbouwingen en de daarmee gepaard gaande verhuizingen is de beantwoording van uw brief d.d. 11 april 1995 (...) enigszins vertraagd. Hiervoor mijn excuses. (...) Lijst van verkochte goederen uit privé bezit: gedurende de gevoerde correspondentie is dit regelmatig onderwerp van gesprek geweest. (...) geeft u dan wel een uitgebreide opsomming van verkochte goederen, nadere uitleg hieromtrent is, ook na herhaaldelijk verzoek, achterwege gebleven. Ik stel u derhalve nogmaals in de

gelegenheid het e.e.a. aan te tonen door middel van taxatierapporten, polissen kostbaarhedenverzekering, en dergelijke. Als voorbeeld wil ik o.a. noemen de verkochte schilderijen van Hulshof en Koekoek. Deze schilderijen hebben respectievelijk f.19000,- en f. 12000,- opgebracht. M.i. is het toch niet teveel gevraagd, te achterhalen wie de kopers zijn geweest, en hoe de betaling heeft plaatsgevonden. Ik geef u in overweging het e.e.a. zeer zorgvuldig uit te zoeken, aangezien dit een cruciaal onderdeel vormt van het geschil. (...) Indien binnen vier weken de gevraagde informatie niet kan worden verstrekt, zal ik voorstellen het bezwaar af te wijzen op grond van artikel 29 AWR (omkering bewijslast)..."

13. Verzoekers gemachtigde reageerde op 17 juli 1995 als volgt:

"...De ontvangen gelden zijn aangegeven in de aangifte van de man. Of er sprake is van het weigeren van informatie is een rechtsvraag die de fiscale rechter zal moeten beantwoorden. (...) beide echtgenoten menen aan de fiscale verplichtingen te hebben voldaan..."

14. Het antwoord van de Belastingdienst van 25 juli 1995 luidde:

"...Ik constateer dat u niet voldoet aan de op uw cliënte rustende inlichtingenplicht. Tevens constateer ik een herhaling van zetten die absoluut geen voortgang brengt in de impasse. (...) Indien u dat wenst kunt u binnen 3 weken na heden reageren door antwoord te geven op de eerder gestelde vragen..."

15. Vervolgens zond verzoeksters gemachtigde op 28 juli 1995 aan de Belastingdienst een afschrift van de polis van de inboedelverzekering. Uit de polis bleek een verzekerd bedrag van f 83.000. Tevens stelde hij zich in een begeleidende brief op het standpunt dat verzoekster in de periode dat de zaken werden verkocht geen ondernemer was. Tenslotte deelde hij mee dat de schilderijen waren verkocht aan een verzamelaar en/of handelaar uit Rotterdam, en dat contant was afgerekend.

16. De Belastingdienst nam op 22 augustus 1995 een afwijzende beslissing op het bezwaarschrift van 2 januari 1995 tegen de aan verzoekster opgelegde aanslag ib/pvv 1991. De Belastingdienst overwoog in zijn beslissing:

"...dat onvoldoende is voldaan aan de inlichtingenplicht; dat er gezien de gevoerde correspondentie geen aanleiding bestaat het belastbaar inkomen te verminderen..."

17. Verzoeksters gemachtigde diende op 19 september 1995 een pro-forma beroepschrift in tegen de afwijzende beslissing van 22 augustus 1995 op het bezwaarschrift tegen de aanslag ib/pvv 1991. Op 11 december 1995 vulde verzoeksters gemachtigde de gronden van het beroepschrift aan.

18. Op 22 december 1995 handelde de Belastingdienst het tegen de aanslag ib/pvv 1990 ingediende bezwaarschrift af. Het bezwaar werd gegrond verklaard. Reden hiervoor was dat de aanslag een relatief gering bedrag betrof, en dat deze naar het oordeel van de Belastingdienst minder goed was hard te maken dan de aanslagen over 1991 en 1992.

19. De Belastingdienst legde op 30 december 1995 aan verzoekster een aanslag ib/pvv 1992 op ten bedrage van f 22.466. Verzoekster diende tegen deze aanslag op 2 januari 1996 een bezwaarschrift in. Voor de motivering van het bezwaar werd verwezen naar het ingediende beroepschrift tegen de afwijzende beslissing op het bezwaarschrift tegen de aanslag ib/pvv 1991. Dit bezwaarschrift werd door de Belastingdienst aangehouden totdat

op het beroepschrift tegen de aanslag ib/pvv 1991 was beslist.

20. De belastingrechter (Gerechtshof Amsterdam) deed op 13 november 1996 uitspraak op het beroepschrift van 19 september 1995 inzake de aanslag ib/pvv 1991. De belastingrechter stelde verzoekster in het gelijk en vernietigde de beslissing van 22 augustus 1995 van de Belastingdienst op het bezwaarschrift tegen de aanslag ib/pvv 1991. De belastingrechter verminderde de aanslag (belastbaar inkomen nihil). De gronden van de uitspraak van de belastingrechter luiden als volgt:

"...

2. In geschil is of door belanghebbende in het onderhavige jaar (1991; N.o.) activiteiten zijn ontplooid, die als een bron van inkomen dienen te worden aangemerkt.

3.1. Het bewijs dat sprake is van een bron van inkomen rust op de inspecteur. De inspecteur heeft hiertoe aangevoerd dat belanghebbende (...) advertenties heeft geplaatst, dat belanghebbende in 1993 een onderneming is gestart, terwijl niet aannemelijk is dat deze van de ene op de andere dag is gestart, dat belanghebbende de herkomst van de in 1990 tot en met 1993 door haar verkochte duurdere meubelstukken, schilderijen en antiek niet heeft bewezen, dat zij geen gegevens omtrent de kopers heeft verstrekt, dat de verzekerde waarde van de inboedel in 1990/1991 f 83.000 was, en dat een negatief bedrag van circa f 33.000 beschikbaar was voor netto privé (inclusief een bedrag voor onbenoemde posten, waarvoor in het voorgaande jaar 1990 circa f 30.000 beschikbaar was).

3.2. Met betrekking tot het onderhavige jaar staan uitsluitend de volgende feiten vast:
- belanghebbende heeft een elftal advertenties in huis-aan-huisbladen geplaatst, en - het negatieve voor privé beschikbare bedrag bedroeg circa f30.000, welk bedrag, naar niet in geschil is, wordt verklaard uit de door belanghebbende verkochte inboedel etc., zoals opgenomen op de in 1.5. bedoelde lijst.

3.3. Belanghebbende heeft ter zitting de in 1991 geplaatste advertenties naar 's Hofs oordeel voldoende als privé aan- en verkopen verklaard. Ten aanzien van de door belanghebbende in de jaren 1990 tot en met 1993 verkochte duurdere meubelstukken, schilderijen en antiek, hecht het Hof geloof aan belanghebbendes verklaring, dat deze afkomstig waren uit familiebezit. Het Hof neemt bij dit oordeel in aanmerking het tussen partijen vaststaande feit dat belanghebbende uit een vermogend gezin kwam waar het bezit van duurdere inboedel gewoon was, en belanghebbendes geloofwaardige, ter zitting gegeven, verklaring, dat zij deze bezittingen deels heeft verkregen toen zij zelfstandig ging wonen, en deels toen in de zeventiger jaren de huizen van twee tantes werden ontruimd. Ten aanzien van de aanlooperperiode van haar onderneming, die in 1993 van start ging, heeft belanghebbende ter zitting verklaard dat zij in overleg met de Kamer van Koophandel vóór 1 mei 1993 een soort proefperiode had ingelast, om te bezien of het zinvol was om een voorraad in te kopen en een lift te laten installeren, en dat de opbrengst daarvan in 1992 als inkomsten uit arbeid door haar echtgenoot zijn aangegeven. Het Hof acht deze verklaring van belanghebbende aannemelijk.

3.4. Naar 's Hofs oordeel is de inspecteur tegenover de gemotiveerde betwisting door belanghebbende niet geslaagd in het door hem te leveren bewijs dat belanghebbende

reeds in het onderhavige jaar een onderneming dreef of inkomsten uit arbeid genoot in de zin van artikel 22, lid 1 aanhef, en onderdeel b, van de Wet op de inkomstenbelasting. Het gelijk is mitsdien aan belanghebbende..." Tevens kende de belastingrechter aan verzoekster op grond van artikel 5a van Wet administratieve rechtspraak belastingzaken een vergoeding van proceskosten toe ten bedrage van f 1.775.

21. Naar aanleiding van en op de gronden van - de uitspraak van de belastingrechter van 13 november 1996 inzake de aanslag ib/pvv 1991 honoreerde de Belastingdienst bij beslissing van 20 december 1996 ook het bezwaarschrift van verzoekster tegen de aanslag ib/pvv 1992. De aanslag werd verminderd (belastbaar inkomen nihil).

22. Verzoeksters gemachtigde diende met een brief van 14 april 1997 bij de Staatssecretaris van Financiën een klacht in over de Belastingdienst. In zijn brief verzocht hij tevens om vergoeding van (onder meer) de kosten die waren gemaakt in de bezwaarfase met betrekking tot de aan verzoekster opgelegde aanslagen (ib/pvv) 1990, 1991 en 1992. De inhoud van deze brief luidt als volgt:

"...(Verzoekster en haar echtgenoot; N.o.) verzoeken mij hun klachten te verwoorden over de behandeling die hun ten deel viel door de Belastingdienst, Eenheid

Particulieren/Ondernemingen Amstelveen en wel gedurende de jaren 1993, 1994, 1995 en 1996. Deze behandeling hebben zij als uiterst negatief ervaren, vernederend en in strijd met de voorgestane normale omgang tussen de Belastingdienst en de burger. Men voelt zich geschoffeerd. (...) feiten:

De echtgenoot was K.N.O. arts bij een Gemeentelijk Ziekenhuis in Amsterdam. Door misstanden in dat ziekenhuis raakte hij in 1990 overspannen. Hij raakte situatief arbeidsongeschikt. (...) Per 1.06.1993 kwam hij in het genot van een arbeidsongeschiktheidsuitkering via het Algemeen Burgerlijk Pensioenfonds. (...) Mevrouw zag dat men kleiner zou moeten gaan wonen, al dan niet via een verhuizing tengevolge van de mogelijk nieuwe werkkring van haar man. Zij begon het overvullige meubilair, stoffering enz. te verkopen. Dit was afkomstig uit het bezit van haar zeer welgestelde familie. Zij had dit meegebracht ten huwelijk maar het deed geen dienst in de huishouding. Het lag opgeslagen op zolder. De opbrengst van de verkopen is onder de banksaldi van de man opgenomen in de aangifte Inkomstenbelasting 1992. In 1993 liet mevrouw zich inschrijven in het Handelsregister bij de Kamer van Koophandel te Haarlem en omstreken. Aan alle fiscale verplichtingen van haar handel en wandel is en wordt voldaan. Op haar verzoek vond in het kader van het programma voor startende ondernemers op 29 september 1993, v.m. 10.30 uur, een consultatie plaats op haar woonadres. De gang van zaken is daar in alle openheid doorgesproken. Op 15 november 1993 kreeg zij een als controle-bezoek aangekondigde visite van de Belastingdienst. Pas veel later bleek echter dat dit twee heren waren van het z.g. "fraude team" van de Eenheid Amstelveen. Alle gewenste informatie werd verschaft. De bankbescheiden lagen gereed en zijn ter hand gesteld. Bij de Belastingdienst zouden telefonische niet anonieme tips zijn binnengekomen waaruit zou moeten blijken dat mevrouw zich bezig hield met de verkoop van "met name grenen meubelen tegen uitsluitend contante betaling, zonder factuur, bon of ander schriftelijk bescheid". Op 3.12.1993 vond een gesprek plaats op de eenheid van de

Belastingdienst te Amstelveen tussen twee leden van het Fraude team, mevrouw en haar echtgenoot. (...) Begonnen werd met de mededeling de Officier van Justitie te zullen inschakelen. Daarna kreeg het echtpaar enkele seconden een vermogensvergelijking onder de neus, die door hen niet boekhoudkundig geschoold niet meteen kon worden geïnterpreteerd en op de juiste wijze weerlegd. Er werd getracht het niet-fiscaal-geschoold echtpaar in verwarring te brengen door nu eens te spreken over omkering van de bewijslast en dan weer over "stellen van cautie", waarmee bleek te worden bedoeld dat het echtpaar niet behoefde te antwoorden nu er een strafproces ging lopen. (...) Men wilde de opbrengst van het verkochte meubilair enz. onder de belaste inkomsten brengen. Er werden drie aanslagen opgelegd n.l. over 1990, 1991 en 1992. (...) De drie aangiften zijn ingezonden na de persoonlijke consulatie op 29.09.1993 en na advies van de betrokken ambtenaar om deze in te zenden onder de mededeling dat geen inkomen is genoten. Na bezwaar is de aanslag over 1990 vernietigd. Het bezwaar tegen 1991 werd afgewezen. Het bezwaar over 1992 werd aangehouden. In de bezwaarfase is 6 x gedreigd met omkering van de bewijslast. Tegen de afwijzing van het bezwaar over 1991 is beroep aangetekend bij de Belastingkamer van het Gerechtshof te Amsterdam. Bij uitspraak van 13.11.1996 is de aanslag over 1991 vernietigd. De Inspecteur faalde in de bewijsvoering. Door het Hof werd gesteld dat het verweer voor 1991 ook gold voor 1992 en 1993. Op grond hiervan is het bezwaarschrift 1992 door de Belastingdienst alsnog gehonoreerd. De Belastingdienst is veroordeeld tot het betalen van de proces-kosten tot een bedrag van f 1.775,--. Gelast is het Griffierecht ad f 75,-- te vergoeden. Het echtpaar wenst zich te beklagen over de hiervoor geschetste behandeling. Inzonderheid vraagt men uw oordeel omtrent de navolgende punten:

(...)

6. waarom werd het echtpaar opgescheept met een bewijslast waaraan men niet kon voldoen terwijl de bewijslast op de Inspecteur rustte? (...) Het steekt haar dat een volkomen legale handelwijze in de criminele sfeer wordt betrokken. Zij beklagt zich hierover. Men heeft in de bezwaarfase (drie bezwaarschriften) belangrijke kosten moeten maken. De wet voorziet niet in een vergoeding van deze kosten, om maar niet te spreken van de kosten in de beroepsfase, samen plm. f 40.000,--. Krachtens constante jurisprudentie zou een vernietigde aanslag betekenen dat een onrechtmatige overheidsdaad is begaan. Men vraagt een vergoeding van kosten in de bezwaarfase en een vergoeding voor het ondergane leed..."

23. De Staatssecretaris van Financiën antwoordde op 14 augustus 1997, en liet daarbij onder meer weten dat hij niet bereid was tot vergoeding van de door verzoekster gevraagde kosten gemaakt in de bezwaarfase met betrekking tot de aanslagen ib/pvv 1990, 1991 en 1992. Het antwoord van de Staatssecretaris luidt als volgt:

"...In uw brief vraagt u mijn oordeel omtrent een aantal punten en vraagt u om een kostenvergoeding van in totaal f 40 000. Aan uw verzoek liggen de volgende gebeurtenissen ten grondslag. Naar aanleiding van in het voorjaar van 1993 ontvangen informatie omtrent activiteiten van uw cliënte, heeft de Inspecteur Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen Amstelveen contact opgenomen met uw

cliënte. Onder meer op grond van de door uw cliënte verstrekte informatie en de omstandigheid dat uw cliënte ten minste al enige jaren regelmatig diverse zaken te koop aanbood in een advertentieweekblad, rees het vermoeden dat uw cliënte mogelijk belasting verschuldigd was in verband met haar activiteiten. In verband daarmee zijn uw cliënte aangiftebiljetten voor de inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen over de jaren 1990 en volgende uitgereikt. Op 27 augustus 1993 heeft uw cliënte zich ingeschreven bij de Kamer van Koophandel te Haarlem onder de naam Antiekhandel X, waarbij zij aangaf dat de activiteiten waren gestart per 1 juni 1993. Vervolgens is zij bij de Belastingdienst/Particulieren/ Ondernemingen Amstelveen als ondernemster opgenomen en zijn haar aangiftebiljetten omzetbelasting toegezonden. Begin september 1993 heeft uw cliënte aan de inspecteur onder meer gevraagd om een zogenaamd startersbezoek teneinde voorlichting te ontvangen omtrent de aan een administratie te stellen eisen enz. Op 29 september 1993 heeft een zgn. startersbezoek plaatsgevonden waarbij uw cliënte is voorgelicht omtrent de inrichting van de administratie en de wijze van het doen van aangifte omzetbelasting. Na binnenkomst van de aangiftebiljetten over de jaren 1991 tot en met 1992 heeft op 15 november 1993 ten huize van uw cliënte een controle van de aanwezige bescheiden plaatsgevonden. Uit de op basis van de aanwezige bescheiden gemaakte vermogensvergelijking was de betrokken ambtenaren gebleken dat er aanzienlijke bedragen waren besteed waarvan op dat moment niet kon worden verklaard waar die vandaan kwamen. In samenhang met de hiervóór vermelde activiteiten van uw cliënte, deed dit het vermoeden rijzen dat uw cliënte aanzienlijke inkomsten had genoten die niet waren verantwoord in de ingediende aangiften. Aangezien dit op grond van artikel 68 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen strafbaar is gesteld, was er op dat moment bij de behandelende ambtenaar het vermoeden dat uw cliënte zich had schuldig gemaakt aan een strafbaar feit. Iemand die verdacht wordt van het plegen van een strafbaar feit is op grond van artikel 29, eerste lid, Wetboek van Strafrecht niet tot antwoorden verplicht. Dit laatste is tijdens de bespreking die op 3 december 1993 op het belastingkantoor heeft plaatsgevonden met uw cliënte en haar echtgenoot, door de behandelend ambtenaar zoals voorgeschreven in artikel 29, tweede lid, Sr aan uw cliënte meegedeeld (cautie). Tijdens het gesprek dat u en een assistente op 11 februari 1994 met de behandelend ambtenaar hebben gehad is u uiteengezet waarom tijdens het gesprek op 3 december 1993 de cautie is gesteld. Tevens is u toen meegedeeld dat de inspecteur inmiddels had besloten deze zaak verder administratiefrechtelijk af te handelen. In de periode daarna is door de behandelend ambtenaar herhaaldelijk gevraagd om een nadere onderbouwing van uw cliëntes stelling dat de voor de inspecteur onverklaarbare vermogensstijging zijn oorzaak vond in de verkoop van diverse goederen uit familiebezit. Naar het oordeel van de behandelend ambtenaar verstrekte uw cliënte daarbij niet de door de wet vereiste informatie. Daarbij heeft hij er herhaaldelijk op gewezen dat op grond van het bepaalde in artikel 29 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen uw cliënte zou moeten bewijzen dat en in hoeverre de aanslagen onjuist zijn, indien zij niet de door de wet vereiste inlichtingen zou verstrekken. Na afwijzing van het bezwaarschrift tegen de aanslag over het jaar 1991 op 22 augustus 1995 is over dat jaar geprocedeerd. Op 13 november

1996 doet het Gerechtshof te Amsterdam uitspraak in het voordeel van uw cliënte. Het Hof hechtte geloof aan de verklaring van uw cliënte dat zij in de jaren 1990 tot en met 1993 duurdere meubelstukken uit familiebezit verkocht. Het overwoog verder dat het ondernemerschap van uw cliënte over het desbetreffende jaar niet is bewezen, evenmin als het genieten van inkomsten uit andere arbeid. In uw brief vraagt u mij in te gaan op een aantal punten:

(...)

6. U vraagt waarom het echtpaar werd opgescheept met een bewijslast waaraan men niet kon voldoen terwijl de bewijslast op de inspecteur rustte. Zoals hiervoor uiteengezet was de inspecteur op grond van feiten en omstandigheden van oordeel dat uw cliënte inkomsten uit bepaalde bronnen niet had verantwoord. De daarover door hem gestelde vragen werden naar zijn oordeel niet of onvoldoende door uw cliënte beantwoord. De inspecteur was van oordeel dat hij in voldoende mate had voldaan aan zijn stel- en bewijsplicht dat uw cliënte bepaalde inkomsten had genoten. Dat impliceerde in die visie dat het aan uw cliënte was om feiten en omstandigheden aan te dragen die pleitten voor het tegendeel. Ik kan hierin niets anders zien dan een uitvoering van de algemene in het fiscale recht geldende regels dat de inspecteur het bestaan van bepaalde inkomsten dient te stellen en bij betwisting aannemelijk te maken, terwijl, zo hij daarin in voldoende mate is geslaagd, belanghebbende feiten en omstandigheden voor het tegendeel heeft aan te dragen. (...) Ten slotte geeft u aan dat de kosten van de bezwaar- en beroepsfase te zamen ongeveer f 40 000 hebben bedragen. U verzoekt om toekenning van een schadevergoeding in verband met tijdens de bezwaarfase gemaakte kosten en voor het ondergane leed. Kosten van fiscale bijstand ontstaan in de bezwaarfase komen in beginsel niet voor vergoeding in aanmerking. De jurisprudentie van de Hoge Raad met betrekking tot de onrechtmatigheid van later door de rechter vernietigde aanslagen geldt niet voor de bezwaarfase. Dit houdt verband met de omstandigheid dat de bezwaarfase primair is bedoeld om in onderling overleg tussen inspecteur en belastingplichtige of diens gemachtigde tot een uitwisseling van gegevens te komen in verband met een juiste of nadere vaststelling van de aanslag. Gelet hierop dienen de kosten die daarmee gemoeid zijn voor rekening te blijven van partijen. Ingevolge artikel 6:106 van het Burgerlijk Wetboek kan slechts in een zeer beperkt aantal gevallen een aanspraak bestaan op vergoeding van een ander nadeel dan vermogensschade. Dit is bijvoorbeeld mogelijk indien als gevolg van een onrechtmatige daad lichamenlijk letsel is geleden of de eer of goede naam is geschonden in die zin dat er sprake is van smaad. In dit geval is daarvan geen sprake. Ook met betrekking tot de door u gevraagde vergoeding voor ondergaan leed bestaat er geen recht op toekenning. Gelet op het vorenstaande ben ik van oordeel dat er geen grond is voor toekenning van een schadevergoeding voor extra gemaakte kosten of in verband met ondergaan leed. Ik wijs uw verzoek om schadevergoeding dan ook af..."

B. Standpunt verzoekster

1. Voor het standpunt van verzoekster wordt verwezen naar de klachtsamenvatting onder **KLACHT**. Voorts voerde verzoeksters echtgenoot nog het volgende aan:

"...Op grond van telefonische tips meende de Belastingdienst iets te kunnen "vangen" (...). Hij ging er meteen hard en intimiderend tegen aan met dreiging tot strafvervolgning en omkering van de bewijslast, hij ploos geplaatste annonces na bij een huis-aan-huisblad (...) en was vervolgens stokdoof voor feiten en argumenten. Hij verweet ons een herhaling van zetten; hierop is het bekende spreekwoord van pot en ketel van toepassing. Door "interne misverstanden" werden brieven maandenlang niet beantwoord en werd gerefereerd aan niet-verzonden brieven. (...) Toelichting op de gebeurtenissen:

Mijn vrouw en ik zijn ondanks een aanzienlijk inkomen altijd erg spaarzaam geweest, want in het ziekenhuis waar ik werkte, heerste een organisatorische chaos waarin verantwoord kunnen werken niet vanzelfsprekend was. Wij hebben altijd rekening moeten houden met de mogelijkheid dat het ooit met dit ziekenhuis of met mij mis zou gaan en zijn daarom uit voorzorg erg zuinig geweest. (...) In 1991 raakte ik overspannen en moest mijn werk staken. Ik heb geprobeerd elders aan het werk te komen. Hieruit zou zeer waarschijnlijk een aanzienlijk lager inkomen resulteren en er zou een verhuizing nodig worden, zeer waarschijnlijk naar een veel kleinere woning. Mijn vrouw heeft daarom de zolder opgeruimd en enkele uit haar (welgestelde) familie afkomstige stukken verkocht. Zij had geen naam en adres van kopers, wat haar door de Belastingdienst werd verweten, maar waarvan later bleek dat dit zelfs voor beroepshandelaars niet wettelijk verplicht is. (...) Ons financiële doen en laten week aldus in sterke mate af van wat bij een inkomen als het mijne (gemeente Amsterdam, ambtelijke schaal 18) mocht worden verwacht. Het mag wat bizar lijken, maar het is niet verboden. Ik vind het dan ook niet onbegrijpelijk als men bij de Belastingdienst, hiermee geconfronteerd, de wenkbrauwen fronsst en om uitleg vraagt. Daarbij had hij moeten bedenken dat het niet erg aannemelijk is dat frauderende belastingplichtigen de opbrengst van hun "zwarte" activiteiten gebruiken om hypotheek versneld af te lossen kassa voor de Belastingdienst -, de rest op een gewone bankrekening zetten en vervolgens netjes opgeven nogmaals kassa vanwege de belaste rente. Van de vrijstelling voor de eerste f 2.000,- aan ontvangen dividend maakten wij zelfs niet eens gebruik. De Belastingdienst mocht willen dat alle belastingplichtigen zo naïef waren.

I. k heb er best enig begrip voor dat er verdenking van fraude kon rijzen, maar naar het oordeel van het Gerechtshof hebben wij deze van het begin af aan adequaat kunnen weerleggen en heeft er nooit enige grond voor omkering van de bewijslast bestaan. Ik heb ernstige bezwaren tegen het feit dat de Belastingdienst, gebruikmakend van valse en soms idiote argumenten, gedurende drie volle jaren tegen alle redelijkheid in bleef gaan, wat ons veel kosten en groot ongerief heeft bezorgd. Na het arrest hebben mijn vrouw en ik vergeefs gewacht op enigerlei vorm van excuus voor drie jaar ondergane overheidsterreur. Ons verweer tegen de valse beschuldigingen heeft bijna meer gekost dan eventueel betalen van de aanslagen. Voor mij staat vast dat de Belastingdienst na het investeren van een hoeveelheid mensuren gelijk móést en zóú krijgen, ook tegen alle feiten en rede in. Toen dit niet lukte, verloor men zich uit frustratie in knevelarij met de kennelijke bedoeling ons desnoods buiten een aanslag om financieel te treffen.

Het halsstarrig evident verkeerd handelen van de Belastingdienst heeft daar tot een ernstige gebreken vertonende besluitvorming geleid. De uiteindelijke besluiten (aanslag en afwijzing bezwaarschrift), zijn door het gerechtshof onrechtmatig bevonden..."

2. Verzoekster stelde de kosten gemaakt in de bezwaarfase met betrekking tot de aanslagen ib/pvv 1990, 1991 en 1992 op een bedrag van f 6.768,84. Zij baseerde deze kosten op de navolgende - door haar overgelegde - declaraties van haar gemachtigde:

- een declaratie van 22 december 1994 ten bedrage f 3.592,20; volgens verzoekster had deze volledig betrekking op werkzaamheden in verband met het bezwaar omdat haar gemachtigde in 1994 de administratie nog niet verzorgde. Dat deed zij zelf.
- een declaratie van 13 april 1995 ten bedrage van f 618,64 met de omschrijving "Wegens werkzaamheden gedurende het 1e kwartaal 1995 in verband met optreden fraudeteam Belastingdienst Amstelveen Ondernemingen/Particulieren".
- Een declaratie van 30 december 1995 waarvan volgens verzoekster een bedrag van f 2.538,- betrekking had op werkzaamheden in verband met het bezwaar.

C. Standpunt Staatssecretaris van Financiën

In reactie op de klacht deelde de plaatsvervangend Directeur-Generaal der Belastingen van het Ministerie van Financiën namens de Staatssecretaris van Financiën het volgende mee:

"...Verzoekster klaagt over het afwijzen van het verzoek om schadevergoeding voor de kosten die zij heeft gemaakt in de bezwaarfase met betrekking tot de (...) opgelegde aanslagen inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen over de jaren 1990, 1991 en 1992. In mijn brief van 14 augustus 1997 (zie **Feiten**, onder 23.; N.o.) heb ik belanghebbendes gemachtigde geschreven waarom ik van oordeel ben dat er geen grond is voor schadevergoeding voor extra gemaakte kosten. (...) In mijn brief van 14 augustus 1997 ben ik uitgebreid ingegaan op de redenen waarom de inspecteur van mening was dat belanghebbende niet verantwoorde inkomsten had genoten en op de gang van zaken tijdens de aanslagregeling en de bezwaarfase met betrekking tot het jaar 1991. Tijdens de in deze brief vermelde bespreking van 11 februari 1994 is de gemachtigde gevraagd schriftelijk commentaar te leveren op de door de inspecteur gemaakte en aan de gemachtigde ter beschikking gestelde vermogensvergelijking waaruit de negatieve privé-bestedingen van ongeveer f 150 000 (bedoeld wordt f 135.000; N.o.) over de jaren 1990 tot en met 1992 bleek. Na de bespreking op 11 februari 1994 is een aantal brieven gewisseld. (...) Tevens is er in deze periode een aantal telefonische contacten geweest met de gemachtigde. Als antwoord op het verzoek te reageren op de vermogensvergelijking is een lijst (...) overgelegd van privé-bezittingen die in deze jaren in totaal voor ongeveer f 135 000 (bedoeld wordt f 150.000; N.o.) zouden zijn verkocht. Bewijsstukken, zoals foto's, verzekeringspolissen, boedelbeschrijving e.d., dat deze stukken aanwezig waren konden niet worden overgelegd, evenmin als namen van kopers en eventuele bankoverschrijvingen. Omdat naar het oordeel van de inspecteur daarmee de geconstateerde negatieve privé-bestedingen onvoldoende waren verklaard, heeft hij (in verband met het naderende verstrijken van de driejaarstermijn voor het opleggen van een

aanslag) met dagtekening 30 december 1994 de aanslag over het jaar 1991 opgelegd. Tijdens de bezwaarfase is de discussie omtrent de herkomst van de bestede gelden voortgezet; (...). Op 22 augustus 1995 heeft de inspecteur het bezwaarschrift afgewezen. De gang van zaken in aanslag- en bezwaarfase overziende constateer ik dat de inspecteur uit hem ter beschikking staande gegevens de conclusie heeft getrokken dat belanghebbende in de jaren 1990 tot en met 1993 niet aangegeven inkomsten heeft genoten. Hij heeft daarop deze inkomsten zo goed als hem op basis van de hem ter beschikking staande gegevens mogelijk was berekend en in de belastingheffing betrokken. Hij heeft daarbij de door belanghebbende gegeven verklaring voor de herkomst van de middelen onvoldoende geloofwaardig geacht om het opleggen van de aanslagen achterwege te laten. Met betrekking tot 1990 en 1992 werden met dagtekening 31 december 1993 respectievelijk 30 december 1995 om vergelijkbare redenen als hiervoor verwoord met betrekking tot 1991 eveneens aanslagen opgelegd. Aan de hiertegen gemaakte bezwaren is met dagtekening 22 december 1995 respectievelijk 20 december 1996 tegemoet gekomen. De uitspraak op het bezwaar tegen de aanslag over het jaar 1990 is gedaan voor de hofuitspraak van 13 november 1996 met betrekking tot het jaar 1991. De reden hiervoor is geweest dat het hierbij om een relatief gering belang ging en de bijtelling over dat jaar naar het oordeel van de inspecteur minder goed was hard te maken dan die over de andere jaren. De uitspraak op het bezwaar tegen de aanslag over het jaar 1992 is gedaan naar aanleiding van de hofuitspraak van 13 november 1996 met betrekking tot het jaar 1991. Met betrekking tot deze twee jaren zijn van beide zijden lopende de discussie/ procedure over het jaar 1991 geen bijzondere stappen ondernomen. In het licht van het voorgaande kan ik de handelwijze van de Belastingdienst niet kwalificeren als een ernstig verzuim of onrechtmatig handelen. Ook de omstandigheid dat de rechter de bestreden aanslag later heeft verminderd brengt niet mee dat het handelen van de inspecteur als hiervoor beschreven dient te worden gekwalificeerd als een ernstig verzuim of onrechtmatig handelen. Zoals u schrijft geeft het Hof aan dat het bewijs dat sprake is van een bron van inkomen rust op de inspecteur. Dit is in overeenstemming met hetgeen ik schreef onder punt 6 van mijn brief van 14 augustus 1997. De inspecteur dient het bestaan van bepaalde inkomsten te stellen en bij betwisting aannemelijk te maken. Met hetgeen de inspecteur naar voren had gebracht meende hij daar in voldoende mate in te zijn geslaagd. Hetgeen de gemachtigde vervolgens aandroeg voor het tegendeel was naar de mening van de inspecteur onvoldoende om hetgeen hij (de inspecteur) had aangedragen te ontzenuwen. Het Hof heeft de van beide zijden aangedragen feiten en omstandigheden echter anders gewaardeerd en vond hetgeen de gemachtigde aanvoerde wel voldoende om het door de inspecteur onderbouwd gestelde te ontzenuwen. Uit het voorgaande moge blijken dat de inspecteur de gemachtigde geen "bewijsopdracht heeft verstrekt". Hij heeft hem geconfronteerd met diverse feiten voor zijn stelling dat er sprake was van niet verantwoorde inkomsten. Vervolgens heeft de inspecteur de gemachtigde, op grond van de algemene in het fiscale recht geldende regels, verzocht feiten en omstandigheden aan te dragen om hetgeen hij had gesteld en in zijn visie voldoende aannemelijk had gemaakt, te ontzenuwen. Gelet op het voorgaande zie ik thans geen reden belanghebbende alsnog

in de gemaakte kosten tegemoet te komen..."

D. Reactie verzoekster

In reactie op het standpunt van de Staatssecretaris van Financiën liet verzoeksters echtgenoot het volgende weten:

"...Waar het in deze zaak om gaat is dat de zaak drie jaar lang door de Belastingdienst is uitgemolken op gronden en met argumentaties die later door het Hof in niet mis te verstane termen als ondeugdelijk moesten worden afgedaan (...). De mondelinge behandeling duurde niet langer dan twintig minuten. Al na drie minuten constateerde de Rechter dat de standpunten van de Inspecteur niet overtuigend waren en dat de bewijslast bij hem lag. Voor zo iets flinterduns maakt een fatsoenlijk mens zijn medemens niet jarenlang het leven zuur. Ik blijf bij mijn indruk dat na de wegens de aanvankelijke verdenking geïnvesteerde tijd mijn vrouw moest en zou hangen. De (reactie van de Staatssecretaris van Financiën; N.o.) is hiervan alleen maar een verdere onderstreping, want hoewel er een arrest ligt, gaat het rustig verder op het door het Hof ondeugdelijk bevonden spoor en denkt men de inmiddels vals gebleken argumentatie tegenover U nog eens dunnetjes over te kunnen doen. (De Staatssecretaris; N.o.) beweert (...) dat de Belastingdienst géén bewijsopdracht heeft verstrekt, maar stelt (...) te hebben gevraagd om "Bewijsstukken, zoals foto's, verzekeringspolissen, boedelbeschrijvingen e.d.". Naam en adres van kopers werden geëist, wat zelfs voor de beroepshandel niet verplicht blijkt te zijn. Ook het totaal van de bankoverschrijvingen werd opgeëist, die dan ook alle zijn overgelegd, hoewel het de vraag is wat er dan nog van de privacy van de betrokkene overblijft; ook die van mij, haar echtgenoot, want het ging om een en/of-rekening. (...) Met het (...) arrest heeft de Rechter herhalingscercities van de Belastingdienst voor de jaren 1992 en 1993 onmogelijk willen maken. Dat hij dit nodig vond is al veelzeggend. Het tegen beter (kunnen) weten doorduwen van de Belastingdienst is wel degelijk onrechtmatig geweest. Het heeft ons veel overlast bezorgd en een hoop geld gekost..."

E. Aanvullende informatie van de Staatssecretaris van Financiën

1. In antwoord op vragen van de Nationale ombudsman verstrekke de Directeur-Generaal der Belastingen van het Ministerie van Financiën namens de Staatssecretaris van Financiën nog de volgende informatie:

"...dat het Gerechtshof te Amsterdam in de uitspraak inzake de inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen 1991, op grond van het bepaalde in artikel 5a van de Wet administratieve rechtspraak belastingzaken (WARB) en met toepassing van het Besluit proceskosten fiscale procedures (Bpf), aan belanghebbende een proceskostenvergoeding heeft toegekend voor de kosten gemaakt in de fiscale beroepsfase. Aangezien kosten die betrekking hebben op de bezwaarfase niet vallen onder voormeld artikel 5a, moet de vraag of voor de in de in de bezwaarfase gemaakte kosten een vergoeding moet worden toegekend dan ook apart worden beantwoord. U wijst op het Besluit van 14 februari 1994, nr. AFZ94/846M, waarin is neergelegd dat kosten die zijn gemaakt in de bezwaarfase niet worden vergoed, tenzij op de bezwaarfase een beroepsfase is gevolgd en de aanslag in de beroepsfase door de rechter is vernietigd. Ik merk op dat het Besluit van 14 februari 1994

(zie **ACHTERGROND**, onder 6.; N.o.) uitsluitend betrekking heeft op de gevallen die niet onder het Bpf vallen (zie punt 2.1 van dit Besluit). Op de onderhavige procedure is het Bpf van toepassing (geweest). Om deze reden is (...) punt 4.2 van het Besluit van 14 februari 1994 in dit geval niet van toepassing. Ik merk verder nog het volgende op. Tijdens de parlementaire behandeling van het wetsvoorstel waarbij artikel 5a van de WARB (zie **ACHTERGROND**, onder 5.; N.o.) is ingevoerd, zijn de kosten gemaakt tijdens de bezwaarfase aan de orde geweest. In die behandeling is aangegeven dat opname in de wettelijke regeling van vergoeding van kosten tijdens de bezwaarfase bewust is achterwege gelaten en dat vergoeding van die kosten slechts in bijzondere omstandigheden zou dienen plaats te vinden. Deze lijn heb ik doorgetrokken in het Besluit van 10 juni 1998, nr. AFZ98/1467M(...). In dit besluit heb ik de Belastingdienst geïnstrueerd hoe om te gaan met verzoeken om schadevergoeding van kosten uit de bezwaarfase die worden ingediend naar aanleiding van het arrest van de Hoge Raad van 20 februari 1998, rolnummer 16 474. Zoals ook uit dit besluit blijkt ben ik van oordeel dat dit arrest slechts ziet op aanslagen die door de inspecteur zijn herzien vóór inwerkingtreding van artikel 5a Warb, derhalve vóór 1 januari 1994. Voormeld arrest geeft mij derhalve geen aanleiding in deze tot een andere beslissing te komen. Wellicht ten overvloede wijs ik er op ook in de hiervoor vermelde parlementaire behandeling is dit aspect aan de orde geweest dat er voor belanghebbende uiteraard de mogelijkheid bestaat zich voor de kosten gemaakt tijdens de bezwaarfase te wenden tot de burgerlijke rechter. De huidige wettelijke regeling met betrekking tot vergoeding van beroepskosten verhindert een dergelijke actie niet..."

2. Aanvullend liet een medewerker van het Ministerie van Financiën namens de Staatssecretaris van Financiën nog weten dat het jaar 1991 de insteek is geweest van de correspondentie en de contacten met verzoeksters gemachtigde. De door verzoekster gemaakte kosten dienen naar zijn oordeel toegerekend te worden aan de aanslag ib/pvv 1991. In dit verband merkte hij nog op dat de aanslag ib/pvv 1990 was opgelegd tot behoud van rechten. Voor de aanslag ib/pvv 1992 merkte hij op dat in het tegen deze aanslag ingediende bezwaarschrift werd volstaan met een verwijzing naar de beroepsprocedure inzake de aanslag ib/pvv 1991, en dat dit bezwaar hangende die procedure was aangehouden.

F. Reactie Staatssecretaris van Financiën op het verslag van bevindingen

In zijn reactie op het verslag van bevindingen verwees de Staatssecretaris van Financiën in aanvulling op hetgeen in het verslag van bevindingen onder **ACHTERGROND**, onder 5. is opgenomen. Naar hetgeen is opgenomen in het verslag van de Tweede Kamer, vergaderjaar 1993-1994, 22164, no. 16. De inhoud hiervan is voor zover relevant opgenomen onder **ACHTERGROND**, onder 5.b.

Beoordeling

1. Verzoekster diende op 14 april 1997 bij de Staatssecretaris van Financiën een verzoek

in om (onder meer) vergoeding van de kosten (adviseurskosten) gemaakt in de bezwaarfase met betrekking tot de door de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen Amstelveen (hierna: de Belastingdienst) aan haar opgelegde aanslagen inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen (ib/pvv) 1990, 1991 en 1992. Zij klaagt erover dat de Staatssecretaris op 14 augustus 1997 afwijzend heeft beslist op dit verzoek.

2. De grondslag van de onderhavige aanslagen ib/pvv is gelegen in het standpunt van de Belastingdienst dat verzoekster in de periode 1990 tot en met 1992 aanzienlijke inkomsten heeft genoten die niet waren verantwoord in de door haar ingediende aangiften over die jaren. Dit heeft geleid tot een correctie (bijtelling) op het door verzoekster over de bedoelde jaren aangegeven belastbaar inkomen van nihil. De door verzoekster gestelde (adviseurs)kosten zijn volgens haar gemaakt om dit standpunt van de Belastingdienst te betwisten. Hoewel aanvankelijk enkel de aanslag ib/pvv 1990 aan verzoekster was opgelegd en de aanslagen ib/pvv 1991 en 1992 pas in een later stadium volgden, betrof het dispuut van meet af aan de gehele periode 1990 tot en met 1992. Onder de omstandigheden van dit geval is het echter redelijk om de in de bezwaarfase gemaakte kosten in haar totaliteit toe te rekenen aan de bezwaarfase met betrekking tot de aanslag ib/pvv 1991. Hierbij is van belang dat de kwestie alleen heeft geleid tot een beroepsprocedure bij de belastingrechter inzake de aanslag ib/pvv 1991. Voorts heeft de Belastingdienst nadat verzoekster beroep had ingesteld tegen de aanslag ib/pvv 1991, het bezwaarschrift tegen de aanslag ib/pvv 1990 gegrond verklaard, omdat de bijtelling over dat jaar minder goed hard was te maken dan die over de andere jaren. Tenslotte geldt dat de behandeling van het tegen de aanslag ib/pvv 1992 ingediende bezwaarschrift, waarin werd volstaan met een verwijzing naar de procedure inzake de aanslag over 1991, hangende die laatste procedure is aangehouden. Ook de Staatssecretaris lijkt deze mening te zijn toegedaan, waar hij in zijn reactie op de klacht aangeeft dat lopende de discussie/ procedure over het jaar 1991 met betrekking tot de jaren 1990 en 1992 van beide zijden geen bijzondere stappen zijn ondernomen.

3. Verzoekster grondt haar verzoek om vergoeding van de in de bezwaarfase gemaakte kosten op het feit dat de belastingrechter de afwijzende uitspraak van de Belastingdienst op het bezwaarschrift tegen de aanslag ib/pvv 1991 heeft vernietigd, en de aanslag heeft verminderd (belastbaar inkomen nihil). Verzoekster wijst er in dit verband op dat in een dergelijke situatie krachtens constante jurisprudentie sprake is van een onrechtmatige (overheids)daad.

4. De Staatssecretaris stelt zich in zijn brief van 14 augustus 1997 tegenover verzoekster op het standpunt dat kosten van fiscale bijstand ontstaan in de bezwaarfase in beginsel niet voor vergoeding in aanmerking komen. Volgens de Staatssecretaris geldt de door verzoekster aangehaalde jurisprudentie met betrekking tot de onrechtmatigheid van door de rechter vernietigde aanslagen niet voor de bezwaarfase, ook niet indien zoals in verzoeksters geval- daarop een beroepsprocedure is gevolgd waarbij de aanslag is vernietigd of verminderd (belastbaar inkomen nihil). Met deze brief verlaat de Staatssecretaris zijn standpunt zoals dit op dat moment nog was verwoord in de Regeling van 14 februari 1994 (zie **ACHTERGROND** onder 6.) In zijn reactie op de klacht liet de

Staatssecretaris nog weten dat hij de handelwijze van de Belastingdienst niet kon kwalificeren als een ernstig verzuim of onrechtmatig handelen. De enkele omstandigheid dat de rechter de beslissing van de Belastingdienst op het bezwaarschrift tegen de aanslag ib/pvv 1991 heeft vernietigd, en de aanslag heeft verminderd (belastbaar inkomen nihil), brengt volgens de Staatssecretaris niet mee dat het handelen van de Belastingdienst dient te worden gekwalificeerd als een ernstig verzuim of onrechtmatig handelen. Tenslotte wees de Staatssecretaris er op dat tijdens de parlementaire behandeling van het wetsvoorstel waarmee artikel 5a van de Wet administratieve rechtspraak belastingzaken (Warb) is ingevoerd, de kosten gemaakt tijdens de bezwaarfase aan de orde zijn geweest. In die behandeling is aldus de Staatssecretaris aangegeven dat opname in de wettelijke regeling van vergoeding van kosten gemaakt tijdens de bezwaarfase bewust is achterwege gelaten en dat vergoeding van die kosten slechts in bijzondere omstandigheden zou dienen plaats te vinden. De Staatssecretaris verwees naar zijn Besluit van 10 juni 1998, nr. AFZ98/1467M, en gaf aan dat voor verzoekster de mogelijkheid bestond om zich voor de kosten gemaakt tijdens de bezwaarfase te wenden tot de burgerlijke rechter (zie **ACHTERGROND**, onder 5. en 7.).

5. Uit het arrest van de Hoge Raad van 1 juli 1993 (zie **ACHTERGROND**, onder 1.) volgt dat, indien een bestuursorgaan een besluit neemt en handhaaft dat naderhand door de rechter wordt vernietigd, het jegens de door dat besluit getroffenene een onrechtmatig daad begaat, die in beginsel voor rekening van het bestuursorgaan komt. Het bestuursorgaan is gehouden de als gevolg van deze onrechtmatige daad door de getroffenene geleden schade te vergoeden. De Hoge Raad heeft zich in zijn uitspraak van 2 juni 1995, dus na het inwerking treden van artikel 8:75 Awb en artikel 5a Warb op 1 januari 1994, in gelijke zin en zonder voorbehoud uitgesproken. Ook de kosten die in de bezwaarfase zijn gemaakt, komen ingevolge het arrest van 1 juli 1993 voor vergoeding in aanmerking. Voorts volgt uit het arrest van de Hoge Raad van 20 februari 1998 (zie **ACHTERGROND**, onder 2.) dat vergoeding van de kosten die zijn gemaakt in de bezwaarfase ook indien het niet komt tot een beroepsprocedure aan de orde is ingeval sprake is van onrechtmatig handelen van een bestuursorgaan dat aan dat orgaan moet worden toegerekend. Voor zover de Staatssecretaris van oordeel is dat dit arrest enkel geldt voor aanslagen die zijn herzien vóór inwerkingtreding van artikel 5a Warb, derhalve vóór 1 januari 1994, wordt opgemerkt dat bedoeld arrest voor deze zienswijze geen aanknopingspunt biedt.

6. Een en ander betekent dat de Staatssecretaris niet kan worden gevolgd in zijn stelling dat de bewuste jurisprudentie niet geldt voor de kosten van fiscale bijstand gemaakt in de bezwaarfase. Evenmin volgt uit de door de Staatssecretaris aangehaalde parlementaire behandeling van het wetsvoorstel waarbij artikel 5a Warb is ingevoerd, en waarin wordt verwezen naar de Memorie van Toelichting op het wetsvoorstel Voltocing eerste fase herziening rechterlijke organisatie (zie **ACHTERGROND**, onder 4.), dat geen vergoeding van die kosten behoeft plaats te vinden. Het enkele feit dat vergoeding van kosten die zijn gemaakt tijdens de bezwaarfase buiten de wettelijke regeling van artikel 8:75 Awb respectievelijk artikel 5a Warb, is gehouden, brengt niet met zich mee dat in geval van onrechtmatig handelen van de Belastingdienst voor die kosten geen

schadevergoedingsplicht bestaat. Het brengt slechts mee dat die schade niet wordt vergoed op basis van voornoemde wettelijke regeling, maar dat de vraag of die kosten moeten worden vergoed afzonderlijk moet worden beantwoord. Het mag zo zijn dat in voornoemde Memorie van Toelichting is aangegeven dat toekenning van een vergoeding van kosten die zijn gemaakt in een bestuurlijke voorfase (waaronder de bezwaarfase) uitzondering zou dienen te blijven, dit neemt echter niet weg dat daarbij is gewezen op de mogelijkheid van toekenning van een vergoeding voor dergelijke kosten door toekenning van schadevergoeding door de bestuursrechter of de burgerlijke rechter. Verder wordt in de Memorie van Toelichting opgemerkt dat er, ingeval deze rechter anders dan werd verwacht in de regel vergoeding zou toewijzen van kosten van rechtsbijstand gemaakt in een bestuurlijke voorfase aanleiding bestaat om te bezien of deze kosten eveneens onder het bereik van de proceskostenvergoeding moeten worden gebracht, om aldus tot een wettelijke begrenzing daarvan te komen (zie **ACHTERGROND**, onder 4.).

7. In dit geval heeft de belastingrechter in zijn uitspraak van 13 november 1996 de uitspraak van de Belastingdienst op het bezwaarschrift van verzoekster tegen de aanslag ib/pvv 1991 vernietigd, en de Belastingdienst op voet van artikel 5a Warb veroordeeld tot vergoeding van de door verzoekster in de beroepsfase gemaakte kosten. Deze uitspraak impliceert dat anders dan de Staatssecretaris kennelijk meent wel degelijk sprake is van onrechtmatig handelen aan de zijde van de Belastingdienst, ook voor wat betreft de bezwaarfase. Gezien hetgeen onder 5. is overwogen, moet worden geconcludeerd dat aldus sprake is van een onrechtmatige daad van de Belastingdienst die nu niet is gebleken van bijzondere omstandigheden voor rekening van de Belastingdienst moet komen.

8. Hetgeen onder 7. is overwogen, betekent dat de Staatssecretaris ten onrechte, althans op onjuiste gronden, afwijzend heeft beslist op het verzoek om toekenning van de kosten gemaakt in de bezwaarfase. De onderzochte gedraging is dan ook niet behoorlijk. Het voorgaande geeft aanleiding in dit rapport een aanbeveling op te nemen.

Conclusie

De klacht over de onderzochte gedraging van de Staatssecretaris van Financiën is gegrond. **AANBEVELING** De Staatssecretaris van Financiën wordt in overweging gegeven opnieuw te beslissen op het verzoek om vergoeding van de kosten gemaakt in de bezwaarfase, met inachtneming van hetgeen hiervoor is overwogen onder de

BEOORDELING. BIJLAGE ACHTERGROND

1. Arresten van de Hoge Raad der Nederlanden van respectievelijk 1 juli 1993 en 2 juni 1995

In zijn arrest van 1 juli 1993 (NCB/Staat; VN 1993/2202) overwoog de Hoge Raad onder meer het volgende:

"Bij de beoordeling van het middel moet voorop worden gesteld dat indien een overheidslichaam een beschikking neemt en handhaaft die naderhand door de rechter wordt vernietigd wegens strijd met de wet of op enige andere in artikel 8 eerste lid van de Wet Arob vermelde grond dan wel een overeenkomstige grond vermeld in enige andere

administratieve wet het jegens de door die beschikking getroffene, een onrechtmatige daad begaat en dat daarmee de schuld van het overheidslichaam in beginsel is gegeven. Zelfs wanneer het overheidslichaam geen enkel verwijt treft, moet worden aangenomen dat deze onrechtmatige daad in beginsel voor rekening van het overheidslichaam komt. (...) Het Hof heeft geoordeeld (...) dat tot de voor vergoeding in aanmerking komende vermogensschade mede dienen te worden gerekend de redelijke kosten ter vaststelling van de schade en aansprakelijkheid, en de redelijke kosten ter verkrijging van voldoening buiten rechte, behoudens voor zover in het gegeven geval de regels betreffende de proceskosten van toepassing zijn. Hieraan heeft het hof de gevolgtrekking verbonden dat de door NCB gestelde interne bedrijfskosten waaronder het hof blijktens zijn r.o. 12, slot, in verbinding met r.o. 3.6 van de rechtbank, begrijpt de kosten door tijdsbeslag van eigen medewerkers met fiscale know-how mede tot de vermogensschade van NCB kunnen worden gerekend, en dat de rechtbank dus van een juist criterium is uitgegaan door deze kosten niet op voorhand uit te sluiten. Onderdeel 7 bestrijdt die gevolgtrekking met de stelling dat interne bedrijfskosten als door het hof bedoeld nimmer kunnen worden aangemerkt als "redelijke kosten ter vaststelling van schade en aansprakelijkheid" en "redelijke kosten ter verkrijging van voldoening buiten rechte". Meer in het bijzonder stelt het onderdeel dat, zo al kosten van rechtsbijstand in verband met het bestrijden van een belastingaanslag voor vergoeding in aanmerking komen, uitsluitend de in redelijkheid gemaakte kosten van "externe bijstand" in aanmerking komen. Die stellingen kunnen niet als juist worden aanvaard. Ook interne kosten als door het hof bedoeld behoren tot de nadelige gevolgen van een onrechtmatige daad als waarvan in dit geding sprake is en kunnen, voor zover zij redelijk zijn, voor vergoeding in aanmerking komen." In zijn arrest van 2 juni 1995 (Aharchi/Bedrijfsvereniging; NJ 1997, 164) overwoog de Hoge Raad in nagenoeg dezelfde bewoordingen:

"dat indien een overheidsorgaan een beschikking neemt en handhaaft, die vervolgens door de rechter wordt vernietigd, moet worden aangenomen dat het orgaan onrechtmatig heeft gehandeld alsmede dat het de voor de aansprakelijkheid deswege vereiste schuld heeft".

2. Arrest van de Hoge Raad der Nederlanden van 20 februari 1998

In zijn arrest van 20 februari 1998 (Boeder/Staat; VN 1998/1225) overwoog de Hoge Raad onder meer het volgende:

"Wanneer een besluit van een bestuursorgaan (het primaire besluit) op grond van een daartegen gemaakt bezwaar door dat bestuursorgaan wordt herroepen en, voor zover nodig, wordt vervangen door een nieuw besluit, zal het van de redenen die daartoe hebben geleid, en de omstandigheden waaronder het primaire besluit tot stand is gekomen, afhangen of het nemen van het primaire besluit onrechtmatig moet worden geacht in de zin van artikel 6:162 BW en, zo ja, of deze daad aan het betrokken overheidslichaam kan worden toegerekend. Indien, zoals in het onderhavige geval, het primaire besluit berust op een onjuiste uitleg van de wet en derhalve onrechtmatig is, moet dit onrechtmatig handelen in ieder geval aan het betrokken overheidslichaam worden toegerekend. In dat geval is immers sprake van een oorzaak welke in de bewoordingen van art. 6:162 lid 3 BW naar de in het verkeer geldende opvattingen voor rekening van dat lichaam komt. Laatstbedoelde

opvattingen verzetten zich ertegen dat de overheid zich tegenover een burger met vrucht zou kunnen beroepen op dwaling dan wel onzekerheid omtrent de juiste uitleg van de wet; hierbij speelt niet alleen een rol dat de wettelijke regelingen niet van de burger afkomstig zijn, maar ook dat het redelijker is de schade die voor een individuele burger voortvloeit uit een besluit waarvan naderhand komt vast te staan dat het op een onjuiste wetsuitleg berust, voor rekening te brengen van de collectiviteit, dan om die schade voor rekening te laten van de burger jegens wie dat rechtens onjuiste besluit werd genomen."

3. In artikel 8:75 van de **Algemene wet bestuursrecht**

(Tweede tranche, Stb 1993, 650; Awb) dat inwerking is getreden op 1 januari 1994 - is een regeling voor de veroordeling in de proceskosten van bestuursorganen en burgers opgenomen. In het verlengde daarvan is voor de fiscus, voor wie artikel 8:75 Awb niet geldt, in artikel 5a van de **Wet administratieve rechtspraak belastingzaken** (Wet van 17 mei 1956, Stb. 323; Warb), welk artikel op 1 januari 1994 inwerking is getreden, een inhoudelijk gelijke regeling neergelegd. De tekst van artikel 5a Warb luidt:

"1. Het gerechtshof is bij uitsluiting bevoegd een partij te veroordelen in de kosten die een andere partij in verband met de behandeling van het beroep bij het gerechtshof redelijkerwijs heeft moeten maken. Een natuurlijke persoon kan slechts in de kosten worden veroordeeld in geval van kennelijk onredelijk gebruik van procesrecht. Bij algemene maatregel van bestuur worden nadere regels gesteld over de kosten waarop een veroordeling als bedoeld in de eerste volzin uitsluitend betrekking kan hebben en over de wijze waarop bij de uitspraak het bedrag van de kosten wordt vastgesteld..." In het op 1 januari 1994 inwerking getreden **Besluit proceskosten fiscale procedures** (Besluit van 22 december 1993, Stb. 762) zijn de in artikel 5a Warb bedoelde nadere regels neergelegd.

4. In de **Memorie van Toelichting** op het wetsvoorstel **Voltooiing eerste fase herziening rechterlijke organisatie**

is door de Minister van Justitie en de Minister van Binnenlandse Zaken het volgende opgemerkt over proceskosten, gemaakt tijdens de bezwaarfase (Tweede Kamer, vergaderjaar 1991-1992, 22 495, nr. 3):

"...Het karakter van de bezwaarprocedure rechtvaardigt onzes inziens evenwel het uitgangspunt, dat de kosten van rechtsbijstand die daarin worden gemaakt in de regel voor rekening van de bezwaarde belanghebbende blijven. De bezwaarschriftprocedure is primair gericht op een bestuurlijke heroverweging van de bestreden primaire beslissing. Mede op basis van de naar voren gebrachte bezwaren neemt het bestuursorgaan een nieuwe beslissing naar de stand van zaken van dat moment. De omstandigheid dat het bestuursorgaan aan de bezwaren van de belanghebbende is tegemoetgekomen, behoeft geenszins te betekenen dat het primaire besluit onrechtmatig was. De bezwaarschriftprocedure is ook, juist omdat zij verlengde besluitvorming in gang zet, zonder drempel. Er is geen recht verschuldigd. Voor het administratief beroep geldt mutatis mutandis hetzelfde. Toekenning van een vergoeding van in een bestuurlijke voorprocedure gemaakte kosten zal daarom naar ons oordeel uitzondering dienen te blijven. Wij achten het derhalve wenselijk, dat deze kosten buiten de regeling (van artikel 8:75 Awb; N.o)

blijven. Dat beperkt ook de omvang van de bestuurslasten en vermindert de werkbelasting van de administratieve rechter. Een en ander betekent, dat vergoeding van deze kosten slechts mogelijk is via de weg van toekenning van schadevergoeding door de administratieve rechter of de burgerlijke rechter. Aldus wordt in deze ook geen onderscheid gemaakt tussen bezwaarschriftprocedures die wel en bezwaarschriftprocedures die niet leiden tot een procedure bij de administratieve rechter. Indien zou blijken dat de administratieve rechter of de burgerlijke rechter anders dan wij verwachten in de regel een vergoeding van kosten van rechtbijstand, gemaakt in een bestuurlijke voorprocedure, zou toewijzen is er aanleiding te bezien of deze kosten eveneens onder bereik van de regeling van de proceskostenvergoeding moeten worden gebracht om aldus tot een wettelijke begrenzing daarvan te komen..."

5.

Tijdens de parlementaire behandeling (Verslag van een schriftelijk overleg) van het wetsvoorstel dat heeft geleid tot, onder meer, artikel 5a van de Wet administratieve rechtspraak belastingzaken is door de Minister van Justitie en de Staatssecretaris van Financiën het volgende opgemerkt over proceskosten, gemaakt tijdens de bezwaarfase:

a. Tweede Kamer 1992-1993, 22164, nr. 13:

"...Wij wijzen er op dat de voorgestelde regeling voor vergoeding van proceskosten bij fiscale procedures geheel is afgestemd op de voorgestelde regeling in de Awb voor het overige bestuursrecht. Ook de Awb-regeling is uitdrukkelijk beperkt tot de proceskosten gemaakt tijdens de procedure bij de rechter. In de memorie van toelichting op de Awb wordt deze keuze uitgebreid toegelicht (zie onder 4.; N.o.). (...) Er bestaat de mogelijkheid voor de belastingplichtige (...) zich voor de kosten, gemaakt tijdens de voorprocedure, te wenden tot de burgerlijke rechter. Het huidige voorstel van wet verhindert een dergelijke actie niet, aangezien dit voorstel slechts betrekking heeft op de kosten gemaakt tijdens de beroepsfase. Het is uiteraard aan de rechter in hoeverre hij de opvatting van de regering (...) over de wenselijkheid van een vergoeding voor kosten, gemaakt tijdens de bezwaarfase, bij een desbetreffend verzoek laat meewegen..." b. Tweede Kamer 1993-1994, 22164, nr. 16:

"...Ten aanzien van de kosten in verband met de bezwaarfase is gesteld dat deze in beginsel niet voor vergoeding in aanmerking zouden dienen te komen, behoudens in bijzondere gevallen. Het wettelijk uitsluiten van vergoeding van deze laatste kosten is een ingrijpende maatregel. Aan het bij wet normeren van deze kosten kleefte het nadeel dat daaraan forse budgettaire offers zijn verbonden. Indien de rechter zijn bevoegdheid in dezen hanteert, in overeenstemming met de door regering en Tweede Kamer uitgezette lijn, is de alsdan ontstane situatie, naar onze mening, te prefereren boven die waarin tot een wettelijke regeling van deze kosten moet worden overgegaan. (...) De leden van de D66- en de VVD-fractie constateren dat het voorstel slechts voorziet in een wettelijke regeling voor vergoeding van de kosten tijdens de beroepsfase terwijl men zich voor vergoeding van de kosten van de bezwaarfase moet wenden tot de burgerlijke rechter. Zij vragen of het alsnog opnemen van de bezwaarfase in de regeling niet een extra rechtsgang voorkomt. Met het opnemen van deze kosten in de regeling zou naar de

mening van deze leden tevens de kwaliteit van de bezwaarfase worden vergroot waardoor de druk op het gerechtelijk apparaat zou kunnen worden verminderd. Voor zover in deze vraag de wens doorklinkt de regeling van de proceskostenveroordeling mede van toepassing te doen zijn op de kosten gemaakt tijdens de bezwaarfase verwijzen wij naar hetgeen daaromtrent hiervoor is gesteld. Wat het aspect betreft van de dubbele procedure merken wij het volgende op. Het is naar onze mening niet juist de rechtsgang bij de administratieve rechter en die bij de burgerlijke rechter naast elkaar te stellen. In het bestuursprocesrecht wordt voorzien in een wettelijke regeling voor de vergoeding van kosten gemaakt tijdens de beroepsfase. Daarnaast is het zo dat de burgerlijke rechter zich op grond van de algemene bepalingen inzake zijn rechtsmacht bevoegd kan verklaren kennis te nemen van een claim tot vergoeding van de bezwaarkosten op grond van een actie uit onrechtmatige daad. Dergelijke vergoedingen behoren evenwel uitzondering te blijven..."

6. Regeling van de Staatssecretaris van Financiën van 14 februari 1994, nr. AFZ94/846 M

(per 1 januari 1998 ingetrokken bij besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 8 december 1997, nr. AFZ97/4311) "...1.1. Arrest van de Hoge Raad van 1 juli 1993 Uit het arrest van de Hoge Raad van 1 juli 1993, rolnummer 15137(...), volgt dat in geval een belastingaanslag door de rechter wordt vernietigd de Staat in beginsel gehouden is de door belastingplichtige geleden schade te vergoeden, ongeacht of de inspecteur al dan niet een pleitbaar standpunt heeft ingenomen. Uit dit arrest volgt dat de door belastingplichtige gemaakte proceskosten, voor zover deze redelijk zijn, moeten worden vergoed. Daarnaast kan er aanleiding bestaan ook betaalde of gederfde rente (hierna te noemen renteschade) te vergoeden. (...)

2.1. (...) Deze mededeling ziet niet op verzoeken om vergoeding van proceskosten, waarop het Besluit proceskosten fiscale procedures van toepassing is. In deze gevallen is het aan de fiscale rechter om een eventuele proceskostenveroordeling uit te spreken. Het Besluit proceskosten fiscale procedures, dat op 1 januari 1994 in werking is getreden, geldt met betrekking tot:

- procedures waarin beroep of cassatieberoep is ingesteld vóór 1 januari 1994 en waarin de rechter uitspraak doet op of na die datum; - procedures waarin beroep of cassatieberoep is ingesteld op of na 1 januari 1994; - zaken, waarin het beroepschrift op of na 1 januari 1994 is ingetrokken. (...)

3. In welke gevallen vergoeding van proceskosten en renteschade?

3.1. Vernietiging aanslag door de rechter Verzoeken om vergoeding van proceskosten en renteschade zijn, behoudens enkele uitzonderingen (...) voor inwilliging vatbaar, indien de rechter bij onherroepelijke uitspraak de aanslag heeft vernietigd. Waar van vernietiging wordt gesproken is daaronder mede begrepen de vermindering van de aanslag als gevolg van de door de rechter vernietigde uitspraak van de inspecteur.

3.2. Intrekking beroepschrift Met de vernietiging van de aanslag door de rechter wordt voor de toepassing van deze mededeling gelijk gesteld de situatie, waarin de belastingplichtige zijn beroepschrift heeft ingetrokken, omdat de inspecteur alsnog volledig aan zijn

bezwaren is tegemoet gekomen. (...)

4. In welke gevallen geen vergoeding van proceskosten en renteschade? (...)

4.2. Bezwaarfase Kosten, die zijn gemaakt in de bezwaarfase worden niet vergoed, tenzij op de bezwaarfase een beroepsfase is gevolgd en de aanslag in de beroepsfase door de rechter is vernietigd. De bezwaarfase is immers juist bedoeld voor het herstel van fouten en het rechtzetten van onjuiste veronderstellingen. Ook in het geval dat de uitspraak op het bezwaarschrift is aangehouden (aangehouden bezwaar) in afwachting van de uitkomst van een lopende beroepsprocedure van de belastingplichtige zelf of van een ander en nadien aan het bezwaar is tegemoetgekomen, komen de kosten van bezwaar niet voor vergoeding in aanmerking. (...)

4.3. Compromis In de gevallen waarin de belastingplichtige en de inspecteur een compromis sluiten, waarbij zij ter voorkoming van onzekerheid of geschil omtrent hetgeen tussen partijen rechtens geldt, een vaststelling aanvaarden, bestemd om ook te gelden voorzover zij van de tevoren bestaande rechtstoestand mocht afwijken, is er geen sprake van een door de rechter vernietigde aanslag en komen de door belastingplichtige gemaakte kosten niet voor vergoeding in aanmerking. Evenmin worden compensatoire en/of wettelijke rente vergoed. Er kan overigens wel aanleiding bestaan het verzoek om schadevergoeding in te willigen indien de inspecteur in het compromis geheel toegeeft aan de grieven van de belastingplichtige, zonder dat belastingplichtige zijnerzijds iets opgeeft. Dit geldt echter uitsluitend voor compromissen overeengekomen tijdens de beroepsfase of tijdens of na de behandeling voor het Hof (vergelijk paragraaf 3.1 en 3.2). Indien het compromis was overeengekomen tijdens de bezwaarfase wordt het verzoek om schadevergoeding in zijn geheel afgewezen. (...)

7. Berekening van de vergoeding voor proceskosten (...) Indien in de bezwaarfase reeds gedeeltelijk is tegemoet gekomen aan de bezwaren van de belastingplichtige, worden slechts kosten van de bezwaarfase vergoed, voor zover zij redelijkerwijs te maken hebben met de daarop volgende beroepsprocedure..."

7. Mededeling verzoeken om vergoeding van kosten gemaakt in bezwaarfase

(Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 10 juni 1998, nr. AFZ98/1467M) "Uit het arrest van de Hoge Raad van 20 februari 1998 (zie onder 2.; N.o.) volgt dat indien de Belastingdienst een beschikking in de bezwaarfase herziet, het van de feiten en omstandigheden van het geval afhangt of er sprake is van een onrechtmatige daad. Bij een onjuiste uitleg van de wet is naar het oordeel van de Hoge Raad in ieder geval sprake van een onrechtmatige daad, welke tot schadevergoeding verplicht. Mij is gebleken dat belastingplichtigen naar aanleiding van het arrest van de Hoge Raad van 20 februari 1998, verzoeken om vergoeding van de kosten die zijn gemaakt in de bezwaarfase. Het arrest van de Hoge Raad heeft echter betrekking op aanslagen die de inspecteur in 1991 heeft herzien. Met ingang van 1 januari 1994 is het Besluit proceskosten fiscale procedures (BPF) in werking getreden. Dit besluit voorziet in een forfaitaire vergoeding voor de kosten die zijn gemaakt in de beroeps- en cassatiefase en niet in een vergoeding voor de kosten die zijn gemaakt in de bezwaarfase. Tijdens de parlementaire behandeling van het BPF en van het wetsvoorstel Algemene wet bestuursrecht is opgemerkt dat vergoeding van de

kosten die zijn gemaakt in de bezwaarfase slechts in bijzondere omstandigheden zou dienen plaats te vinden. De bezwaarschriftprocedure is gericht op een bestuurlijke heroverweging van een besluit en op herstel van gemaakte fouten. Verzoeken om een vergoeding van de kosten die zijn gemaakt in de bezwaarfase dienen derhalve te worden afgewezen. Dit geldt eveneens indien na 1 januari 1994 een bezwaar geheel of gedeeltelijk is toegewezen en de bezwaarfase niet is gevolgd door een beroepsfase."