

Rapport

Kostenvergoeding bij herziening van een voorlopige aanslag inkomstenbelasting

Een onderzoek naar de afwijzing door de Belastingdienst van een verzoek om een kostenvergoeding terzake de herziening van een voorlopige aanslag inkomstenbelasting.

Oordeel

Op basis van het onderzoek vindt de Nationale ombudsman de klacht over de Belastingdienst te Eindhoven niet gegrond.

Datum: 14 september 2017

Rapport: 2017/102

INHOUDSOPGAVE

Samenvatting	3
Wat is de klacht?	4
Wat ging er aan de klacht vooraf?	4
Wat was de oorspronkelijke klacht?	4
Welke reactie kwam er op de klacht?	5
Wat was de aanleiding voor de klacht bij de Nationale ombudsman?	5
Wat heeft de Nationale ombudsman onderzocht?	6
Hoe reageerde het ministerie van Financiën?	6
Wat is het oordeel van de Nationale ombudsman?	9
Achtergrond	13

SAMENVATTING

Via haar belastingadviseur klaagt verzoekster er over dat de Belastingdienst haar verzoek om een vergoeding voor de kosten van rechtskundige bijstand inzake het wijzigen van de voorlopige aanslag 2016 heeft afgewezen.

Het is niet aan de Nationale ombudsman, maar uitsluitend aan de rechter, om te beoordelen of de Belastingdienst onrechtmatig heeft gehandeld bij het opleggen van een voorlopige aanslag en een schadevergoeding daarvoor moet betalen aan verzoekster.. Wel kan de Nationale ombudsman in dit geval beoordelen of de Belastingdienst in redelijkheid kon komen tot de afwijzing van het verzoek. Er is voor de Nationale ombudsman alleen dan aanleiding om de afwijzing als een niet behoorlijke gedraging aan te merken, ingeval die beslissing onvoldoende was gemotiveerd en niet verdedigbaar zou kunnen zijn in een rechterlijke procedure.

De Nationale ombudsman acht het standpunt van de Belastingdienst en van het Ministerie van Financiën dat een vergoeding voor de kosten van rechtsbijstand bij het indienen van een verzoek om herziening van een voorlopige aanslag in het geheel niet aan de orde is, mede gezien de wetsgeschiedenis, niet houdbaar.

Verzoeksters belastingadviseur heeft zich ter onderbouwing van het verzoek om een kostenvergoeding beroepen op een rechterlijke uitspraak, die dateert van vóór een wijziging van de wetgeving inzake de voorlopige aanslag, en op de wetsgeschiedenis. De Nationale ombudsman zal de (juridische) vraag of die rechterlijke uitspraak ook in dit geval van toepassing moet worden geacht niet beantwoorden. Hij bekijkt de klacht vanuit het perspectief van de behoorlijkheid. In dat verband acht de Nationale ombudsman het volgende van belang. De wijziging van de wetgeving inzake de voorlopige aanslag heeft tot gevolg gehad dat de belastingplichtige, langs elektronisch weg, op een eenvoudigere en laagdrempeligere manier een wijziging in een voorlopige aanslag teweeg kan brengen, dan via het indienen van een bezwaarschrift. Het is duidelijk dat de wetgever dat ook met de wijziging beoogd heeft. Uit hetgeen de belastingadviseur naar voren heeft gebracht kan worden afgeleid dat het voor hem niet moeilijk was te doorgronden dat de hoogte van de voorlopige aanslag werd veroorzaakt door het feit dat de Belastingdienst ten onrechte uitging van inkomsten in box 2. En het was voor de belastingadviseur geen substantiële hoeveelheid werk om dat via het indienen van een elektronisch formulier te laten wijzigen. Het is in het maatschappelijk verkeer niet ongebruikelijk dat men kosten van geringe aard die men als gevolg van fouten van anderen, zoals ook overheidsinstanties, moet maken, om het herstel van die fouten te bewerkstelligen, zelf draagt. Dienovereenkomstig was het, naar het oordeel van de Nationale ombudsman, niet onlogisch of onjuist dat de Belastingdienst er in dit geval van uit ging dat de belastingplichtige de kosten die zij moest maken voor het wijzigen van de voorlopige aanslag zelf voor haar rekening nam.

Gezien het bovenstaande, kon de Belastingdienst in dit geval in redelijkheid komen tot de afwijzing van het verzoek om een kostenvergoeding. De onderzochte gedraging is behoorlijk.

WAT IS DE KLACHT?

Verzoeksters belastingadviseur heeft bij de Belastingdienst een verzoek om herziening ingediend van de voorlopige aanslag inkomstenbelasting 2016, die aan verzoekster was opgelegd. De belastingadviseur heeft de Belastingdienst vervolgens gevraagd om verzoekster een kostenvergoeding toe te kennen voor de kosten van rechtskundige bijstand, die het indienen van het verzoek om herziening voor haar met zich mee had gebracht. De Belastingdienst heeft het verzoek om een kostenvergoeding afgewezen. Verzoekster en haar belastingadviseur zijn het daar niet mee eens.

WAT GING ER AAN DE KLACHT VOORAF?

De Belastingdienst legde verzoekster in januari 2016 een voorlopige aanslag inkomstenbelasting op over 2016. Verzoeksters belastingadviseur diende bij de Belastingdienst, via het daarvoor bestemde elektronische formulier, een verzoek om herziening van de voorlopige aanslag in. Naar aanleiding daarvan heeft de Belastingdienst de voorlopige aanslag verminderd.

WAT WAS DE OORSPRONKELIJKE KLACHT?

In een brief van 19 januari 2016 diende de belastingadviseur, namens verzoekster, bij de Belastingdienst te Eindhoven een verzoek in om de kosten voor de rechtskundige bijstand, die hij aan verzoekster had verleend inzake de herziening van de voorlopige aanslag 2016, te vergoeden. Het betrof een bedrag van € 60,50. De belastingadviseur wees daarbij onder meer op het volgende. In de voorlopige aanslag die de Belastingdienst had opgelegd, was een substantieel bedrag aan inkomsten in box 2 begrepen (dat zijn inkomsten uit het zogeheten aanmerkelijk belang, waarvan bijvoorbeeld sprake is ingeval de belastingplichtige een bepaald deel van de aandelen van een onderneming bezit). Dat inkomen was kennelijk ontleend aan de inkomensgegevens over 2014. Volgens de belastingadviseur was het bekend dat in 2014 voor aanmerkelijk-belanghouders een gematigd tarief gold, waardoor ondernemingen er in dat jaar vaak voor hebben gekozen incidenteel (extra) dividend aan hun aanmerkelijk-belanghouders uit te keren. Volgens de belastingadviseur handelde de Belastingdienst onrechtmatig, door op basis van de situatie in het jaar 2014 voetstoots aan te nemen dat er ook in 2016 bij verzoekster sprake zou zijn van box 2-inkomen. De belastingadviseur wees daarbij op een uitspraak van het gerechtshof Den Haag (zie ACHTERGROND onder 1). Volgens hem betrof de uitspraak soortgelijke problematiek, nadat er in 2007 een bijzonder tarief voor aanmerkelijk belang-houders had gegolden. Het gerechtshof achtte destijds een vergoeding van kosten gemaakt in de bezwaarprocedure, op basis van artikel 7:15, tweede lid, van de Algemene wet bestuursrecht (zie ACHTERGROND onder 2) op zijn plaats.

WELKE REACTIE KWAM ER OP DE KLACHT?

In een brief van 29 januari 2016 wees de Belastingdienst het verzoek om schadevergoeding af. De Belastingdienst wees er daarbij op dat de procedure rondom de voorlopige aanslag in 2010 was gewijzigd. Het was – aldus de Belastingdienst - sindsdien niet meer mogelijk om bezwaar te maken tegen een voorlopige aanslag (zie ACHTERGROND onder 3). De jurisprudentie die de belastingadviseur had aangehaald was volgens de Belastingdienst niet meer van toepassing. Na de wijziging was het mogelijk geworden voorlopige aanslagen op een eenvoudige wijze te laten wijzigen, bijvoorbeeld via het voorlopige aanslag-programma op de website van de Belastingdienst. Het inschakelen van een beroepsmatige adviseur was daarbij niet (absoluut) noodzakelijk. De Belastingdienst liet weten inzake het proces van wijziging van de voorlopige aanslag geen kosten te vergoeden; zelfs niet als er, wel terecht, een beroepsmatig adviseur in de arm was genomen.

WAT WAS DE AANLEIDING VOOR DE KLACHT BIJ DE NATIONALE OMBUDSMAN?

In een mailbericht dat hij op 4 februari 2016 naar de Belastingdienst stuurde, gaf de belastingadviseur aan de motivering van afwijzing van de schadeclaim niet te kunnen volgen. In de jurisprudentie die hij had aangehaald, had de rechter het opleggen van de onjuiste voorlopige aanslag gekwalificeerd als onrechtmatige handeling. Volgens hem staat dat los van de vraag welke procedure er gevolgd moest worden om die fout hersteld te krijgen. De belastingadviseur wees verder op de parlementaire geschiedenis inzake de wijziging van de procedure voor de voorlopige aanslag; meer in het bijzonder betrof het een passage in de Memorie van Toelichting van de Fiscale vereenvoudigingswet 2010 (zie ACHTERGROND onder 4). Op basis daarvan achtte de belastingadviseur een schadevergoeding op zijn plaats. Tevens voerde hij onder meer nog aan dat verzoekster een fiscale leek was, en dat van haar niet kon en mocht verwacht worden dat zij alle elementen die voorkwamen op haar aanslag, die inkomen in box 1, box 2 en box 3 betrof, zelf kon doorzien.

De Belastingdienst liet de belastingadviseur per brief van 10 februari 2016 weten te blijven bij de afwijzing van de schadeclaim. Er was volgens de Belastingdienst geen sprake geweest van onrechtmatig handelen, maar van een administratieve omissie. De Belastingdienst bleef bij het standpunt dat tussenkomst van een beroepsmatige adviseur bij het herstel daarvan niet (absoluut) noodzakelijk was.

De belastingadviseur diende een klacht in bij de Nationale ombudsman.

WAT HEEFT DE NATIONALE OMBUDSMAN ONDERZOCHT?

De Nationale ombudsman heeft in eerste instantie de Belastingdienst benaderd over de klacht. De Belastingdienst te Eindhoven liet weten te blijven bij zijn standpunt. Omdat het ging om een kwestie die voor heel de Belastingdienst van belang kon zijn, wendde de Nationale ombudsman zich vervolgens tot het Ministerie van Financiën. Het ministerie liet weten het met de Belastingdienst eens te zijn. Het ministerie verwees daarbij – in navolging van de belastingadviseur - onder meer naar een passage uit de Memorie van Toelichting van de Fiscale Vereenvoudigingswet 2010 (zie ACHTERGROND onder 5). In die passage wordt volgens het ministerie aangegeven wat de reden is om in het geval van een voorlopige aanslag die volgens de belastingplichtige onjuist is uitsluitend nog een verzoek om herziening mogelijk te maken. Die maatregel en de manier waarop zij praktisch vorm is gegeven, zoals door de introductie van een gestructureerd (elektronisch) formulier en de mogelijkheid om gebruik te maken van rekenhulpen, zorgden ervoor dat een wijziging op een eenvoudige en laagdrempelige manier, zonder onnodige formaliteiten, kan worden geregeld. Het geautomatiseerde proces biedt geen ruimte voor een individuele afweging. De wetswijziging heeft, naar zeggen van het ministerie, het effect dat de belastingplichtige het proces kan sturen als daar op grond van zijn of haar individuele omstandigheden aanleiding voor is. Bij een verzoek om herziening is er, zo liet het ministerie weten, geen sprake van een geschil. De doorgegeven wijzigingen leiden vrijwel altijd tot aanpassing van de voorlopige aanslag op basis van de door de belastingplichtige verstrekte gegevens. In de situatie na de wetswijziging is het opleggen van een aanslag die de belastingplichtige onjuist acht volgens het ministerie niet aan te merken als een omissie, laat staan als onrechtmatigheid.

Verder wees het ministerie erop dat er bij de vergoeding van kosten van rechtsbijstand inzake bezwaar of administratief beroep moet worden voldaan aan het zogeheten dubbele redelijkheids criterium. Dat houdt in dat niet alleen de kosten zelf redelijk moeten zijn om voor vergoeding in aanmerking te komen; ook het inroepen van rechtshulp moet op zich redelijk zijn. Volgens het ministerie was het inroepen van rechtsbijstand voor het doen van een (eenvoudig) verzoek tot herziening van een voorlopige aanslag niet als redelijk aan te merken.

De Nationale ombudsman heeft vervolgens een aantal specifieke vragen voorgelegd aan het Ministerie van Financiën.

HOE REAGEERDE HET MINISTERIE VAN FINANCIËN?

Het ministerie reageerde als volgt op de vragen van de Nationale ombudsman.

- Het ministerie beaamde dat er overeenkomst is tussen de situatie van verzoekster en de situatie in de rechtszaak waarnaar de gemachtigde verwees. In beide gevallen is dividend uitgekeerd in een jaar dat voorafging aan het jaar waarover de voorlopige

aanslag was opgelegd, terwijl dat in de jaren daarvóór niet was gebeurd. Er is ook een verschil. In het geval van de rechterlijke uitspraak had de belanghebbende zelf om het opleggen van een voorlopige aanslag gevraagd. Voor de belastinginspecteur vormde dat een extra aanwijzing om aan te nemen dat er sprake was van een incidentele uitkering van dividend. In het hier spelende geval heeft verzoekster niet zelf om het opleggen van de voorlopige aanslag gevraagd, zodat die aanwijzing in de casus van verzoekster ontbrak. Verder was niet meer na te gaan in hoeverre de situaties vergelijkbaar waren.

Wat betreft de situatie van verzoekster wees het ministerie nog op het volgende.

De voorlopige aanslag 2016 die aan verzoekster is opgelegd, is gebaseerd op de meest recente belastingaanslag over het meest recente belastingjaar. Aangezien op het moment dat de voorlopige aanslag 2016 werd opgelegd nog geen aanslag was opgelegd – en zelfs nog geen aangifte was ingediend – over 2015, was dat 2014. Dat is ook in overeenstemming met de toepasselijke bepaling (artikel 23, tweede lid) van de Uitvoeringsregeling Algemene wet inzake rijksbelastingen 1994 (zie ACHTERGROND onder 7). Uit de tekst van die bepaling komt volgens het ministerie duidelijk tot uitdrukking dat de voorlopige aanslag een schatting is. Dat kan ook niet anders, omdat het aantal opgelegde voorlopige aanslagen, per jaar meer dan drie-en-een-half miljoen, vereist dat het opleggen plaatsvindt via een geautomatiseerd proces waarin geen ruimte is voor een individuele afweging. Was er wel sprake geweest van nader onderzoek door de belastinginspecteur, dan had hij zich volgens het ministerie alleen kunnen baseren op de gegevens over het belastingjaar 2014 en de daaraan voorafgaande jaren. Op het moment dat de voorlopige aanslag 2016 werd opgelegd (met de dagtekening 30 januari 2016), kon de belastinginspecteur – anders dan verzoekster - nog niet weten dat er over 2015 geen dividend was uitgekeerd.

Het ministerie bracht naar voren dat in artikel 24 van de Uitvoeringsregeling Algemene wet inzake rijksbelastingen (zie ACHTERGROND, onder 8) is bepaald dat indien een voorlopige aanslag is vastgesteld en een relevante wijziging in de omstandigheden optreedt, de belastingplichtige de belastinginspecteur daarvan zo spoedig mogelijk op de hoogte brengt. In de toelichting op het artikel, dat van kracht is met ingang van 2010, is aangegeven dat daarmee nog duidelijker de fase van het verzamelen en actualiseren van gegevens is onderscheiden van de situatie waarin sprake is van een geschil (zie ACHTERGROND, onder 9). Volgens het ministerie stelde dat de situatie van verzoekster, voor zover die verder al overeenkwam met de situatie die aan de orde was in de rechterlijke uitspraak waarnaar de belastingadviseur verwees, in een ander daglicht. Door het verzoek om herziening in te dienen, gaf de belastingadviseur uitvoering aan wat in artikel 24 van de Uitvoeringsregeling Algemene wet inzake rijksbelastingen is bepaald.

- Het ministerie wees erop dat bij de toekenning van een vergoeding op grond van de “algemene/reguliere” regeling inzake schadeclaims sprake moet zijn van een onrechtmatige daad. Volgens artikel 6:162 van het Burgerlijk wetboek moet als onrechtmatige daad worden aangemerkt: een inbreuk op een recht en een doen of nalaten in strijd met een wettelijke plicht of met hetgeen volgens ongeschreven recht in het maatschappelijk verkeer betaamt. Volgens het ministerie moet het dus gaan om een (ernstig) verwijtbaar handelen of nalaten van de Belastingdienst; en daarvan is bij het opleggen van de voorlopige aanslag 2016 aan verzoekster geen sprake. Het ministerie voegde daaraan toe dat, ook al moest worden aangenomen dat het opleggen van de voorlopige aanslag

onrechtmatig te achten zou zijn, er geen sprake was van schade die moest worden vergoed.

- Het ministerie geeft aan dat in de Memorie van Toelichting op de Fiscale vereenvoudigingswet 2010 staat dat de nieuwe situatie (waarin de belastingplichtige geen recht heeft op een proceskostenvergoeding op grond van artikel 7:15 van de Algemene wet bestuursrecht) geen grote wijziging met zich mee zou brengen tegenover de oude situatie. Het ministerie wijst erop dat er vervolgens in de Memorie van Toelichting staat dat in de oude situatie, omdat het bij voorlopige aanslagen gaat om schattingen, niet snel zal zijn voldaan aan het criterium van artikel 7:15 van de Algemene wet bestuursrecht, namelijk dat het bestreden besluit wordt herroepen vanwege onrechtmatigheid die aan het bestuursorgaan is te wijten. Volgens het ministerie is het, ook gezien de context, duidelijk dat de wetgever de bedoeling had het proces bij voorlopige aanslagen met ingang van 1 januari 2010 zodanig te wijzigen dat een kostenvergoeding niet of nauwelijks meer aan de orde was.

- Het ministerie gaf aan dat er door het tijdsverloop niets meer bekend was over de werkzaamheden, die waren verricht in de casus van de rechtszaak, waar de belastingadviseur zich op beriep. Over de vergelijkbaarheid van de werkzaamheden die toen zijn verricht met de werkzaamheden van de belastingadviseur was dan ook niets te zeggen. In het algemeen gesproken merkte het ministerie op dat een bezwaarschrift moet voldoen aan formele eisen die de Algemene wet bestuursrecht stelt. Een verzoek om wijziging van een voorlopige aanslag hoeft niet aan die eisen te voldoen en kan ook op een later tijdstip worden ingezonden. In het geval van verzoekster hoefde het verzoek om wijziging niet meer te behelzen dan dat in 2016 geen inkomsten in box 2 zouden worden genoten. Volgens het ministerie ging het hier dan ook om een eenvoudig verzoek.

Over de te verrichten werkzaamheden merkte het ministerie nog op dat zij de fase van het verzamelen en actualiseren van gegevens betroffen. Dat is, net als het doen van de aangifte inkomstenbelasting, te kwalificeren als het voldoen aan een wettelijke verplichting (artikel 24 Uitvoeringsregeling Algemene wet inzake rijksbelastingen, zie ACHTERGROND onder 8). Bij een andersluidende standpunt zou volgens het ministerie niet te verdedigen zijn dat voor het doen van aangifte geen vergoeding hoeft te worden gegeven.

HOE REAGEERDE DE BELASTINGADVISEUR?

De belastingadviseur gaf aan het niet eens te zijn met het ministerie.

Volgens de belastingadviseur blijkt vooral uit het dividendverleden of er sprake is van incidentele inkomsten: werd er in de voorgaande jaren wel/geen dividend uitgekeerd, en dat in combinatie met het door de wetgever vastgestelde tarief. In de jaren 2007 en 2014 was er sprake van een gematigd tarief. Verzoekster heeft volgens de belastingadviseur in de jaren 2008 tot en met 2013 geen dividend ontvangen. Omdat bekend was dat vanwege het gematigd tarief in 2014 vaak eenmalig dividend is uitgekeerd, had de inspecteur terughoudend moeten zijn met het gebruik van gegevens uit dat jaar. Het is onrechtmatig of onzorgvuldig dat hij dat niet heeft gedaan.

Verder gaat het er volgens de belastingadviseur niet om dat het een wettelijke plicht is het verzoek om herziening van de voorlopige aanslag in te dienen. Het gaat er juist om

dat de voorlopige aanslag niet zorgvuldig is opgelegd en dat daardoor actie van de belanghebbende nodig was. Het rechtzetten van een onjuist besluit is volgens de belastingadviseur iets anders dan het nakomen van een wettelijke verplichting. De belastingadviseur bracht naar voren dat artikel 24 van de Uitvoeringsregeling Algemene wet inzake rijksbelastingen naar zijn idee ziet op de situatie dat een voorlopige aanslag is opgelegd en nadien, in de loop der tijd, nieuwe informatie beschikbaar komt. Daarvan was in dit geval geen sprake.

De belastingadviseur wees er tevens op dat de Wet inkomstenbelasting 2001 in zijn ogen geen eenvoudige wet is. Misschien is een voorlopige aanslag van iemand met uitsluitend looninkomsten en een eigen woning nog eenvoudig te beoordelen. De voorlopige aanslag van verzoekster is echter ingewikkeld en laat zich, doordat er sprake was van inkomsten in box 1, box 2 en box 3, en heffingskortingen etc., niet eenvoudig lezen. Voor een fiscale leek als verzoekster is het niet eenvoudig te doorgronden of – en zo ja, wat – er fout is aan een voorlopige aanslag. Daarom was het volgens de belastingadviseur redelijk dat zij een fiscaal deskundige heeft ingeschakeld en kan niet gezegd worden dat zij op die manier onnodig kosten heeft gemaakt die voor haar eigen rekening moeten blijven. Er is dan ook wel degelijk schade geleden.

WAT IS HET OORDEEL VAN DE NATIONALE OMBUDSMAN?

Overzicht van de standpunten

Verzoeksters belastingadviseur heeft de Belastingdienst gevraagd om de voorlopige aanslag inkomstenbelasting te wijzigen, die aan verzoekster was opgelegd over 2016. Volgens de belastingadviseur was de aanslag te hoog. Naar aanleiding van het verzoek heeft de Belastingdienst de aanslag verminderd. De Belastingadviseur vindt dat de Belastingdienst verzoekster een vergoeding moet betalen voor de kosten van rechtskundige bijstand die gemoed waren met het laten wijzigen van de voorlopige aanslag. Hij vindt het onterecht dat de Belastingdienst zich niet bereid heeft getoond die kosten te vergoeden. De belastingadviseur wijst op een rechtszaak, die een situatie betrof die volgens hem overeenkomt met de situatie inzake de voorlopige aanslag die verzoekster over 2016 was opgelegd. In de rechtszaak heeft de rechter geoordeeld dat het opleggen van een te hoge voorlopige aanslag een onrechtmatige daad was, en dat een kostenvergoeding voor de juridische bijstand verleend bij het aanvechten van die aanslag op zijn plaats was. De rechtszaak betrof de periode vóór 2010, het jaar waarin de wettelijke procedure voor het aanvechten van een voorlopige aanslag ingrijpend werd gewijzigd. Vóór die wijziging kon een belastingplichtige die het met een voorlopige aanslag niet eens was, (per post) een officieel bezwaarschrift indienen tegen die aanslag. Sinds 2010 kan de belastingplichtige de Belastingdienst via een elektronisch/online formulier vragen om wijziging van de aanslag. Het indienen van een officieel bezwaarschrift is in eerste instantie niet aan de orde. Weigert de Belastingdienst te voldoen aan het verzoek om de voorlopige aanslag te wijzigen, dan kan de belastingplichtige overigens wel bezwaar aantekenen tegen die beslissing. Verzoeksters belastingadviseur bracht naar voren dat de wetgever in de wetgeschiedenis heeft aangegeven dat de

wijziging van de procedure geen grote verandering met zich meebracht voor eventuele verzoeken om een kostenvergoeding voor het wijzigen van een voorlopige aanslag.

De Belastingdienst en het Ministerie van Financiën stellen zich op het standpunt dat de rechterlijke uitspraak, die de situatie vóór 2010 betrof, niet meer van toepassing is. Destijds kende de rechter een vergoeding toe voor kosten voor rechtskundige bijstand in de bezwaarfase. Het wijzigen van een voorlopige aanslag is vereenvoudigd en verloopt (in eerste instantie) niet meer via de bezwaar- en beroepsprocedure. Uit de desbetreffende wettelijke bepalingen en uit de wetgeschiedenis komt volgens het Ministerie van Financiën naar voren dat de wetgever het wijzigen van een voorlopige aanslag uit de "geschilfase" heeft gehaald. Het wijzigen zou zich nu bevinden in de fase van het verzamelen en actualiseren van gegevens. Met het aanpassen van een voorlopige aanslag voldoet de belastingplichtige volgens het ministerie aan een wettelijke plicht, om de Belastingdienst op de hoogte te brengen van wijzigingen in de omstandigheden die voor een voorlopige aanslag van belang zijn. Bovendien gaat het om het indienen van een eenvoudig, elektronisch verzoek. Een kostenvergoeding is dan ook niet op zijn plaats. Dat de wetgever heeft aangegeven dat er in de nieuwe situatie, wat betreft het toekennen van een kostenvergoeding, tegenover de oude situatie niets wezenlijks is gewijzigd, doet daar niet aan af. Omdat het opleggen van een voorlopige aanslag per definitie berust op een schatting van het inkomen, is de Belastingdienst in redelijkheid niet zo gauw een verwijt te maken van een onjuiste voorlopige aanslag. Bij een schatting bestaat immers het risico dat zij fout is. Ook in de oude situatie kwam het daarom, volgens het ministerie, slechts sporadisch voor dat er een kostenvergoeding aan de orde was.

Beoordelingskader

Het is niet aan de Nationale ombudsman om te beoordelen of de Belastingdienst een onrechtmatige daad heeft gepleegd door de voorlopige aanslag 2016 aan verzoekster op te leggen en of de Belastingdienst op die grond daarvoor een schadevergoeding moet betalen aan verzoekster. Dat is alleen ter beoordeling van de (burgerlijke) rechter. De vraag die de Nationale ombudsman in dit geval wel kan beantwoorden is of de Belastingdienst in redelijkheid kon komen tot de reactie, die is gegeven op het verzoek om kostenvergoeding. De Nationale ombudsman doet dat aan de hand van het redelijkheidsvereiste. Het redelijkheidsvereiste houdt in dat overheidsinstanties de verschillende belangen tegen elkaar afwegen en dat de uitkomst hiervan niet onredelijk is. Meer in het bijzonder betekent dat in dit geval dat de Nationale ombudsman de beslissing van de Belastingdienst om het verzoek om een kostenvergoeding af te wijzen alleen dan zal aanmerken als een niet behoorlijke gedraging, ingeval die beslissing niet voldoende was gemotiveerd en niet verdedigbaar zou kunnen zijn in een rechterlijke procedure.

Beoordeling

Zoals de Belastingdienst en het Ministerie van Financiën aangeven, is de wet- en regelgeving over de voorlopige aanslag inkomstenbelasting gewijzigd, nadat de rechterlijke uitspraak is gewezen waarop de belastingadviseur zich beroept. Meer in het bijzonder is er sprake van de volgende veranderingen: de voorlopige aanslag kan (in

eerste instantie) niet meer via de bezwaar- en beroepsprocedure worden aangevochten; de belastingplichtige kan de Belastingdienst (in eerste instantie) alleen nog vragen om de voorlopige aanslag te herzien; er is uitdrukkelijk aangegeven dat de voorlopige aanslag berust op een schatting; en op de belastingplichtige rust de plicht om wijzigingen in de omstandigheden die voor de voorlopige aanslag van belang zijn via een verzoek om herziening aan de Belastingdienst door te geven.

Volgens de Belastingdienst en het ministerie is een vergoeding voor de kosten van rechtskundige bijstand bij een verzoek om herziening van een voorlopige aanslag, sinds de wijziging van de regels, hoe dan ook niet aan de orde. Zij wijzen erop dat ingevolge de bepalingen van de Awb een kostenvergoeding alleen mogelijk is ingeval een bezwaarschrift wordt ingediend; en een verzoek om herziening is geen bezwaarschrift.

Echter, mede gezien de wetsgeschiedenis acht de Nationale ombudsman het standpunt van de Belastingdienst en het ministerie op dit punt niet houdbaar. In de Memorie van Toelichting bij de wetwijziging, waarbij het in eerste instantie aanvechten van een voorlopige aanslag via een bezwaarschrift werd afgeschaft, heeft de wetgever uitdrukkelijk overwogen dat dat voor het eventueel verkrijgen van een vergoeding van de kosten van rechtsbijstand geen groot verschil zou maken. Voor een vergoeding van de kosten van rechtshulp bij het indienen van een bezwaarschrift is het een vereiste dat de overheidsinstantie het nemen van de beslissing, die wordt aangevochten, ernstig verwijtbaar (onrechtmatig) heeft gehandeld. Naar de mening van de Nationale ombudsman brengt dit mee dat in de nieuwe situatie dat niet een bezwaarschrift maar een herzieningsverzoek wordt ingediend ook ruimte bestaat voor een schadevergoeding in het geval van ernstig verwijtbaar (onrechtmatig) handelen van de overheid. Dat kan dan op grond van de “algemene” regeling van het Ministerie van Financiën inzake verzoeken om schadevergoeding. Dit betekent dat het in beginsel niet uitgesloten is dat een belastingplichtige van de Belastingdienst of het Ministerie van Financiën een vergoeding ontvangt voor de kosten van rechtsbijstand bij het indienen van een verzoek om herziening van een voorlopige aanslag. Bovendien geldt dat los van juridische argumenten ook uit overwegingen van behoorlijkheid aanleiding kan bestaan voor enigerlei compensatie.

Verzoeksters belastingadviseur heeft zich ter onderbouwing van zijn verzoek om een kostenvergoeding beroepen op een rechterlijke uitspraak, die dateert van vóór de wijziging van de wetgeving over de voorlopige aanslag, en op de wetsgeschiedenis. De argumenten die de belastingadviseur heeft aangevoerd zijn juridisch van aard. Echter, zoals hierboven aangegeven onder “beoordelingskader”, bekijkt de Nationale ombudsman de vraag of een kostenvergoeding in dit geval op zijn plaats was niet vanuit een juridische invalshoek, maar vanuit het perspectief van de behoorlijkheid. De Nationale ombudsman zal de (juridische) vraag of de rechterlijke uitspraak, waar de belastingadviseur op heeft gewezen, gezien de wetsgeschiedenis ook in dit geval van toepassing moet worden geacht, niet beantwoorden.

Voor het perspectief van de behoorlijkheid acht de Nationale ombudsman het volgende van belang. De wijziging van de wetgeving inzake de voorlopige aanslag heeft, praktisch

gezien, tot gevolg dat de belastingplichtige, langs elektronische weg, op een eenvoudiger en laagdrempeliger manier een wijziging in de voorlopige aanslag teweeg kan brengen, dan via het indienen van een bezwaarschrift. Het is duidelijk dat de wetgever dat ook met de wijziging beoogd heeft. Verzoeksters belastingadviseur heeft erop gewezen dat er sprake was van een ingewikkelde aangifte, met inkomsten in box 1, box 2 en box 3. Uit hetgeen hij naar voren heeft gebracht, is echter af te leiden dat het voor hem niet moeilijk was om te doorgronden dat de hoogte van de voorlopige aanslag werd veroorzaakt door het feit dat de Belastingdienst ten onrechte uitging van inkomsten in box 2. En was het voor de belastingadviseur geen substantiële hoeveelheid werk om dat via het indienen van het elektronisch formulier te laten wijzigen. Het is in het maatschappelijke verkeer niet ongebruikelijk dat men kosten van geringe aard die men als gevolg van fouten van anderen, zoals ook overheidsinstanties, moet maken, om het herstel van die fouten te bewerkstelligen, zelf draagt. Dienovereenkomstig was het, naar het oordeel van de Nationale ombudsman, niet onlogisch of onjuist dat de Belastingdienst er in dit geval van uit ging dat de belastingplichtige de kosten die zij moest maken voor het wijzigen van de voorlopige aanslag zelf voor haar rekening nam.

Gezien het bovenstaande, is het verzoek om een kostenvergoeding in dit geval niet zo overduidelijk terecht dat de Belastingdienst en het Ministerie van Financiën in redelijkheid niet tot een afwijzing hadden kunnen komen. De onderzochte gedraging is behoorlijk.

Conclusie

De klacht over de onderzochte gedraging van de Belastingdienst te Eindhoven is niet gegrond.

De Nationale ombudsman,



Reinier van Zutphen

ACHTERGROND

1. **Gerechtshof Den Haag, 30 maart 2010, V-N 2010 24.4, ECLI:NL:GHSGR:2010:BM1845:**

"...6.6. Uit hetgeen hiervoor is overwogen volgt dat de Inspecteur bij het opleggen van een voorlopige aanslag, zoals de onderhavige, een zekere bewegingsvrijheid heeft. Hij "kan" een voorlopige aanslag opleggen tot ten hoogste het bedrag waarop de aanslag "vermoedelijk" zal worden vastgesteld en hij mag hierbij gebruik maken van de gegevens die hebben gediend ter vaststelling van de meest recente belastingaanslag over het meest recente kalenderjaar, in casu de voorlopige aanslag inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen voor het jaar 2007. Die speelruimte neemt echter niet weg dat de Inspecteur bij het opleggen van een voorlopige aanslag, in het bijzonder bij het bepalen van de hoogte van de vermoedelijke belastingschuld, de algemene beginselen van behoorlijk bestuur, waaronder het zorgvuldigheidsbeginsel, in acht dient te nemen (...). De stelling van de Inspecteur dat een voorlopige aanslag een voorlopig karakter heeft en dat bij de vaststelling van een voorlopige aanslag van de zijde van de Belastingdienst geen grondig onderzoek plaatsvindt doet aan het voorgaande niet af.

6.7. De litigieuze aanslag is "automatisch" vastgesteld en opgelegd, waarbij uitsluitend is afgegaan op het gegeven dat in de voorlopige aanslag inkomstenbelasting en premieheffing 2007 box 2 inkomen is begrepen. Ook het bedrag van het in 2007 genoten box 2 inkomen, te weten € 250.000, is overgenomen als box 2 inkomen in het kader van de voorlopige aanslagregeling 2008. Gesteld noch gebleken is dat belanghebbende in andere jaren box 2 inkomen heeft genoten.

6.8. Gelet op deze feiten en omstandigheden, in het bijzonder het gegeven dat in andere jaren geen box 2 inkomen is genoten, is het Hof van oordeel dat de Inspecteur, in het kader van de voorlopige aanslagregeling voor het jaar 2008, niet zonder meer had mogen afgaan op uitsluitend de omstandigheid dat in de voorlopige aanslag voor het jaar 2007 box 2 inkomen is begrepen. Dat geldt te meer nu het box 2 inkomen over 2007 ten opzichte van de vier daaraan voorafgaande jaren een relatief en absoluut hoge stijging van nihil tot € 250.000 liet zien. De Inspecteur had zich onder deze omstandigheden op zijn minst moeten afvragen of het wel in de rede lag dat belanghebbende ook in het jaar 2008 box 2 inkomen zou genieten en zo ja, voor welk bedrag. De Inspecteur heeft er niettemin voor gekozen om de voorlopige aanslag 2008 volledig geautomatiseerd te regelen, welke werkwijze het risico in zich bergt dat de onderhavige aanslag tot een (veel) te hoog bedrag wegens box 2 inkomen zou worden vastgesteld. In dit geval moet de Inspecteur worden geacht de gevolgen van die werkwijze voor zijn rekening te hebben willen nemen.

6.9. Gelet op al het vorenoverwogene is het Hof van oordeel dat de Inspecteur bij het regelen van de onderhavige voorlopige aanslag niet voldoende zorgvuldig te werk is gegaan, welk oordeel insluit dat er sprake is van aan de Inspecteur te wijten onrechtmatigheid in de zin van artikel 7:15, lid 1, van de Awb..."

2. Artikel 7:15, tweede lid, Algemene wet bestuursrecht:

"De kosten, die de belanghebbende in verband met de behandeling van het bezwaar redelijkerwijze heeft moeten maken, worden door het bestuursorgaan uitsluitend vergoed op verzoek van de belanghebbende voor zover het bestreden besluit wordt herroepen wegens aan het bestuursorgaan te wijten onrechtmatigheid."

3. Artikel 9.5 Wet inkomstenbelasting 2001, eerste en derde lid:

"1. Een voorlopige aanslag wordt door de inspecteur op verzoek herzien voor zover die voorlopige aanslag op een ander bedrag is vastgesteld dan het bedrag waarop de aanslag, na verrekening van voorheffingen en reeds opgelegde voorlopige aanslagen, vermoedelijk zal worden vastgesteld.

(...)

3. In afwijking van de Algemene wet bestuursrecht en artikel 26 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen is een voorlopige aanslag niet voor bezwaar vatbaar."

4. Memorie van Toelichting bij de Fiscale vereenvoudigingswet 2010, kamerstukken 32 130, nr. 3, blz 50:

"Voor herzieningsverzoeken wordt geen proceskostenvergoeding gegeven omdat het geen bezwaarschriften zijn (artikel 7:15 van de Algemene wet bestuursrecht). Voor belastingplichtigen betekent het niet meer recht hebben op een proceskostenvergoeding bij herzieningsverzoeken in de voorlopige aanslag sfeer geen grote wijziging ten opzichte van de huidige situatie. In de huidige situatie wordt immers bij bezwaar tegen een voorlopige aanslag niet snel voldaan aan het criterium van artikel 7:15, tweede lid, van de Algemene wet bestuursrecht, namelijk dat het bestreden besluit wordt herroepen wegens aan het bestuursorgaan te wijten onrechtmatigheid. Dit komt omdat het om schattingen gaat. In situaties dat verwijtbaar onjuiste voorlopige aanslagen zijn opgelegd, kan de belastingplichtige wel een beroep doen op het besluit van 21 augustus 2003, nr. DGB2003/4461M, Stcrt. Nr, 164. Op grond van dit beleidsbesluit kan een belastingplichtige die meent dat hij schade heeft geleden door een handelen, een nalaten of een vergissing van de Belastingdienst een verzoek om schadevergoeding indienen..."

5. Memorie van Toelichting bij de Fiscale vereenvoudigingswet 2010, kamerstukken 32 130, nr. 3, blz 27:

"...Het huidige systeem kent dus twee manieren om een aanpassing van voorlopige aanslagen te bewerkstelligen: het doorgeven van een wijziging of het maken van bezwaar tegen de voorlopige aanslag. Het proces van het doorgeven van een wijziging ingeval er sprake is van een nieuwe schatting van de belastingplichtige, past het meeste bij de fase waarin het uitvoeringsproces zich bevindt. Er is vaak nog sprake van schattingen die in "kwaliteit" toenemen naarmate het belastingjaar verstrijkt. Een nieuwe schatting van de belastingplichtige is een actualisering en verbetering van een gegeven, waarvoor de wijziging een geëigend middel is. Bezwaar is dus nog niet aan de orde. In deze fase is vrijwel nog geen sprake van beoordeling van de gegevens door de Belastingdienst; er is dus vrijwel geen sprake van een geschil tussen de belastingplichtige en de Belastingdienst, waarvoor de bezwaarfase is bedoeld. De bezwaarmogelijkheid is bedoeld voor de fase waarin wel sprake is van een geschil tussen de belastingplichtige en de Belastingdienst, bijvoorbeeld in gevallen waarin de Belastingdienst een aanpassing van de belastingplichtige niet overneemt..."

6. Hoge Raad 10-06-2011, ECLI:NL:HR:BO7526. In dit arrest heeft de Hoge Raad de uitspraak van 30 maart 2010 van het gerechtshof te Den Haag (zie ACHTERGROND, onder 1, bevestigd. In zijn noot merkte annotator J.R. van Eijnsden onder meer het volgende op:

"5.

Vanaf het jaar 2010 kan geen bezwaar meer worden gemaakt tegen voorlopige aanslagen inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen (zie art. 9.5, derde lid Wet IB 2001), maar moet een verzoek om vermindering worden ingediend. Voor herzieningsverzoeken wordt geen kostenvergoeding toegekend omdat dergelijke verzoeken niet als bezwaarschriften zijn aan te merken. Alleen in de situatie dat verwijtbare voorlopige aanslagen zijn opgelegd, kan de belastingplichtige een beroep doen op het besluit van 21 augustus 2003, nr. DGB2003/4461M, V-N 2003/40.3. Op grond van dit besluit kan een belastingplichtige die meent dat hij schade heeft geleden door een handelen, een nalaten of een vergissing van de Belastingdienst een verzoek tot schadevergoeding indienen. (zie Kamerstukken II, vergaderjaar 2009-2010, 32 130, nr. 3, blz. 50). Naar mijn mening is er sprake van schade als gevolg van verwijtbaar onjuist handelen aan de zijde van de fiscus, indien de inspecteur in een situatie zoals de onderhavige het zorgvuldigheidsbeginsel heeft geschonden..."

7. Artikel 23, tweede lid, Uitvoeringsregeling Algemene wet inzake rijksbelastingen

"De bepaling van het bedrag van een voorlopige aanslag is een schatting. Voor de inkomstenbelasting kan deze schatting worden gedaan op grond van de gegevens die hebben gediend ter vaststelling van de meest recente belastingaanslag over het meest

recente belastingjaar. Voor de vennootschapsbelasting kan deze schatting worden gedaan op grond van het gemiddelde van de gegevens die hebben gediend ter vaststelling van de meest recente belastingaanslagen over de twee meest recente belastingjaren.

De inspecteur houdt zo veel mogelijk rekening met wijzigingen in de wettelijke bepalingen betreffende de heffing van belasting en met andere wijzigingen die voor de heffing van belasting van belang kunnen zijn. Indien:

- a. een wijziging als bedoeld in de vierde volzin niet, niet tijdig, niet juist of niet volledig in de automatisering is of kan worden doorgevoerd waardoor hiermee bij de vaststelling van de voorlopige aanslag geen of niet op de juiste wijze rekening is gehouden; en
- b. het bedrag van de voorlopige aanslag niet aanmerkelijk afwijkt van het bedrag waarop de aanslag vermoedelijk zal worden vastgesteld, na verrekening van voorheffingen en reeds opgelegde voorlopige aanslagen;

kan de inspecteur afzien van het aanvullen van de voorlopige aanslag, ook op een daartoe strekkend verzoek van de belastingplichtige. In dat geval wordt met de wijzigingen uiterlijk bij het vaststellen van de aanslag rekening gehouden."

8. Artikel 24, Uitvoeringsregeling Algemene wet inzake rijksbelastingen

"Indien een voorlopige aanslag inkomstenbelasting is of zal worden vastgesteld en een relevante wijziging optreedt in de omstandigheden die van belang zijn voor de opgelegde of op te leggen voorlopige aanslag, doet de belastingplichtige daarvan zo spoedig mogelijk op de door de inspecteur aangewezen wijze mededeling aan de inspecteur. Deze mededeling wordt geacht een verzoek om herziening als bedoeld in artikel 9.5, eerste lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001 te zijn."

9. Wijziging enige fiscale uitvoeringsregelingen, Staatscourant 2008, 253, toelichting artikel VI, onderdeel E (artikel 24 van de Uitvoeringsregeling Algemene wet inzake rijksbelastingen):

"Het herzieningssysteem dat al gold voor voorlopige aanslagen tot een negatief bedrag die voor of in de loop van het tijdvak worden vastgesteld (de voorlopige teruggaaf), zal ook gaan gelden voor voorlopige aanslagen tot een positief bedrag en voor na afloop van het tijdvak opgelegde voorlopige aanslagen. Voor alle voorlopige aanslagen wordt één programma ontwikkeld waarmee wijzigingen op een eenvoudige wijze kunnen worden doorgegeven aan de Belastingdienst. Door de werkwijze rond voorlopige aanslagen per 2009 eenduidig en uniform vorm te geven, ongeacht of er sprake is van een te betalen bedrag of een terug te ontvangen bedrag (en ongeacht of deze voor of in het tijdvak wordt vastgesteld dan wel na afloop van het tijdvak), wordt een integratie van beide processen mogelijk. Hiermee wordt een aanzienlijke vereenvoudiging van de procedure voor de burger en ondernemer en van processen voor de Belastingdienst bereikt en worden de gegevens van de Belastingdienst actueler dan nu het geval is."