

NLF 2018/1199

Navordering na frauduleus handelen medewerker Belastingdienst

A-G, 26 april 2018, 17/03710, ECLI:NL:PHR:2018:469

SAMENVATTING

De aandelen in X (bv) worden (middellijk) gehouden door A. De administratie van X wordt mede verzorgd door een schoonzuster van A. Haar partner is F. X heeft aangifte vpb 2012 gedaan naar een belastbaar bedrag van nihil. De aanslag vpb is dienovereenkomstig vastgesteld. Op 17 juni 2014 is een bedrag van € 19.500.000 door de Belastingdienst overgemaakt op de bankrekening van X. Deze betaling is het gevolg van een handeling van een medewerker van de Belastingdienst, die moedwillig bij wijze van verminderingsbeschikking van 14 juni 2012 een teruggave van € 19.500.000 ter zake van verrekenende dividendbelasting in de systemen van de Belastingdienst heeft verwerkt. X had geen recht op die teruggave. Het bedrag is op dezelfde dag, in deelbedragen, overgeboekt op andere bankrekeningen; € 110.000 op een Nederlandse bankrekening die op naam stond van een bedrijf van A en € 19.390.000 op rekeningen bij enkele Turkse banken, die op naam stonden van F. Aan X is ter correctie van de ten onrechte bij de verminderingsbeschikking verleende teruggaaf, een navorderingsaanslag vpb 2012 opgelegd. In geschil is of navordering in dit geval mogelijk is. Hof Arnhem-Leeuwarden heeft geoordeeld dat het ambtshalve genomen besluit van 14 juni 2014 niet aan de Inspecteur kan worden toegerekend. Het besluit is volgens het Hof ongeldig en dient derhalve in dit geding als non-existent te worden beschouwd. Dat betekent dat er geen grondslag was voor de betaling van het bedrag van € 19.500.000 als een teruggaaf van belasting (verrekening van dividendbelasting). De betaling moet worden aangemerkt als een onverschuldigde betaling. Het Hof acht navordering niet mogelijk. Het heeft de navorderingsaanslag vernietigd. Zowel de staatssecretaris van Financiën als X hebben cassatieberoep ingesteld. A-G IJzerman meent dat de belastingambtenaar een formeel geldige verminderingsbeschikking heeft vastgesteld. Volgens de A-G kent het (fiscale) bestuursrecht niet de figuur van de van rechtswege nietige aanslag of een van rechtswege nietige beschikking. Indien het zich voordoet dat een op zichzelf bevoegde ambtenaar een te hoge verminderingsbeschikking heeft opgelegd, kan dat binnen de mogelijkheden van artikel 16 AWR worden gecorrigeerd. Deze situatie doet zich hier voor, aldus de A-G. Het cassatieberoep van de staatssecretaris is daarom gegrond. X heeft cassatieberoep ingesteld omdat het Hof in afwijking van haar verzoek om een integrale proceskostenvergoeding, een forfaitaire proceskostenvergoeding heeft toegekend. De Inspecteur heeft volgens het Hof niet tegen beter weten in geprocedeerd dan wel zeer onzorgvuldig gehandeld. Dit cassatieberoep faalt, aldus de A-G.

NOOT

Flauw, maar het moet even: en maar blijven zeggen dat ze het niet leuker kunnen maken! In deze casus levert een vriendelijke omgang met een medewerker van de Belastingdienst – volgens A-G IJzerman was de medewerker al jaren een kennis van de dga – een onterechte uitbetaling op van maar liefst € 19.500.000. De vraag die speelt, is op basis van welke titel de Ontvanger dat (direct weggesluisde) bedrag weer kan proberen terug te halen: een dwangbevel gebaseerd op een onbetaald gebleven navorderingsaanslag of het vonnis van een civiele rechter wegens onverschuldigde betaling.

Deze conclusie van de A-G ziet op de navorderingsaanslag ter herstel van de (frauduleuze) verminderingsbeschikking, oftewel de fiscale route. Daarnaast lopen er in Nederland strafrechtelijke procedures (die via ontneming wellicht ook soelaas kunnen bieden) en civiele procedures in Turkije. Ten tijde van de fiscale uitspraak van het Hof waren daarin nog geen uitspraken gedaan.

De navorderingsaanslag

De verminderingbeschikking is door een bevoegde ambtenaar genomen en weliswaar frauduleus, maar naar de uiterlijke verschijningsvorm een juiste (vermindering)beschikking. De Rechtbank oordeelt dat op grond van artikel 16, lid 2, aanhef en onderdeel a, AWR terecht de tot een onjuist bedrag verrekende voorheffing (dividendbelasting) middels navordering wordt hersteld.

Op grond van het uitgangspunt 'Het plegen van fraude behoort niet tot de bevoegdheid van een belastingambtenaar' oordeelt het Hof dat de verminderingbeschikking onbevoegd is genomen, ongeldig is en een ongeldig besluit kan niet de basis vormen voor navordering. Dat impliceert immers erkenning van de rechtsgeldigheid. De uitbetaling op basis van de ongeldige beschikking is onverschuldigd geweest en dient civiel te worden geadresseerd.

Het ongeldige besluit

In de in de conclusie van de A-G weergegeven jurisprudentie zijn duidelijke aanwijzingen te vinden voor zowel de gedachtegang van de Rechtbank als die van het Hof. Tegen ambtshalve verleende verminderingen staat immers op grond van het gesloten stelsel van rechtsmiddelen geen bezwaar en beroep open, slechts de gang naar de restrechter. Zo bepaalde de Hoge Raad in 2006¹ en herhaalde dat in 2013². In r.o. 4.2.4 van dit laatste arrest staat:

'Het hiervoor in 4.2.2 en 4.2.3 overwogene brengt mee dat de beslissing in een geschil over de rechtmatigheid van het besluit van de inspecteur inzake de ambtshalve te verlenen vermindering van de aanslag behoort tot de bevoegdheid van de burgerlijke rechter (...).'

Uit het arrest van de Hoge Raad van 3 juni 1981³ is daarentegen (weer) op te maken dat een zowel bij de ene als de andere partner in aanmerking genomen teruggaaf van dividendbelasting op vergelijkbare wijze als door de Rechtbank in deze casus werd voorgestaan, kan worden hersteld.

In de noot bij dit arrest (BNB 1981/199) komt Scheltens met het volgende commentaar:

'Met een aan het civiele recht ontleende terminologie zou men kunnen zeggen dat de tweede en ambtshalve verleende vermindering door het reeds bestaan van de eerste vermindering geen oorzaak had en daarom nietig, eventueel zelfs non-existent was. Ik (...) volsta met het uitspreken van mijn mening dat men de civielrechtelijke oorzaak- en nietighedenleer bezwaarlijk naar het administratieve recht kan overplanten. Juist in het belastingrecht, waar financiële verplichtingen en aanspraken in administratieve beschikkingen worden vastgelegd en de wet de wegen aangeeft, waarlangs deze eventueel kunnen worden aangetast, zal aan die beschikkingen zg. formele rechtskracht moeten worden toegekend.'

1 HR 21 april 2006, 41.033, ECLI:NL:HR:2006:AT3051.

2 HR 20 december 2013, 12/02872, ECLI:NL:HR:2013:1797.

3 HR 3 juni 1981, 20.341, ECLI:NL:HR:1981:AM5972.

Conclusie A-G IJzerman

De A-G meent dat de ambtenaar niet buiten zijn formele bevoegdheden is getreden. Op grond van het genoemde arrest uit 1981 en 'de leer' van Scheltens acht hij het middel van de staatssecretaris gegrond en onderschrijft zodoende de uitspraak van de Rechtbank. Ondanks dat ik niet heb geknipperd bij de eerdere uitspraak van de Rechtbank, staat de gedachtegang van het Hof mij meer aan. Je kan toch niet met droge ogen beweren dat aan deze verminderingsbeschikking geen bevoegdheidsgebrek kleeft? Het niet kennen van nietige besluiten overtuigt ook allerm minst. Het gaat hier niet om fiscale fouten die op de fiscale manier moeten worden hersteld, maar om een vrij ordinaire vorm van (commune) fraude. De schade die daarbij wordt opgelopen moet door ontneming en civiel worden hersteld.

In de toelichting op het middel van de staatssecretaris staat nog het volgende:

'De leer van het Hof is klaarblijkelijk dat een onjuiste aanslag of beschikking die door de Inspecteur van de Belastingdienst is genomen "tegen beter weten in", althans de "apert onjuiste aanslag", non-existent is. Die lijn zal in de procespraktijk met gejuich ontvangen worden, want die biedt vele mogelijkheden om er bij de burgerlijke rechter over te procederen. Een non-existente aanslag kan uiteraard ook niet door de Ontvanger worden ingevorderd. Ik ben er niet enthousiast over.'

Dit niet-juridische argument appelleert direct op het onderbuikgevoel. De Hoge Raad is soms gevoelig voor de uitstraling van arresten. Ik betwijfel echter ten zeerste of niet casseren deze uitwerking zal hebben. Ik sta vooralsnog in het geheel niet direct te juichen bij de gedachte aan civiele procedures over 'nietige aanslagen'.

Ludwijn Jaeger

Jaeger Advocaten-belastingkundigen

BRON

Procureur-Generaal bij de Hoge Raad der Nederlanden

mr. R.L.H. IJzerman

Advocaat-Generaal

Conclusie van 26 april 2018 inzake:

Nr. Hoge Raad 17/03710

[X] Beheer BV

Nr. Gerechtshof: 16/01062 Nr. Rechtbank: AWB

15/1864

Derde Kamer A

tegen

Vennootschapsbelasting 2012

Staatssecretaris van Financiën en vice versa

1. Inleiding

1.1. Heden neem ik conclusie in de zaak met nummer 17/03710 naar aanleiding van de beroepen in cassatie, over en weer, van [X] Beheer BV, belanghebbende, en de Staatssecretaris van Financiën (hierna: de Staatssecretaris), tegen de uitspraak van het Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden (hierna: het Hof) van 27 juni 2017⁴.

⁴ Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden 27 juni 2017, nr. 16/01062, ECLI:NL:GHARL:2017:5324,

1.2. Belanghebbende is een in Nederland gevestigde beheermaatschappij, die twee deelnemingen heeft waarin horecagelegenheden worden geëxploiteerd. De aandelen in belanghebbende worden (middellijk) gehouden door [A] ([A]). De administratie van belanghebbende wordt mede verzorgd door een schoonzuster van [A]. Haar partner is genaamd [F].

1.3. Met dagtekening 15 maart 2014 is aan belanghebbende de aanslag vennootschapsbelasting over het jaar 2012, conform de aangifte, opgelegd naar een belastbaar bedrag van nihil.

1.4. Daarop nemen de gebeurtenissen een merkwaardige wending. [G] ([G]), werkzaam bij de Belastingdienst als belastingambtenaar, was al jaren een kennis van [A]. [G] heeft, geheel ongefundeerd en frauduleus, ervoor gezorgd dat een bedrag van € 19.500.000 op de bankrekening van belanghebbende terecht kwam.

1.5. Aan de overboeking van het bedrag van € 19.500.000 op de bankrekening van belanghebbende lag, naar het Hof heeft vastgesteld en in cassatie onbestreden is, een ambtshalve, op de voet van artikel 65 van de AWR, genomen, ten name van belanghebbende gestelde, beschikking ten grondslag, met dagtekening 14 juni 2014.⁵ [G] heeft de beschikking opgemaakt zonder dat, naar het Hof heeft vastgesteld, daaraan een schriftelijk verzoek van de zijde van belanghebbende ten grondslag lag.

1.6. Uit de verminderingsbeschikking blijkt dat het gehele bedrag van € 19.500.000 is geboekt als verrekende dividendbelasting. Echter, het is niet waar dat belanghebbende zeer grote bedragen aan beleggingsdividenden zou hebben ontvangen, waarvan de daarop bij uitbetaling ingehouden dividendbelasting zou kunnen worden verrekend bij belanghebbende. Aangezien belanghebbende over het jaar 2012 geen vennootschapsbelasting verschuldigd was, is het gehele bedrag van € 19.500.000 uitbetaald aan belanghebbende.

1.7. Het bedrag van € 19.500.000 is reeds op 17 juni 2014 op de bankrekening van belanghebbende bijgeschreven. Op dezelfde dag is het bedrag, in deelbedragen, overgeboekt op andere bankrekeningen; € 110.000 op een Nederlandse bankrekening die op naam stond van een bedrijf van [A] en € 19.390.000 op rekeningen bij enkele Turkse banken, die op naam stonden van [F].

1.8. De laatstgenoemde betalingsopdrachten hebben argwaan gewekt bij de Nederlandse handelsbank die de betalingsopdrachten heeft verwerkt. Deze bank heeft na de overboekingen contact opgenomen met het Anti Money Laundering Centre van de Belastingdienst/FIOD. De FIOD heeft daarop een onderzoek ingesteld. Dat heeft ertoe geleid dat er verdachten zijn aangehouden. Ook heeft de Belastingdienst conservatoir beslag laten leggen onder de betrokken Turkse banken en zijn civiele procedures tegen de rekeninghouder ingezet voor een Turkse Rechtbank.

1.9. Noch in de in Nederland lopende strafrechtelijke procedures, waarin [A] en [G] als verdachten zijn aangemerkt, noch in de in Turkije lopende civiele procedures, was vonnis gewezen ten tijde van de onderhavige Hofuitspraak.

1.10. Met dagtekening 27 september 2014 is aan belanghebbende, tot correctie van de ten onrechte bij de verminderingsbeschikking verleende ‘teruggaaf’, een navorderingsaanslag in de vennootschapsbelasting over het jaar 2012 opgelegd, ten bedrage van € 19.500.000. De onderhavige fiscale procedure ziet op die navorderingsaanslag, met name op de vraag of het formeel mogelijk is die op te leggen, gezien de feiten en de daaraan te verbinden rechtsgevolgen.

1.11. Na vergeefs bezwaar heeft belanghebbende beroep ingesteld bij Rechtbank Gelderland.

1.12. Niet in geschil is dat [G], ten tijde van het ambtshalve verlenen van de verminderingsbeschikking, intern bevoegd was verklaard om de bevoegdheden van de inspecteur uit te oefenen als voorzien in artikel 65 van de AWR. Evenmin is in geschil dat [G] de beschikking van 14 juni 2014 frauduleus heeft opgemaakt.

1.13. Rechtbank Gelderland, zittingsplaats Arnhem, (hierna: de Rechtbank), heeft bij uitspraak van 19 juli 2016⁶ geoordeeld dat de frauduleuze bedoelingen van [G] in de onderhavige procedure niet van belang zijn. De Rechtbank heeft overwogen dat hier een aanslag is opgemaakt, ‘die naar uiterlijke verschijningsvorm een verminderingsbeschikking is’ en dat op basis hiervan € 19.500.000 aan

5 Ik gebruik ‘beschikking’, hier en in het vervolg, in de algemene betekenis als bedoeld in artikel 1:3, van de Awb, nu het gaat om een schriftelijke beslissing van een bestuursorgaan als gericht op individueel gevolg voor belanghebbende. In artikel 65, van de AWR is geen sprake van ‘beschikking’. Bezwaar staat niet open.

6 Rechtbank Gelderland 19 juli 2016, nr. AWB 15/1864, ECLI:NL:RBGEL:2016:3952,

belanghebbende is overgemaakt. De Rechtbank heeft geoordeeld: 'nu er ten onrechte verrekening heeft plaatsgevonden en dus een voorheffing tot een onjuist bedrag is verrekend, is voldaan aan de voorwaarden voor navordering die zijn gesteld in artikel 16, tweede lid, aanhef en onder a, van de AWR'. De Rechtbank heeft het beroep ongegrond verklaard.

1.14. Het Hof heeft bij uitspraak van 27 juni 2017 het hiertegen gerichte hoger beroep van belanghebbende gegrond verklaard. Het Hof is van oordeel dat [G] met het vaststellen van de ambtshalve genomen beschikking van 14 juni 2014 een verrekening en teruggaaf van dividendbelasting heeft gefingeerd en hiermee buiten de grenzen van de aan hem gemandateerde bevoegdheden is getreden. Voor het antwoord op de vraag welk rechtsgevolg dat met zich meebrengt, heeft het Hof tot uitgangspunt genomen artikel 10:2 van de Algemene wet bestuursrecht (hierna: Awb), dat luidt: 'Een door de gemandateerde binnen de grenzen van zijn bevoegdheid genomen besluit geldt als een besluit van de mandaatgever.'

1.15. Het Hof is gekomen tot het oordeel dat het besluit van [G] tot 'teruggaaf' niet aan de inspecteur (het bestuursorgaan) kan worden toegerekend, omdat het besluit door de gemandateerde buiten de grenzen van zijn bevoegdheid is genomen. Door het Hof, in r.o. 4.6, kernachtig verwoord als: 'Het plegen van fraude behoort niet tot de bevoegdheid van een belastingambtenaar.'

1.16. Het Hof heeft geen reden gezien om de rechtsgevolgen van het besluit niettemin in stand te laten. Ten eerste niet aangezien belanghebbende nadeel zou ondervinden indien het besluit in stand zou worden gelaten, omdat het dan wel, als rechtsgeldige verminderingsbeschikking, zou kunnen dienen als grondslag voor navordering. Ten tweede niet aangezien van een bekrachtiging van dat besluit door de Inspecteur (het bestuursorgaan), zoals men al kon vermoeden, niet gebleken is.

1.17. Aldus is het Hof gekomen tot het oordeel dat het besluit ongeldig is en in het geding voor het Hof als non-existent diende te worden beschouwd. Dat betekent dat er geen grondslag was voor de betaling van het bedrag van € 19.500.000 als een teruggaaf van belasting (verrekening van dividendbelasting), zodat moet worden aangenomen dat deze betaling moet worden aangemerkt als een onverschuldigde betaling.

1.18. Derhalve is navordering op grond van artikel 16, van de AWR, niet mogelijk, omdat slechts civielrechtelijk onverschuldigd is betaald, zonder dat sprake is van een in artikel 16, van de AWR voorziene grondslag, met name inhoudende dat er te weinig belasting is geheven doordat ten onrechte een (voorlopige) verrekening of teruggaaf is verleend. Het Hof heeft de navorderingsaanslag vernietigd.

1.19. Zowel belanghebbende als de Staatssecretaris hebben beroep in cassatie ingesteld. De Staatssecretaris komt op tegen de voormelde Hofoordelen. Het beroep in cassatie van belanghebbende heeft tot inzet het alsnog verkrijgen van een integrale proceskostenveroordeling.

1.20. Deze conclusie⁷ is verder als volgt opgebouwd. In onderdeel 2 worden de feiten en het geding in feitelijke instanties beschreven, gevolgd door een beschrijving van het geding dat nu in cassatie voorligt in onderdeel 3. Onderdeel 4 omvat een overzicht van relevante wet- en regelgeving, wetsgeschiedenis, jurisprudentie en literatuur. In onderdeel 5 worden de middelen over en weer besproken; met conclusie in onderdeel 6.

2. De feiten en het geding in feitelijke instanties

2.1. Het Hof heeft de feiten als volgt vastgesteld:

2.1. Belanghebbende is een beheermaatschappij. Zij is gevestigd op het adres [a-straat 1] te [Z]. Belanghebbende heeft twee deelnemingen waarin horecagelegenheden worden geëxploiteerd. De aandelen in belanghebbende zijn (middellijk) in het bezit van [A]. De administratie van belanghebbende wordt (mede) gevoerd door de zus van de echtgenote van [A]. Deze zus heeft een partner, genaamd [F].

2.2. Belanghebbende heeft voor het jaar 2012 aangifte voor de Vpb gedaan naar een belastbaar bedrag van nihil. De primitieve aanslag Vpb 2012 is met dagtekening 15 maart 2014 overeenkomstig deze aangifte vastgesteld door de Inspecteur.

2.3. Op 17 juni 2014 is op de bankrekening van belanghebbende een bedrag van € 19.500.000 bijgeschreven, afkomstig van de Belastingdienst. Daarbij is als omschrijving vermeld "teruggaaf nr.

⁷ De in deze conclusie opgenomen citaten uit jurisprudentie en literatuur zijn meestal zonder onderstrepingen, vet- of cursiefzettingen, zijn veelal als onbewerkt weergegeven. In citaten voorkomende witregels zijn soms weggelaten.

[001] ([X])". Het bedrag van € 19.500.000 is op die zelfde dag - 17 juni 2014 - overgeboekt naar andere bankrekeningen. Een bedrag van € 110.000 is overgeboekt naar een Nederlandse bankrekening van een bedrijf van [A] en € 19.390.000 is in verschillende deelboekingen overgeboekt naar een Turkse bankrekening, gesteld ten name van [F].

2.4. Aan de betaling van het bedrag van € 19.500.000 op de bankrekening van belanghebbende lag een ambtshalve, op de voet van artikel 65 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR), genomen beschikking met dagtekening 14 juni 2014 ten grondslag. Die ten name van belanghebbende gestelde en aan het adres [a-straat 1] te [Z] gerichte beschikking vermeldt een terug te geven bedrag van € 19.500.000 ter zake van dividendbelasting. Deze beschikking, waaraan geen schriftelijk verzoek van de zijde van belanghebbende ten grondslag ligt, is opgemaakt door de belastingambtenaar [G] (hierna: [G]). [A] kent [G] sinds 1995.

2.5. De beschikking van 14 juni 2014 is - naar in deze fiscale procedure niet in geding is - frauduleus opgemaakt door [G]. Met betrekking tot deze aangelegenheid heeft de staatssecretaris van Financiën op 30 juni 2014 de voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal daarover geïnformeerd. Vervolgens heeft hij in de 14e halfjaarsrapportage, januari - juli 2014 blz. 41 en 42 daarover het volgende vermeld:

"Stand van zaken fraudezaak

De verdachte werkte ruim dertig jaar bij de Belastingdienst en was daardoor een specialist die de processen door en door kende. Eind mei 2014 heeft de verdachte fraude gepleegd door een gefingeerde teruggave vennootschapsbelasting op te voeren in het systeem onder de naam van een collega. De controlelijst waarop alle hoge teruggaven worden vermeld, werd een week later door het systeem gegenereerd. Deze lijst wordt normaal gesproken volgens de procedure gecontroleerd door een andere medewerker dan de medewerker/medewerkers die de betalingsopdrachten die op die lijst staan hebben gegeven. Op deze wijze wordt voldaan aan het vierogenprincipe: degene die de opdracht genereert, is niet degene die de lijst controleert. Omdat de verdachte de opdracht onder een andere naam had opgevoerd, kon hij het vierogenprincipe echter vermijden. Op de lijst stonden geen betalingsopdrachten onder zijn naam, daarom kon hij de lijst goedkeuren zonder dat dit verdacht was. Hij deed dit in een periode dat zijn collega op vakantie was. Het vermoeden bestaat dat de verdachte erop gestuurd heeft om de fraude te plegen tijdens de vakantie van zijn collega. De betaalopdracht is overgedragen aan een ander onderdeel van de Belastingdienst, de centrale administratie, die de betalingen verricht. Volgens de normale procedure genereert het systeem voordat er wordt uitbetaald, nog een lijst. Een medewerker van de centrale administratie controleert deze lijst. Bij deze controle wordt gekeken of de uitbetaling afwijkt van het normale uitbetalingspatroon per middel per dag. Normaal gesproken worden posten die afwijken van het normale uitbetalingspatroon aan de invorderaar van het betreffende de Belastingdienstkantoor teruggekoppeld (invordering staat onafhankelijk van de heffing die meestal dit soort betalingen initieert). De invorderaar bekijkt dan de post van de betreffende belastingplichtige en neemt hierover contact op met de lokale klantbehandelaar. Deze post is bij de centrale administratie echter over het hoofd gezien en is daardoor niet bij de invorderaar terecht gekomen. Het onderzoek heeft uitgesloten dat de betreffende medewerker van de centrale administratie de verdachte kende. Ook is gebleken dat het niet te voorzien was welke medewerker van de centrale administratie de lijst die dag zou controleren. Half juni is het geld uitgekeerd aan de BV van een medeverdachte en kort daarna doorgeboekt naar twee Turkse bankrekeningen die op naam staan van een derde verdachte. De Nederlandse bank die de laatstbedoelde betalingsopdrachten verwerkte had twijfels over deze boekingen en heeft een week na de verdachte overboekingen naar het buitenland contact opgenomen met het Anti Money Laundering Centre van de Belastingdienst/FIOD. De FIOD heeft daarop gelijk een onderzoek ingesteld en de verdachte aangehouden. Naderhand is ook de tweede verdachte aangehouden. Een dag na de ontdekking van de verduisteringszaak heeft de Belastingdienst conservatoir beslag laten leggen onder de Turkse banken. Ook is de derde verdachte betrokken in een civiele procedure voor de Turkse Rechtbank. Het conservatoir beslag is effectief gebleken. Op de betreffende bankrekeningen stond ten tijde van de beslagen nog een zeer groot gedeelte van het verduisterde bedrag. Voor het ontbrekende deel van het bedrag zijn aanvullende conservatoire verhaalsbeslagen gelegd. De rechtszaak in Turkije, die moet leiden tot teruggave van de verduisterde gelden, verkeert thans in het stadium waarin partijen naar aanleiding van de dagvaarding hun schriftelijke conclusies wisselen; er is nog geen datum bekend waarop de rechtbank vonnis zal

wijzen. Inzet van de Belastingdienst is volledige schadeloosstelling door teruggave van de onvreemde gelden. Ten aanzien van de twee in Nederland aangehouden verdachten loopt de strafzaak. Zoals het er nu uitziet zal op 2 oktober 2014 een zogenoemde pro formazitting zijn. Het verdere verloop van de strafzaak is in handen van het Openbaar Ministerie.”

2.6. In de bedoelde Nederlandse strafrechtelijke procedure, waarin [A] en [G] als verdachte zijn betrokken, noch in de civiele procedure in Turkije is tot op heden een uitspraak gedaan.

2.7. Tot de stukken van het geding behoort een zogenoemd mandaatbesluit. Blijkens dat besluit was aan [G] van 1 september 1979 tot 12 september 2014 mandaat verleend om de bevoegdheden van inspecteur uit te oefenen.

2.8. Met dagtekening 27 september 2014 is aan belanghebbende de onderhavige navorderingsaanslag Vpb 2012 opgelegd ten bedrage van € 19.500.000. Daarbij is voorts een bedrag van € 1.360.693 aan belastingrente in rekening gebracht, berekend over de periode van 1 juli 2013 tot en met 27 oktober 2014. Hiertegen heeft belanghebbende vergeefs bezwaar aangetekend.

Rechtbank

2.2. De Rechtbank heeft het geschil als volgt omschreven:

In geschil is of de navorderingsaanslag Vpb 2012 terecht en tot het juiste bedrag is opgelegd alsmede of de aanslag belastingrente tot het juiste bedrag is opgelegd. Daarbij is in hoofdzaak in geschil of sprake is van een rechtsgeldige en juist bekendgemaakte verminderingsbeschikking.

2.3. De Rechtbank heeft het beroep ongegrond verklaard en heeft hiertoe als volgt overwogen:

6. Artikel 16 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) bepaalt, voor zover van belang, het volgende:

“1. Indien enig feit grond oplevert voor het vermoeden dat een aanslag ten onrechte achterwege is gelaten of tot een te laag bedrag is vastgesteld, dan wel dat een in de belastingwet voorziene vermindering, ontheffing, teruggaaf of heffingskorting ten onrechte of tot een te hoog bedrag is verleend, kan de inspecteur de te weinig geheven belasting dan wel de ten onrechte of tot een te hoog bedrag verleende heffingskorting navorderen. Een feit, dat de inspecteur bekend was of redelijkerwijs bekend had kunnen zijn, kan geen grond voor navordering opleveren, behoudens in de gevallen waarin de belastingplichtige ter zake van dit feit te kwader trouw is.

2. Navordering kan mede plaatsvinden in alle gevallen waarin te weinig belasting is geheven, doordat: a. een voorlopige aanslag, een voorheffing, een voorlopige teruggaaf of een voorlopige verliesverrekening ten onrechte of tot een onjuist bedrag is verrekend;

(...)”

7. Eiseres [belanghebbende, A-G] heeft betwist dat een rechtsgeldige beschikking aan de overboeking ten grondslag ligt. Zij betwist daarmee de ontvangst van de verminderingsbeschikking. Verweerder [Inspecteur, A-G] heeft daarvan een duplicaat overgelegd, waarmee is onderbouwd dat er een verminderingsbeschikking tot stand is gekomen. Dit feit heeft eiseres niet nader betwist. Eiseres heeft gesteld dat de desbetreffende medewerker onbevoegd zou zijn, maar zij heeft die stelling niet onderbouwd en dit is gemotiveerd betwist door verweerder. Voorts heeft verweerder een rapport ter zake van de ter post aanbidding van de verminderingsbeschikking overgelegd. De inhoud van dat rapport is door eiseres niet betwist. Aangezien niet in geschil is dat het aanslagbiljet juist is geadresseerd, komt de rechtbank tot het oordeel dat de verminderingsbeschikking op de voorgeschreven wijze is bekendgemaakt. Voor zover eiseres de verminderingsbeschikking niet zou hebben ontvangen, doet dit aan de rechtsgeldigheid en de werking van de verminderingsbeschikking niet af. Een besluit treedt - gelet op artikel 3:40 van de Algemene wet bestuursrecht - immers in werking door de bekendmaking. De ontvangst is slechts (onder omstandigheden) van belang voor de ontvankelijkheid in een eventuele bezwaarprocedure.

8. Voor zover eiseres met haar betwistingen het oog heeft op de bedoelingen van de medewerker van de Belastingdienst, overweegt de rechtbank als volgt. Tussen partijen is niet in geschil dat de medewerker frauduleus heeft gehandeld en opzettelijk onjuiste gegevens in de computersystemen van de Belastingdienst heeft opgenomen met het doel het bedrag van € 19.500.000 naar de rekening van eiseres over te maken, waarvandaan het bedrag kon worden overgemaakt naar een buitenlandse rekening. Naar het oordeel van de rechtbank is echter deze bedoeling in beginsel niet van belang. Het is in zijn algemeenheid niet relevant om welke reden een aanslag of beschikking wordt opgelegd. Er is een aanslag opgemaakt, die naar uiterlijke verschijningsvorm een verminderingsbeschikking is. De bedoeling van de medewerker was naar het oordeel van de rechtbank overigens ook daadwerkelijk dat op basis van die verminderingsbeschikking het daarin vermelde bedrag aan eiseres zou worden uitbetaald. Dit is vervolgens gebeurd. Zonder een deugdelijke verminderingsbeschikking was het, zoals verweerder ter zitting heeft verklaard en eiseres onvoldoende heeft betwist, niet mogelijk geweest het bedrag uit te betalen. Daarmee is het bedrag op basis van de beschikking uitbetaald. De verminderingsbeschikking vermeldt in zoverre niet iets anders dan de bedoeling van de medewerker was. Wat er vervolgens met het geld is gebeurd, is hiervoor niet van belang.

9. Nu er ten onrechte verrekening heeft plaatsgevonden en dus een voorheffing tot een onjuist bedrag is verrekend, is voldaan aan de voorwaarden voor navordering die zijn gesteld in artikel 16, tweede lid, aanhef en onder a, van de AWR.

10. Voor zover eiseres heeft gesteld dat in het bedrag van € 19.500.000 tevens een bedrag aan rente moet worden geacht te zijn begrepen, mist die stelling feitelijke grondslag. Uit de verminderingsbeschikking blijkt dat het gehele bedrag is geboekt als verrekende dividendbelasting en dat geen belastingrente is vergoed. Eiseres heeft niet gesteld dat verweerder, uitgaand van deze bedragen, bij de onderhavige beschikking de belastingrente niet juist heeft berekend.

11. Gelet op het voorgaande dient het beroep ongegrond te worden verklaard.

2.4. Hogendoorn heeft hierover in de NTFR⁸ opgemerkt:

Tussen partijen is niet in geschil – zo blijkt althans uit de uitspraak van de rechtbank – dat de medewerker van de Belastingdienst frauduleus heeft gehandeld en opzettelijk onjuiste gegevens in de computersystemen van de Belastingdienst heeft opgenomen met als doel het bedrag van € 19.500.000 naar de rekening van belanghebbende over te maken, waarvandaan het bedrag kon worden overgemaakt naar een buitenlandse rekening. Naar ik vermoed heeft dit plaatsgevonden bij een op de voet van art. 15 AWR gegeven (verrekenings)beschikking. Belanghebbende betwist de rechtsgeldigheid van die beschikking. Daartoe heeft zij (onder meer) aangevoerd dat de beschikking niet op de voorgeschreven wijze is bekendgemaakt (art. 3:40 en 3:41 Awb) alsmede dat deze is genomen door iemand die daartoe onbevoegd zou zijn geweest. Naar ik aanneem heeft belanghebbende daarmee beoogd te stellen dat geen verrekening heeft plaatsgevonden en derhalve niet is voldaan aan het bepaalde in art. 16, lid 2, aanhef en onderdeel a, AWR, op grond waarvan navordering mogelijk is. Alsdan zou er geen (fiscale) rechtsgrond bestaan om het voormelde bedrag terug te vorderen. Met inachtneming van de regels inzake stelplecht en bewijslast heeft de rechtbank belanghebbende daarin (terecht) niet gevolgd.

Ook indien en voor zover navordering niet mogelijk zou zijn geweest, staat vast dat belanghebbende ten onrechte een bedrag van € 19.500.000 op haar rekening gestort heeft gekregen, zodat sprake is van een onverschuldigde betaling (ex art. 6:203 e.v. BW). Alsdan kan een vordering bij de burgerlijke rechter worden ingesteld.

In beide gevallen resteert echter de vraag of invordering dan wel terugvordering met een positief resultaat nog mogelijk is.

2.5. In de FutD⁹,¹⁰ is hierover het volgende vermeld:

Op 17 juni 2014 werd een bedrag van € 19.500.000 door de Belastingdienst overgemaakt op de bankrekening van BV X. Deze betaling was het gevolg van een frauduleuze handeling van een medewerker van de Belastingdienst die moedwillig bij wijze van een verminderingsbeschikking een bedrag van € 19.500.000 aan te verrekenen dividendbelasting in het computersysteem van

8

9

10 Voetnoot A-G: in het oorspronkelijk commentaar stond in plaats van het euroteken telkens een vraagteken.

de Belastingdienst had opgenomen. Het grootste deel van de teruggaaf werd vervolgens in deelbedragen overgeboekt naar een buitenlandse bankrekening. Tegen de medewerker, zijn zwager en schoonzus werd een strafrechtelijk onderzoek ingesteld. Intussen legde de inspecteur aan BV X een navorderingsaanslag op van € 19.500.000 met daarbij een beschikking met € 1.360.693 aan belastingrente. BV X ging in beroep. Rechtbank Gelderland verwierp eerst de stelling van BV X dat zij de verminderingsbeschikking nooit had ontvangen. De verminderingsbeschikking was op de juiste wijze geadresseerd en daarom op de juiste wijze bekendgemaakt. Als BV X de verminderingsbeschikking eventueel niet zou hebben ontvangen, deed dit volgens de Rechtbank niet af aan de rechtsgeldigheid en werking van de verminderingsbeschikking. Een besluit trad op grond van artikel 3:40 van de Algemene wet bestuursrecht immers in werking door de bekendmaking. Als BV X had willen stellen dat de verminderingsbeschikking niet rechtsgeldig was omdat de medewerker van de Belastingdienst frauduleus had gehandeld, was dat volgens de Rechtbank ook onjuist. In het algemeen was het niet van belang om welke reden een aanslag of beschikking werd opgelegd. Er was een aanslag opgelegd die naar uiterlijke verschijningsvorm een verminderingsbeschikking was, op basis waarvan het daarin vermelde bedrag was uitbetaald. De Rechtbank handhaafde de navorderingsaanslag, omdat er ten onrechte een verrekening had plaatsgevonden en dus een voorheffing tot een onjuist bedrag was verrekend. Hiermee was voldaan aan de voorwaarden voor navordering van artikel 16, lid 2, onderdeel a, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen.

Hof

2.6. Belanghebbende heeft hiertegen hoger beroep ingesteld. Het Hof heeft het geschil als volgt omschreven:

Tussen partijen is in geschil of de Inspecteur in het onderhavige geval bevoegd is na te vorderen. Belanghebbende beantwoordt deze vraag ontkennend en de Inspecteur bevestigend.

2.7. Het Hof heeft het hoger beroep gegrond verklaard en heeft hiertoe als volgt overwogen:

4.1. In hoger beroep herhaalt belanghebbende het door haar reeds in de procedure bij de Rechtbank ingenomen - maar door de Rechtbank verworpen - standpunt dat de beschikking van 14 juni 2014 niet rechtsgeldig is genomen. Zonder een rechtsgeldige beschikking ontvalt, aldus belanghebbende, de grondslag voor navordering. De Inspecteur heeft dit standpunt gemotiveerd bestreden.

4.2. Dienaangaande is het volgende van belang. De beschikking van 14 juni 2014 is, naar de Inspecteur desgevraagd heeft verklaard, genomen op de voet van artikel 65 AWR. Ingevolge artikel 65, eerste lid, AWR kan, voor zover hier van belang, een onjuiste belastingaanslag ambtshalve door de inspecteur worden verminderd en kan een in de belastingwet voorziene teruggaaf ambtshalve door hem worden verleend. In het beleid van de staatssecretaris van Financiën (paragraaf 17 van het Besluit Fiscaal Bestuursrecht; tekst 2014) is met betrekking tot de toepassing van artikel 65 AWR bepaald dat de inspecteur geen ambtshalve vermindering of een teruggaaf verleent als een belanghebbende er niet redelijkerwijs voor in aanmerking komt. Voorts is daarin bepaald dat sprake is van een uitputtende regeling van de gevallen, waarin de inspecteur van de bevoegdheid tot het toepassen van artikel 65 AWR gebruik maakt.

4.3. Onder 'de inspecteur' in zo-even bedoelde zin, dient volgens artikel 2, derde lid, aanhef en onder b, AWR te worden verstaan 'de functionaris die als zodanig bij ministeriële regeling is aangewezen'. In artikel 5, eerste lid, van de Uitvoeringsregeling Belastingdienst 2003 (hierna: de Regeling) zijn de functionarissen vermeld die, voor zover hier van belang, inspecteur zijn als bedoeld in artikel 2, derde lid, aanhef en onder b, AWR. Kort gezegd, gaat het om de landelijk directeuren en de directeuren van de organisatieonderdelen, genoemd in artikel 3, eerste lid, van de Regeling.

4.4. De op de verschillende eenheden in het land werkzame belastingambtenaren zijn derhalve niet 'de inspecteur' in de zin van de belastingwet. Die belastingambtenaren verrichten hun werkzaamheden krachtens een mandaat van de inspecteur (het bestuursorgaan).

4.5. Onder mandaat wordt volgens artikel 10:1 van de Algemene wet bestuursrecht (hierna: Awb) verstaan 'de bevoegdheid om in naam van een bestuursorgaan besluiten te nemen'. Een door de gemandateerde binnen de grenzen van zijn bevoegdheid genomen besluit geldt ingevolge artikel 10:2 Awb als een besluit van de mandaatgever.

4.6. In het onderhavige geval kan redelijkerwijs niet worden betwijfeld - en geen van de procespartijen doet dat ook - dat [G] met het, zonder enig verzoek daartoe, vaststellen van de ambtshalve genomen beschikking van 14 juni 2014, waarbij - naar tussen partijen niet in geschil is - een teruggaaf van dividendbelasting is gefingeerd, ver buiten de grenzen van de door de inspecteur aan hem gemandateerde bevoegdheden is getreden. Het is immers de taak van een belastingambtenaar om namens de inspecteur (het bestuursorgaan) op juiste wijze uitvoering te geven aan de belastingwetgeving. Weliswaar kunnen bij de uitoefening van deze taak fouten worden gemaakt, maar het zonder enige wettelijke grondslag welbewust fingeren van belastingteruggaven kan niet als een fout in de hiervoor bedoelde zin worden bestempeld. Het plegen van fraude behoort niet tot de bevoegdheid van een belastingambtenaar. Het Hof wijst er in dit verband op dat de betreffende belastingambtenaar ([G]) heeft gehandeld in strijd met artikel 50, eerste lid, Algemeen Rijksambtenarenreglement, hetgeen ingevolge artikel 80 van dit reglement kan leiden tot een disciplinaire straf. Voorts wijst het Hof erop dat ook in strijd is gehandeld met artikel 125ter van de Ambtenarenwet en op de tegen [G] lopende strafprocedure.

4.7. De vraag rijst welke rechtsgevolgen dienen te worden verbonden aan een door de gemandateerde (belasting-)ambtenaar buiten de grenzen van zijn bevoegdheid genomen besluit. In de totstandkomingsgeschiedenis van artikel 10:2 Awb is dienaangaande onder meer het volgende opgemerkt (Kamerstukken II, 1993/94, 23 700, nr. 3, blz. 169):

“Het vertrouwensbeginsel beschermt degene die op de aanwezigheid van een geldig mandaat vertrouwt en daarop ook mocht vertrouwen. Op basis van de jurisprudentie over dat beginsel zal men moeten aannemen dat er aanleiding bestaat voor een dergelijke toerekening indien aan twee voorwaarden is voldaan. Allereerst moet het bestuursorgaan door zijn gedrag het vertrouwen hebben gewekt dat er een rechtsgeldig mandaat bestond. Het gaat daarbij in beginsel niet om gedrag van de gemandateerde, maar om dat van het bestuursorgaan in wiens naam is gehandeld. In de tweede plaats zal vast moeten staan dat de wederpartij in redelijkheid op de gewekte schijn van bevoegdheid heeft mogen afgaan. Onder die omstandigheden zal degene die belang heeft bij het toerekenen van het in gepretendeerd mandaat genomen besluit aan het bestuursorgaan, zich op het vertrouwensbeginsel kunnen beroepen. Hij zal dit uiteraard slechts doen, indien het besluit voor hem gunstig is, bij voorbeeld indien het een subsidieverlening betreft. Gezien de beperkte jurisprudentie over deze casuspositie komt het weinig voor dat in dergelijke omstandigheden door het bestuursorgaan een beroep op het ontbreken van een geldig mandaat wordt gedaan, Om die reden is er thans van afgezien een uitdrukkelijke bepaling over dit onderwerp op te nemen. Daartoe bestaat des te minder aanleiding, nu artikel 3:61, tweede lid, B.W. zich goed leent voor overeenkomstige toepassing op het mandaat. Iets meer jurisprudentie lijkt te bestaan over gevallen, waarin degene die door een in mandaat genomen besluit in zijn belang is getroffen, dat besluit bestrijdt met de stelling dat aan het mandaat een gebrek kleefde (men zie bij voorbeeld CRvB 19-287, AB 1987, 437, Vz. Afd. rechtspraak 21-3-88, AB 1988, 494, CRvB 14-11-91, TAR 1992,5). In die gevallen speelt het vertrouwensbeginsel uiteraard geen rol, integendeel; de wederpartij is er juist op uit de geldigheid van het mandaat - en daarmee van het genomen besluit - te bestrijden. Dan zal artikel IA.1.1.1a beslissend zijn, hetgeen inhoudt dat bij gebreke van (voldoende) mandaat geen toerekening van het besluit aan het bestuursorgaan plaats kan vinden. Er moet dan van een onbevoegd genomen besluit worden gesproken. In deze laatste situatie rijst de vraag, of het onbevoegd genomen besluit door het bestuursorgaan kan worden bekrachtigd. Daarbij is een veelheid van casusposities denkbaar. Relevant is de termijn waarbinnen bekrachtiging nog zou kunnen plaatsvinden (men zie KB 21-4-87, AB 1987, 538, waarin bekrachtiging na het verstrijken van de beroepstermijn niet werd aanvaard), het karakter (ook in verband met de rechtsbescherming) van de bekrachtiging, de regels die op het besluit van toepassing zijn indien de relevante regelgeving tussen het moment van het nemen van het in gepretendeerd mandaat genomen besluit en de bekrachtiging is gewijzigd, enzovoort. De jurisprudentie biedt op dit moment nog onvoldoende aanknopingspunten voor opneming van bepalingen over bekrachtiging in de Algemene wet (vgl. Afd. rechtspraak 28-10-1988, AB 1989, 153, KB 21-4-1987, AB 1987, 538 en CRvB 21-5-1992, TAR 1992, 150).

Artikel 1A.1.1.2

In dit artikel wordt neergelegd dat een bestuursorgaan de bevoegdheid heeft tot mandaatverlening. Daarnaast bevat het de beperkingen op die bevoegdheid. Conform de heersende leer en de

jurisprudentie (met name HR 1-4-1966, AB 1966, 497; NJ 1966, 455; voorts CRvB 22-2-1990, TAR 1990, 86) wordt in het eerste lid bepaald, dat mandaatverlening geoorloofd is, tenzij bij wettelijk voorschrift anders is bepaald of de aard van de bevoegdheid zich daartegen verzet. Daarbij wordt uitdrukkelijk gesproken van «de» mandaatverlening; het gaat erom of de aard van de bevoegdheid zich in concreto tegen de mandaatverlening verzet.”

4.8. De vraag of het ambtshalve genomen besluit van 14 juni 2014 aan de inspecteur (het bestuursorgaan) kan worden toegerekend, wordt door het Hof - mede gelet op de vermelde wetsgeschiedenis - ontkennend beantwoord. In het onderhavige geval is het immers de belanghebbende die zich op de ongeldigheid van het besluit beroept omdat zij daarbij een belang heeft. Niet gezegd kan worden dat belanghebbende niet wordt benadeeld wanneer het besluit van 14 juni 2014 zijn rechtsgeldigheid behoudt (vgl. artikel 6:22 Awb). Dat besluit ligt immers ten grondslag aan de onderhavige navorderingsaanslag. Voorts is van een bekrachtiging van het door [G] genomen besluit van 14 juni 2014 door het bestuursorgaan (de landelijke inspecteur) niet gebleken. Een dergelijke bekrachtiging ligt uiteraard ook niet voor de hand: geen bestuursorgaan zal immers frauduleuze besluiten van zijn ambtenaren voor zijn rekening willen nemen.

4.9. Een en ander leidt naar het oordeel van het Hof tot de conclusie dat het ambtshalve genomen besluit van 14 juni 2014 ongeldig is en derhalve in dit geding als non-existent dient te worden beschouwd. Voor het in stand houden van de rechtsgevolgen ervan bestaat naar het oordeel van het Hof geen grond. Dit betekent dat het ambtshalve genomen besluit van 14 juni 2014 rechtens niet als grondslag kan hebben gediend voor de betaling van het bedrag van € 19.500.000 door de Belastingdienst aan belanghebbende. Het op 17 juni 2014 op de bankrekening van belanghebbende bijgeschreven bedrag van € 19.500.000 is met andere woorden niet als een teruggaaf van belasting (verrekening van dividendbelasting) uitgekeerd. Aangenomen moet worden dat sprake is geweest van een civielrechtelijke betaling door de Belastingdienst aan belanghebbende die als onverschuldigd dient te worden bestempeld.

4.10. Alsdan moet worden geconcludeerd dat navordering op de voet van artikel 16, tweede lid, AWR van het bedrag van € 19.500.000 bij belanghebbende niet mogelijk is. Er is te dezen immers geen sprake van een situatie waarin te weinig belasting is geheven. Het bedrag van € 19.500.000 vormt - het zij nogmaals gezegd - geen teruggaaf van belasting maar een onverschuldigde betaling. Terugvordering van dat bedrag dient via de civielrechtelijke weg te worden afgedwongen.

4.11. Uit het vorenoverwogene volgt dat het in 4.1 vermelde standpunt van belanghebbende doel treft. De overige klachten van belanghebbende behoeven geen behandeling. De navorderingsaanslag en de beschikking inzake de belastingrente dienen te worden vernietigd.

4.12. Niettemin verdient het volgende nog opmerking. In dit geding is door de Inspecteur niet gesteld dat [A] en [G], die elkaar reeds vanaf 1995 kennen, samen met [F] en belanghebbende hebben samengespannen om door middel van fraude de beschikkingsmacht over het bedrag van € 19.500.000 te krijgen op grond waarvan mogelijk de conclusie zou kunnen worden getrokken dat het bedrag van € 19.500.000 bij belanghebbende als opbrengst uit criminele activiteiten is belast. Het Hof heeft voorts geen goed zicht kunnen krijgen op de rol van [A] in het geheel. De door hem ter zitting afgelegde verklaringen over de gang van zaken met betrekking tot het beheer van de betreffende bankrekening en zijn relatie tot [F] hebben bij het Hof echter wel meer vragen opgeroepen dan er zijn beantwoord. Opmerkelijk blijft verder dat een deel van het geld (€ 110.000) is overgeboekt naar een van de zakelijke bankrekeningen van [A]. Ook hiervoor heeft hij ter zitting geen deugdelijke verklaring kunnen geven. Tot slot kan niet onvermeld worden gelaten dat (ook) [A] ter zake van de onderhavige kwestie nog steeds in een strafprocedure is betrokken. Bezien in het licht van deze omstandigheden, kan de onderhavige (juridische) beslissing van het Hof tot vernietiging van de navorderingsaanslag wellicht voor ‘buitenstaanders’ als minder redelijk worden ervaren, maar in het kader van de rechtsstrijd van partijen in deze belastingprocedure is deze beslissing naar het oordeel van het Hof onontkoombaar.

Slotsom

Het hoger beroep van belanghebbende is gegrond.

5. Proceskosten

Het Hof acht termen aanwezig voor een veroordeling van de Inspecteur in de door belanghebbende in bezwaar, beroep en hoger beroep gemaakte proceskosten. Belanghebbende heeft verzocht om een vergoeding van de werkelijke door haar gemaakte proceskosten van ruim € 16.000. Het Hof wijst dat verzoek evenwel af. Niet gezegd kan immers worden dat de Inspecteur in de onderhavige procedure inzake de navorderingsaanslag ‘tegen beter weten in’ heeft geprocedeerd dan wel zeer onzorgvuldig heeft gehandeld. De omstandigheid dat de Inspecteur door de Rechtbank in het gelijk is gesteld, getuigt ook daarvan. Het Hof stelt het bedrag van de vergoeding, overeenkomstig het Besluit proceskosten bestuursrecht, vast op € 2.226 ter zake van beroepsmatig verleende rechtsbijstand (bezwaar € 246; beroep € 990 en hoger beroep € 990).

2.8. In de NTFR¹¹ heeft Sitsen deze uitspraak met het volgende commentaar voorzien:

Een unieke en opmerkelijke zaak. Een medewerker van de Belastingdienst – die daar al ruim dertig jaar werkte – heeft het voor elkaar gekregen op basis van een door hem ‘verzonnen’ beschikking ex art. 65 AWR aan een vennootschap van een kennis c.q. vriend een teruggave VPB uit te laten betalen van maar liefst € 19.500.000. Het hof zet uitgebreid uiteen waarom er een streep door de navorderingsaanslag dient te worden gezet. De enige weg die nu voor de Belastingdienst resteert (naast cassatie tegen deze uitspraak onder HR nummer 17/03710) is de civielrechtelijke weg van terugvordering wegens onverschuldigde betaling.

Een vergelijking kan worden gemaakt met een zaak waarin de ontvanger op enig moment constateerde dat hij per vergissing tweemaal een btw-teruggaaf had uitbetaald. Hij stelde direct een vordering in wegens onverschuldigde betaling. De civiele kamer van Hof Arnhem-Leeuwarden besliste op 10 juni 2014 (nr. 200.105.907, ECLI:NL:GHARL:2014:4650) dat in dit geval vaststond dat het bedrag dat de ontvanger op basis van de tweede teruggaaf had betaald niet via de belastingrechtelijke weg kon worden teruggevorderd, omdat voor naheffing van een ambtshalve verleende teruggaaf geen belastingrechtelijke grondslag bestond. Uit HR 11 november 2005 (nr. C04/171HR, NTFR 2005/1563) volgt echter dat het bedrag in een civielrechtelijke procedure als onverschuldigd betaald kan worden teruggevorderd als het door een aan de belastingplichtige kenbare vergissing door de ontvanger was betaald. In de op te starten civiele procedure zal dus van belang zijn het antwoord op de vraag of de betaling op de gefingeerde beschikking ex art. 65 AWR heeft te gelden als een vergissing van de ontvanger die voor de onderhavige belastingplichtige kenbaar moet zijn geweest. Ook indien de Belastingdienst in de civiele procedure gelijk krijgt, zal moeten worden afgewacht of de gelden terug zullen vloeien in de schatkist nu er nog de nodige hobbels te nemen zijn, waaronder het feit dat de gelden op bankrekeningen in Turkije worden aangehouden. In Turkije wordt al civielrechtelijk geprocedeerd alsook loopt in Nederland een strafzaak. De uitkomsten zullen wij in de vakliteratuur vast nog voorbij zien komen.

Het is naar mijn mening in ieder geval goed dat het hof in de laatste alinea een aantal opmerkingen maakt waaronder de opmerking ‘Bezien in het licht van deze omstandigheden, kan de onderhavige (juridische) beslissing van het Hof tot vernietiging van de navorderingsaanslag wellicht voor “buitenstaanders” als minder redelijk worden ervaren, maar in het kader van de rechtsstrijd van partijen in deze belastingprocedure is deze beslissing naar het oordeel van het Hof onontkoombaar.’ Het is een uitleg voor deze juridische uitspraak, die bij menigeen inderdaad gevoelens van ongenoegen zal oproepen.

2.9. In het FutD¹² is op deze uitspraak het volgende commentaar geschreven:

De medewerker van de Belastingdienst heeft met zijn vele jaren ervaring en grote kennis van de computersystemen van de Belastingdienst kans gezien om tijdens een vakantiedagje van zijn directe collega via een nep-teruggaaf een bedrag van maar liefst € 19,5 mln over te maken naar bankrekeningen in Turkije. Het ministerie van Financiën heeft alles op alles gezet om dit bedrag terug te krijgen. Zo werd er al meteen conservatoir bankbeslag gelegd toen de fraude bekend werd, en werden de ambtenaar en zijn twee medeverdachten strafrechtelijk vervolgd. Terwijl deze twee wegen werden ingezet, probeerde de Belastingdienst de derde bestuursrechtelijke weg met navordering van de (verrekenings)beschikking.

¹¹

¹²

De Belastingdienst had de belastingrechter in eerste instantie mee. Rechtbank Gelderland was het met de inspecteur eens dat er ten onrechte een verrekening had plaatsgevonden en dat daarom een voorheffing tot een onjuist bedrag was verrekend. Hiermee was volgens de Rechtbank voldaan aan de voorwaarden voor navordering van artikel 16, lid 2, onderdeel a, AWR. De belastingkamer van Hof Arnhem-Leeuwarden ziet dat echter anders. De belastingkamer van het Hof stelt vast dat de belastingambtenaar in strijd met zijn rechtsplicht heeft gehandeld door zonder enige wettelijke grondslag en opzettelijk belastingteruggaven te fingeren. De belastingteruggave was geen teruggaaf van belasting, maar betrof volgens het Hof een onverschuldigde betaling die via de burgerlijke rechter moet worden teruggevorderd. Uit de dagbladen van begin 2017 vernemen wij dat de vele verzoeken om het uitleveren van de zwager en om het horen van getuigen in Turkije niets hebben opgeleverd. Het Openbaar Ministerie verwacht ook niet dat er nog iets zal komen uit Turkije en heeft de strafrechter verzocht om de belastingambtenaar te berechten voor verduistering. Wij zijn benieuwd naar de uitkomst van deze civiele procedure; want dit is na het falen van de fiscaal- en bijna falen van de strafrechtelijke weg nog het enige redmiddel voor de Staat voor deze ordinaire roof. Wij verbazen ons er echter wel over hoe het technisch en organisatorisch mogelijk is dat een medewerker in een organisatie als de Belastingdienst in zijn eentje een neptransactie kan opzetten, uitvoeren en autoriseren. Het mechanisme waarbij ambtenaren elkaar controleren, is blijkbaar wel heel gemakkelijk te omzeilen. Maar bijna nog wonderlijker is dat bij bedragen van deze omvang geen bellen gaan rinkelen voor een tweede en derde controle en goedkeuring. Het is bij de Belastingdienst kennelijk zeer slecht gesteld met de administratieve organisatie en interne controle.

3. Het geding in cassatie

3.1. Zowel belanghebbende als de Staatssecretaris hebben tijdig en ook overigens op regelmatige wijze beroep in cassatie ingesteld. Belanghebbende en de Staatssecretaris hebben over en weer een verweerschrift ingediend.

3.2. Belanghebbende heeft als klacht aangevoerd:

Schending van het recht ten aanzien van de proceskostenvergoeding op grond van art. 8:75 Algemene Wet Bestuursrecht.

3.3. Met toelichting:

Belanghebbende had (...) verzocht om toekenning van een integrale proceskostenvergoeding voor het geval zij geheel of gedeeltelijk in het gelijk zou worden gesteld. In onderdeel 5 van de uitspraak heeft het Gerechtshof dat verzoek afgewezen met als motivering dat de inspecteur niet "tegen beter weten in" heeft geprocedeerd dan wel onzorgvuldig heeft gehandeld. Volgens het Gerechtshof getuigt ook het feit dat de inspecteur door de Rechtbank in het gelijk is gesteld daarvan.

Belanghebbende is van mening dat de uitspraak van het Gerechtshof op dat punt niet juist is en dat de motivering van het Gerechtshof op dit punt ontoereikend en onvoldoende is. Daarvoor heeft belanghebbende de volgende argumenten:

· belanghebbende is zonder haar medeweten en ook zonder haar medewerking het slachtoffer geworden van een frauderende medewerker van de belastingdienst die daartoe in staat is gesteld door een slecht functionerende organisatie van de belastingdienst. Dit blijkt wel uit de volgende zaken die geleid hebben tot het frauduleus opstellen van een vermeende teruggaafbeschikking:

· de betreffende medewerker van de belastingdienst heeft op naam van een collega een vermeende teruggaafbeschikking zonder deugdelijke onderbouwing in de systemen van de belastingdienst kunnen opvoeren;

· vervolgens is hij in staat geweest om die handeling onder zijn eigen naam te fiatieren;

· daarna is de frauduleuze beschikking door de belastingdienst ter betaling aangeboden en daar is - zoals blijkt uit de stukken van de procedure - opnieuw iets fout gegaan doordat deze grote teruggaaf er niet is uitgehaald ter controle. Dit laatste had uiteraard wel moeten gebeuren omdat dat een standaardprocedure is. Enerzijds had deze enorme teruggaaf moeten worden opgemerkt als zijnde zeer afwijkend bij belanghebbende zelf en anderzijds had deze enorme teruggaaf voor wat betreft de hoogte op[ge]merkt moeten worden. In beide gevallen zou een extra controle moeten worden uitgevoerd. Helaas is dit bij belanghebbende niet gebeurd en is de terugbetaling gewoon uitgevoerd.

Wanneer deze controles wel hadden plaatsgevonden dan was het bedrag zeker niet uitbetaald en was de frauduleus opgestelde teruggaafbeschikking ter hernieuwde controle naar de belastingdienst [P] teruggestuurd. Dit is - zoals de inspecteur het telkens noemt - abusievelijk niet gebeurd; ¹⁸³ook de verzending van de teruggaafbeschikking is niet aannemelijk geworden.

De inspecteur heeft - zoals blijkt uit de stukken van het geding - daarbij drie keer opnieuw een rapport overlegd dat vol stond met fouten waarmee de verzending van die beschikking in ieder geval niet aannemelijk kon worden gemaakt. Ook daarbij heeft de organisatie van de belastingdienst belanghebbende weer behoorlijk in de steek gelaten waardoor hem de mogelijkheid is ontnomen om tijdig te reageren;

¹⁸³vervolgens is aan belanghebbende een navorderingsaanslag vennootschapsbelasting 2012 opgelegd. Daartegen heeft belanghebbende bezwaar aangetekend en nadat dit bezwaarschrift door de inspecteur was afgewezen, is door belanghebbende beroep bij de Rechtbank ingesteld. Ook bij het beroep voor de Rechtbank is door belanghebbende aangevoerd dat geen rechtsgeldige teruggaafbeschikking kan zijn opgelegd omdat dit een fraude geval was en daarom zou terugvordering alleen via de civielrechtelijke weg mogelijk zijn. Desalniettemin heeft de Rechtbank besloten dat wel sprake is van een rechtsgeldige beschikking. De motivering daarvoor geeft de Rechtbank in r.o. 8 van zijn uitspraak.

Dat deze motivering van de Rechtbank volstrekt onvoldoende is, blijkt wel uit hetgeen het Gerechtshof in r.o. 4.7 en 4.8 van zijn uitspraak aanhaalt. Belanghebbende wijst op enkele passages uit r.o. 4.7 en 4.8.

¹⁸³r.o. 4.8: "De vraag of het ambtshalve genomen besluit van 14 juni 2014 aan de inspecteur (het bestuursorgaan) kan worden toegerekend, wordt door het Hof - mede gelet op de wetsgeschiedenis - ontkennend beantwoord." In r.o. 4.7 heeft het Gerechtshof al een overzicht gegeven van de totstandkomingsgeschiedenis van art. 10:2 Awb dat in deze ter discussie staat. In die geschiedenis wordt een onderdeel uit de Kamerstukken uit 1993/94 geciteerd en wel het volgende:

"Artikel 1A.1.1.2

In dit artikel wordt neergelegd dat een bestuursorgaan de bevoegdheid heeft tot mandaatverlening. Daarnaast bevat het de beperkingen op die bevoegdheid. Conform de heersende leer en de jurisprudentie (met name.....) wordt in het eerste lid bepaald, dat mandaatverlening geoorloofd is, tenzij bij wettelijk voorschrift anders is bepaald of de aard van de bevoegdheid zich daartegen verzet. Daarbij wordt uitdrukkelijk gesproken van «de» mandaatverlening; het gaat erom of de aard van de bevoegdheid zich in concreto tegen de mandaatverlening verzet."

De wetsgeschiedenis lijkt belanghebbende klip en klaar en het is belanghebbende dan ook onduidelijk hoe de Rechtbank tot zijn oordeel heeft kunnen komen;

¹⁸³r.o. 4.8: "Voorts is van een bekrachtiging van het door [G] genomen besluit van 14 juni 2014 door het bestuursorgaan (de landelijke inspecteur) niet gebleken. Een dergelijke bekrachtiging ligt uiteraard ook niet voor de hand: geen bestuursorgaan zal immers frauduleuze besluiten van zijn ambtenaren voor zijn rekening willen nemen."

Ook ten aanzien van dit punt is het volstrekt onduidelijk hoe de Rechtbank uiteindelijk tot de conclusie kon komen dat wel sprake was van een rechtsgeldige verminderingsbeschikking.

Ondanks het feit dat belanghebbende uitdrukkelijk heeft betwist dat sprake is geweest van een rechtsgeldige verminderingsbeschikking hebben zowel de inspecteur (afwijzing bezwaarschrift) als ook de Rechtbank (afwijzing beroepschrift) volgehouden dat sprake is geweest van een rechtsgeldig genomen besluit. Deze standpunten hebben zij ingenomen terwijl zij zich beiden volledig bewust waren van het feit dat de beschikking frauduleus tot stand was gekomen en daarmee volstrekt in strijd was met de mandaatverlening. Het Gerechtshof heeft dit uit de wetsgeschiedenis kunnen halen dus het is onduidelijk waarom zowel de inspecteur als ook de Rechtbank dit niet konden.

Belanghebbende is dan ook van mening dat in casu sprake is van bijzondere omstandigheden die een integrale vergoeding van proceskosten rechtvaardigt. De inspecteur heeft een verminderingsbeschikking genomen gebaseerd op frauduleuze gronden en heeft die ook gehandhaafd terwijl hem aanstonds duidelijk had moeten zijn dat een dergelijke beschikking in strijd is met de mandaatverlening van een inspecteur. Ook de Rechtbank heeft - tegen beter weten in (althans hij had beter moeten weten) - de verminderingsbeschikking in stand gehouden. Het Gerechtshof vindt

vreemd genoeg dat het allemaal niet zo klip en klaar is terwijl zijn uitspraak op dit punt toch niets aan duidelijkheid over laat. Het is daarom onbegrijpelijk dat het Gerechtshof slechts heeft volstaan met een forfaitaire vergoeding van de proceskosten ter grootte van € 2.226.

3.4. De Staatssecretaris heeft als cassatiemiddel voorgesteld:

Schending van het recht, met name van artikel 10:2 van de Algemene wet bestuursrecht (hierna: Awb) en/of artikel 6:22 Awb en/of artikel 16 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR), doordat het Hof heeft geoordeeld dat ondanks een formeel juist gegeven mandaat en een binnen dat mandaat passende verrichting sprake is van een non-existent ambtshalve genomen besluit omdat de betrokken ambtenaar frauduleus heeft gehandeld, waardoor navordering niet mogelijk is. Zulks ten onrechte dan wel op gronden die de beslissing niet kunnen dragen.

3.5. Dit middel is als volgt toegelicht:

Voor de feiten verwijs ik naar de door het Hof vastgestelde feiten. Uit onderdeel 2.7 blijkt dat het besluit om de opgelegde aanslag vennootschapsbelasting ambtshalve te verminderen is genomen door een medewerker die op basis van een geldig mandaatbesluit de bevoegdheden had om de werkzaamheden van inspecteur uit te oefenen. Tot die werkzaamheden behoort ook het gevraagd of ongevraagd (zie artikel 65 van de AWR en paragraaf 23 lid 7 van het Besluit fiscaal bestuursrecht) ambtshalve verminderen van aanslagen vennootschapsbelasting.

In zoverre is dus sprake van een binnen de grenzen van de bevoegdheid genomen besluit.

De vraag in deze zaak is of een dergelijk besluit ongeldig kan zijn indien vast staat dat de betrokken ambtenaar frauduleuze bedoelingen heeft gehad met dat besluit.

Het Hof komt, anders dan de rechtbank heeft geoordeeld, tot de conclusie dat de verminderingsbeschikking ongeldig is en derhalve als non-existent dient te worden beschouwd, zodat herstel van deze onjuiste verminderingsbeschikking door middel van het opleggen van een navorderingsaanslag niet mogelijk is.

Bij het oordeel besteedt het Hof aandacht aan de mandaatverlening. Voor het uiteindelijk oordeel van het Hof is bepalend de (onjuiste) uitleg van de artikelen 10:1 en (met name) 10:2 van de Awb. In artikel 10:1 Awb is bepaald dat onder mandaat is te verstaan 'de bevoegdheid om in naam van een bestuursorgaan besluiten te nemen'. De vraag is vervolgens of in dit geval al dan niet sprake is geweest van een door de gemandateerde binnen de grenzen van zijn bevoegdheid genomen besluit ingevolge artikel 10:2 Awb. Zou dat namelijk niet het geval zijn en de gemandateerde buiten zijn bevoegdheid zijn getreden, dan is sprake van een onbevoegd genomen besluit.

Tijdens de zitting heeft het Hof aangegeven dat het om een unieke zaak gaat. Voor het Hof is het kennelijk van groot belang dat een medewerker van de belastingdienst willens en wetens op frauduleuze wijze een verrekening van (niet daadwerkelijk ingehouden) dividendbelasting heeft gecreëerd. Volgens het Hof is deze situatie niet vergelijkbaar met de medewerker die een fout maakt bij de uitoefening van zijn mandaat. Het Hof meent dat het mandaat van de inspecteur niet zó ver reikt dat daaronder ook het nemen van besluiten op basis van frauduleus handelen kan worden geschaard.

Bij dit oordeel gaat het Hof (r.o. 4.6) er van uit dat de procespartijen er niet aan twifelen dat de belastingambtenaar met het vaststellen van de verminderingsbeschikking met een gefingeerde teruggaaf van dividendbelasting, ver buiten de grenzen van de door de inspecteur aan hem gemandateerde bevoegdheden is getreden. Dat is een onjuiste weergave van hetgeen de inspecteur in de procedure naar voren heeft gebracht en duidelijk in strijd met het door hem verdedigde standpunt. De inspecteur heeft namelijk uitdrukkelijk gesteld dat de bevoegdheidsgrenzen van de gemandateerde vooral vanuit formele gezichtspunten beoordeeld moeten worden. Aan de formele voorschriften voor de mandaatverlening kleven geen gebreken. Door het verleende mandaat was de belastingdienstmedewerker bevoegd om in naam van de inspecteur (bestuursorgaan) iets te doen, in dit geval het nemen van een besluit op basis van artikel 65 van de AWR. Het verleende mandaat ziet in dit geval op de formele bevoegdheid om namens de inspecteur op de voet van artikel 65 AWR een ambtshalve beschikking te nemen. Aan die mandatering en die formele bevoegdheid kleven, ondanks het feit dat duidelijk is dat deze ambtenaar in strijd met (andere) regels en voorschriften die niet aan het oordeel van de belastingrechter onderworpen zijn heeft gehandeld, geen gebreken. Ik verwijs hiervoor

naar pagina 3 van de pleitnota van de inspecteur en verschillende passages in het proces-verbaal van de zitting.

Het Hof blijft echter van mening dat de frauderende ambtenaar buiten de grenzen van zijn bevoegdheid een besluit heeft genomen. In r.o. 4.7 citeert het Hof een passage uit de totstandkomingsgeschiedenis van artikel 10:2 (Kamerstukken II, 1993/94, 23 700, nr. 3, blz. 169). Die verwijzing geeft echter geen aanwijzing of antwoord op de vraag of in deze situatie sprake is van een onbevoegd besluit. En daarmee kan die passage uit de wetsgeschiedenis niet dienen als deugdelijke motivering van het oordeel van het Hof. Uit de wetsgeschiedenis volgt juist dat de mandaatverlening vergelijkbaar is met een volmacht (Kamerstukken II, 1993/94, 23 700, nr. 3, blz. 165). Daarbij gaat het er steeds om welke handelingen iemand mag verrichten, maar niet over de vraag of de handeling op een inhoudelijk juiste wijze wordt verricht. Uit het door het Hof geciteerde gedeelte van de Memorie van Toelichting volgt juist dat belanghebbende er op mocht vertrouwen dat sprake was van een geldig mandaat. Gelet op de uiterlijke verschijningsvorm van de toegezonden verminderingsbeschikking heeft belanghebbende er van uit moeten gaan dat sprake was van een door de inspecteur genomen besluit, waarvan zij overigens kon vermoeden dat dit inhoudelijk niet juist was, maar dat staat los van het feit dat duidelijk was dat sprake was van een door de inspecteur genomen besluit.

Ook hetgeen het Hof overweegt in r.o. 4.8. overtuigt niet. Zoals hiervoor opgemerkt verwijst het Hof voor de vraag of het ambtshalve genomen besluit van 14 juni 2014 aan de inspecteur kan worden toegerekend mede naar de vermelde wetsgeschiedenis. Die motivering is voor mij onbegrijpelijk, juist omdat die wetsgeschiedenis, zoals ik hiervoor reeds aangaf, helemaal geen antwoord geeft op de vraag wanneer er sprake is van een besluit dat al dan niet binnen de grenzen van de bevoegdheid van de inspecteur is genomen.

Steun voor mijn standpunt vind ik in de noot van Geradts bij de bespreking van deze uitspraak in NL Fiscaal 2017/1764:

"Volgens mij komt het Hof ten onrechte toe aan de 'mandateringsleer' van hoofdstuk 10 Awb in deze situatie. Artikel 10:1 Awb bepaalt dat onder mandaat wordt verstaan de bevoegdheid om in naam van een bestuursorgaan besluiten te nemen. Als een beschikking c.q. een aanslag door de Belastingdienst wordt vastgesteld, wordt de beschikking c.q. aanslag in de regel niet in naam van/namens een bestuursorgaan genomen, maar door het bestuursorgaan zelf. Zie artikel 5 AWR. Immers, veelal zal onderaan de aanslag c.q. de beschikking staan 'de Inspecteur' en niet 'namens de Inspecteur' plus de naam van degene, die het besluit namens de Inspecteur genomen heeft. Staat op de aanslag/ beschikking 'de Inspecteur', dan is het besluit in de regel ook afkomstig van 'de Inspecteur' en is het besluit niet genomen namens de mandaatgever maar door het bevoegde bestuursorgaan zelf, de functionaris die bij ministeriële regeling is aangewezen (artikel 2, lid 3, onderdeel b, AWR). Dat zijn de landelijke directeuren en de directeur van de organisatieonderdelen ex artikel 5 Uitv.reg. Belastingdienst 2003.

Daarnaast heeft het Hof geoordeeld dat de gemandateerde met zijn besluit ver buiten de grenzen van de door 'de Inspecteur' aan hem gemandateerde bevoegdheden is getreden. Beide partijen zouden het daarmee volgens het Hof eens zijn. Als het besluit is genomen buiten de grenzen van de bevoegdheid volgt uit de wetsgeschiedenis bij artikel 10:2 Awb - zoals geciteerd door het Hof - dat geen sprake is van een geldig besluit. Echter, in dit geval is de betrokken medewerker als Inspecteur in het mandateringsregister ingeschreven. Ook op dat punt kan de uitspraak mij niet overtuigen. Het besluit om een teruggaafbeschikking dividendbelasting vast te stellen - hoezeer in dit geval ook in strijd met de wet (artikel 65 AWR, er zou geen verzoek zijn, strijd met Wet DB 1965 enzovoorts) - is een besluit dat een Inspecteur kan nemen. Het beslissen over een beschikking teruggaaf dividendbelasting behoort tot de werkzaamheden van een Inspecteur. Het besluit is dan formeel bevoegd genomen. Dat de beschikking c.q. de aanslag apert materieel niet deugt c.q. tegen beter weten in genomen is, c.q. frauduleus genomen is, maakt niet dat de beschikking/aanslag ook onbevoegd is genomen. De leer van het Hof is klaarblijkelijk dat een onjuiste aanslag of beschikking die door de Inspecteur van de Belastingdienst is genomen 'tegen beter weten in', althans de 'apert onjuiste aanslag', non-existent is. Die lijn zal in de procespraktijk met gejuich ontvangen worden, want die biedt vele mogelijkheden om er bij de burgerlijke rechter over te procederen. Een non-existente aanslag kan uiteraard ook niet door de Ontvanger worden ingevorderd. Ik ben er niet enthousiast over."

Verder acht ik het onbegrijpelijk dat het Hof oordeelt dat niet gezegd kan worden dat belanghebbende niet wordt benadeeld wanneer het besluit van 14 juni 2014 zijn rechtsgeldigheid behoudt (vgl. artikel 6:22 Awb). Dat is nu juist wel het geval.

Belanghebbende heeft ten onrechte een vermindering van vennootschapsbelasting voor een bedrag van € 19.500.000 ontvangen. Dat bedrag is ook daadwerkelijk aan belanghebbende uitbetaald. De inspecteur heeft met het vaststellen van de navorderingsaanslag uitsluitend willen bewerkstelligen dat die onjuiste teruggave (een onbedoelde bevoordeling) hersteld zou gaan worden. Ook als de conclusie van het Hof juist zou zijn dat ten aanzien van het bedrag van € 19.500.000 sprake is van een onverschuldigde betaling, is de opmerking van het Hof onjuist. Daarmee bevestigt het Hof immers dat belanghebbende met het in standhouden van het besluit van 14 juni 2014 juist niet benadeeld kan worden. De uitbetaling van het bedrag van € 19.500.000 moet immers hoe dan ook hersteld (kunnen) worden; ofwel door de navorderingsaanslag ofwel door een terugvordering wegens de onverschuldigde betaling. En daarmee had het Hof op grond van artikel 6:22 Awb voorbij kunnen gaan aan de mogelijke schending van een vormvoorschrift. Wellicht hebben andere overwegingen een rol gespeeld om deze bepaling niet toe te passen, maar die blijken niet uit de uitspraak. In zoverre geeft het oordeel dan ook onvoldoende blijk van hetgeen het Hof ten grondslag heeft gelegd aan dit oordeel.

4. Wetgeving, wetsgeschiedenis, jurisprudentie en literatuur

De ambtshalve vermindering die aan de navorderingsaanslag ten grondslag ligt Relevante wetsartikelen (tekst 2014)

4.1. Artikel 26 van de AWR bepaalt:

1. In afwijking van artikel 8:1 van de Algemene wet bestuursrecht kan tegen een ingevolge de belastingwet genomen besluit slechts beroep bij de bestuursrechter worden ingesteld, indien het betreft:
 - a. een belastingaanslag, daaronder begrepen de in artikel 15 voorgeschreven verrekening, of
 - b. een voor bezwaar vatbare beschikking.
2. De voldoening of afdracht op aangifte, dan wel de inhouding door een inhoudingsplichtige, van een bedrag als belasting wordt voor de mogelijkheid van beroep gelijkgesteld met een voor bezwaar vatbare beschikking van de inspecteur. De wettelijke voorschriften inzake bezwaar en beroep tegen zodanige beschikking zijn van overeenkomstige toepassing, voorzover de aard van de voldoening, de afdracht of de inhouding zich daartegen niet verzet.

Artikel 65 van de AWR bepaalt:

1. Een onjuiste belastingaanslag of beschikking kan door de inspecteur ambtshalve worden verminderd. Een in de belastingwet voorziene vermindering, ontheffing of teruggaaf kan door hem ambtshalve worden verleend.
2. Het eerste lid is van overeenkomstige toepassing ten aanzien van degene die een onjuist bedrag op aangifte heeft voldaan of afgedragen, of van wie een onjuist bedrag is ingehouden.

Jurisprudentie

4.2. In het arrest van de Hoge Raad van 21 april 2006¹³ is bepaald dat tegen een ambtshalve verleende vermindering enkel beroep kan worden ingesteld bij de burgerlijke rechter:

-3.3. (...) Een ambtshalve verleende vermindering van een aanslag is niet een voor bezwaar vatbare beschikking als bedoeld in artikel 23, lid 1, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (tekst tot en met 2004)¹⁴, omdat niet ingevolge enige bepaling van de belastingwet bezwaar daartegen openstaat;

¹³ Hoge Raad 21 april 2006, nr. 41 033, na conclusie Niessen, ECLI:NL:HR:2006:AT3051,

¹⁴ Voetnoot A-G: artikel 23, eerste lid, AWR luidde destijds: "Hij die bezwaar heeft tegen een hem opgelegde belastingaanslag, daaronder begrepen bezwaar betreffende de in artikel 15 voorgeschreven verrekening, of tegen een ingevolge enige bepaling van de belastingwet genomen voor bezwaar vatbare beschikking, kan een bezwaarschrift indienen."

met betrekking tot zodanige beslissing zou slechts een vordering bij de burgerlijke rechter kunnen worden ingesteld. Nu derhalve tegen de kennisgeving van de Inspecteur van 9 oktober 2001 geen bezwaar openstond, had hij bij zijn uitspraak van 17 oktober 2003 belanghebbendes bezwaar niet-ontvankelijk moeten verklaren. (...).

4.3. Dit is nogmaals herhaald door de Hoge Raad in het arrest van 20 december 2013¹⁵, waar het ging om een in 2010¹⁶ genomen ambtshalve beslissing:

4.2.1. In het onderhavige geval betreft het door belanghebbende gevraagde onderliggende besluit een vermindering van een belastingaanslag die ambtshalve dient te geschieden omdat tegen de aanslag het rechtsmiddel van bezwaar niet meer openstond.

4.2.2. Een dergelijk ambtshalve genomen besluit is voorzien in artikel 65 AWR en is daardoor een ingevolge de belastingwet genomen besluit. Tegen een dergelijk besluit betreffende een aanslag inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen voor het jaar 2004 staat ingevolge artikel 26, lid 1, AWR in verbinding met artikel 7:1, lid 1, Awb geen bezwaar en beroep open. Gelet op (...) moet worden aangenomen dat in een dergelijk geval evenmin beroep bij de belastingrechter openstaat tegen een met het nemen van dat besluit samenhangende beschikking inzake een dwangsom of tegen het niet tijdig nemen van die beschikking. Of het besluit om een aanslag ambtshalve te verminderen een beschikking op aanvraag is als bedoeld in artikel 4:17, lid 1, Awb, is in dit verband niet van belang.

4.2.3. Vervolgens rijst de vraag of in het onderhavige geval beroep openstond bij – kort gezegd – de algemene bestuursrechter. Daarvoor geldt het navolgende. De verbondenheid van de dwangsombeschikking met het onderliggende besluit brengt in het licht van de (...) strekking van artikel 4:19 Awb mee dat de bevoegdheid van een inspecteur om een dwangsombeschikking te geven niet uitsluitend haar grondslag vindt in artikel 4:18 Awb, maar mede in het uitblijven van een besluit ingevolge de belastingwet. Dit betekent dat een beschikking van een inspecteur met betrekking tot een dwangsom, voor de toepassing van artikel 26, lid 1, AWR gelijk is te stellen aan een ingevolge de belastingwet genomen besluit (...). Dat geldt ook in een geval als het onderhavige, waarin als gevolg van de in artikel 26, lid 1, AWR voorziene beperkingen van de bestuursrechtelijke rechtsbescherming geen beroep bij de belastingrechter openstaat tegen het onderliggende besluit, en daardoor ook niet tegen de beschikking met betrekking tot een dwangsom. Het bepaalde in artikel 26, lid 1, AWR brengt mee dat in een dergelijk geval tegen zowel het onderliggende besluit als tegen de dwangsombeschikking evenmin beroep openstaat bij de algemene bestuursrechter.

4.2.4. Het hiervoor in 4.2.2 en 4.2.3 overwogene brengt mee dat de beslissing in een geschil over de rechtmatigheid van het besluit van de inspecteur inzake de ambtshalve te verlenen vermindering van de aanslag behoort tot de bevoegdheid van de burgerlijke rechter, en dat hetzelfde heeft te gelden voor een geschil met betrekking tot een dwangsom die met de ambtshalve te verlenen vermindering samenhangt. De proceseconomie, die mede aan artikel 4:19 Awb ten grondslag ligt, is er ook mee gediend dat dezelfde rechter kennis kan nemen van beide geschillen.

4.2.5. Opmerking verdient nog dat in een geval als het onderhavige, waarin geen bezwaar openstaat tegen een ingevolge de belastingwet genomen besluit of een daarmee gelet op het hiervoor in 4.2.3 overwogene gelijk te stellen besluit, en daartegen niettemin bezwaar wordt gemaakt, de inspecteur dat bezwaar bij zijn uitspraak niet-ontvankelijk dient te verklaren. De belastingrechter is wel bevoegd kennis te nemen van het beroep tegen de uitspraak die de inspecteur op een zodanig bezwaar heeft gedaan. Bij zijn oordeel over de gegrondheid van een dergelijk beroep dient de belastingrechter te beoordelen of inderdaad sprake is van een ingevolge de belastingwet genomen besluit waartegen geen bezwaar openstaat. De Hoge Raad verwijst hiertoe naar zijn arrest van 1 maart 2000, nr. 35041, ECLI:NL:HR:2001:AA4984, BNB 2000/171. Dat arrest had weliswaar betrekking op de tot 1 januari 2005 geldende tekst van artikel 26 AWR, maar met de wijziging van die bepaling per 1 januari 2005 is geen inhoudelijke wijziging op dit punt beoogd (zie HR 5 maart 2010, nr. 08/01707, ECLI:NL:HR:2010:BL6423, BNB 2010/167).

Mandaat

¹⁵ Hoge Raad 20 december 2013, nr. 12/02872, na conclusie IJzerman, ECLI:NL:HR:2013:1797,

¹⁶ Voetnoot A-G: op dat moment luidde artikel 26, eerste lid, van de AWR hetzelfde als in 2014 (zie onderdeel 4.1 van deze conclusie).

Relevante wetsartikelen Awb (tekst 2014)

4.4. In de Awb vermelden, voor zover hier van belang, de volgende artikelen het volgende over mandaat:

Artikel 10:1

Onder mandaat wordt verstaan: de bevoegdheid om in naam van een bestuursorgaan besluiten te nemen.

Artikel 10:2

Een door de gemandateerde binnen de grenzen van zijn bevoegdheid genomen besluit geldt als een besluit van de mandaatgever.

Relevante wet- en regelgeving ten aanzien van de bevoegdheid van de inspecteur om ambtshalve verminderingen ex artikel 65 AWR te verlenen (tekst 2014)

4.5. In artikel 65 van de AWR is het volgende bepaald¹⁷:

1. Een onjuiste belastingaanslag of beschikking kan door de inspecteur ambtshalve worden verminderd. Een in de belastingwet voorziene vermindering, ontheffing of teruggaaf kan door hem ambtshalve worden verleend.

2. Het eerste lid is van overeenkomstige toepassing ten aanzien van degene die een onjuist bedrag op aangifte heeft voldaan of afgedragen, of van wie een onjuist bedrag is ingehouden.

4.6. In het Besluit Fiscaal Bestuursrecht¹⁸ is in onderdeel 17 het volgende neergelegd:

1. In artikel 65 van de AWR zijn de bevoegdheden van de inspecteur neergelegd om ambtshalve:

- a. een onjuiste belastingaanslag te verminderen;
- b. een onjuiste beschikking te verminderen;
- c. een in de wet voorziene vermindering te verlenen;
- d. een in de wet voorziene ontheffing te verlenen;
- e. een in de wet voorziene teruggaaf te verlenen.

Deze bevoegdheden worden in dit besluit aangeduid met de term: vermindering of teruggaaf van belasting. De uitoefening van deze bevoegdheden wordt in dit besluit aangeduid als: ambtshalve verminderen of teruggeven van belasting.

2. Dit onderdeel bevat een uitputtende regeling van de gevallen, waarin de inspecteur van deze bevoegdheden gebruik maakt.

3. (...)

4. (...)

5. (...)

6. (...)

7. Vermindering of teruggaaf van belasting kan worden verleend:

a. Uit eigen beweging:

De inspecteur verleent ambtshalve de vermindering of teruggaaf van belasting waarvoor de belanghebbende redelijkerwijs in aanmerking komt indien enig feit de conclusie rechtvaardigt dat belanghebbende hiervoor in aanmerking komt.

b. Op verzoek: (...)

c. Naar aanleiding van een niet-ontvankelijk bezwaarschrift of verzoek: (...)

8. De inspecteur verleent geen vermindering of teruggaaf van belasting:

a. Als belanghebbende er niet redelijkerwijs voor in aanmerking komt (zie onder 10 en 11 in dit onderdeel).

¹⁷ Omwille van de leesbaarheid hier herhaalt wat in artikel 65 AWR is bepaald.

¹⁸ Besluit van 18 december 2013,

- b. Als er sprake is van nieuwe jurisprudentie of nieuw beleid (...).
- c. In gevallen waarin de belanghebbende bij de aangifte of op een ander wettelijk voorgeschreven moment een verzoek had moeten doen of een keuze had moeten maken voor toepassing van een fiscale faciliteit. Een dergelijk verzoek kan niet meer succesvol worden gedaan en een dergelijke keuze kan niet meer succesvol worden gemaakt nadat de aanslag onherroepelijk vast is komen te staan, dan wel de bezwaar- of beroepstermijn is verstreken. Voor de toepassing van deze bepaling wordt een verzoek om teruggaaf of vermindering in de zin van de belastingwet, niet aangemerkt als verzoek om een fiscale faciliteit.
- d. Als een correctiebericht in de zin van artikel 28a Wet op de loonbelasting 1964 moet of kan worden ingediend, tenzij het verzoek wordt gedaan in de vorm van een correctiebericht.

9. (...)

10. Als de inspecteur voornemens is op grond van bepaalde feiten ambtshalve vermindering of teruggaaf van belasting te verlenen, maar hij kennis neemt van andere feiten waardoor hij vermoedt dat de belasting onjuist is berekend, houdt hij daarmee bij het verminderen of teruggeven van belasting rekening.

11. In gevallen waarin ter zake van enig feit ten onrechte belasting is geheven en waarin als gevolg van die heffing een belasting (ook al betreft deze een ander dan belanghebbende) ter zake van datzelfde feit niet is geheven en ook niet meer kan worden geheven, verleent de inspecteur slechts ambtshalve vermindering of teruggaaf voor zover het bedrag van de eerstgenoemde belasting het bedrag van de andere belasting te boven gaat.

12. (...)

13. (...)

14. (...)

15. Er kunnen zich bijzondere situaties voordoen waarin de inspecteur moet afwijken van de in dit onderdeel opgenomen regeling. Het gaat daarbij om de volgende gevallen:

a. De inspecteur is verplicht op grond van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur een vermindering of teruggaaf ambtshalve te verlenen.

Voorbeeld 1: Een belastingplichtige heeft afgezien van het instellen van bezwaar of beroep op grond van de toezegging van de inspecteur dat de aan de belastingplichtige opgelegde aanslag zal worden verminderd indien de fiscus in een procedure betreffende een ander belastingjaar over een soortgelijk geval bij dezelfde belastingplichtige in het ongelijk wordt gesteld. Nadat de uitspraak van de rechter in de procedure onherroepelijk is geworden komt de inspecteur tot de conclusie dat de belastingplichtige op grond van die uitspraak in aanmerking komt voor vermindering van de hem opgelegde aanslag. Inmiddels is de termijn voor het verlenen van ambtshalve vermindering (zie dit onderdeel onder 9) verstreken. De inspecteur heeft de belastingplichtige evenwel toegezegd dat de aanslag zal worden verminderd. Het vertrouwensbeginsel noopt de inspecteur tot het verlenen van de toegezegde vermindering. Voorbeeld 2 Belastingplichtige en de inspecteur verschillen van mening over de vraag in welk jaar of in welk belastingmiddel een inkomensbestanddeel begrepen dient te worden. Er wordt een procedure gevoerd over het ene jaar of middel, en er wordt tevens, al dan niet door de belastingplichtige aangegeven, ter behoud van rechten geheven in het andere jaar of middel. Als de inspecteur de procedure wint noopt het zorgvuldigheidsbeginsel de inspecteur tot het verlenen van een teruggaaf van de ten onrechte geheven belasting in het andere jaar of middel, ongeacht termijn genoemd in dit onderdeel onder 9.

b. Als ik in een beleidsbesluit een bijzondere regeling heb getroffen.

16. (...)

17. (...)

18. (...)

Relevante wetsgeschiedenis

4.7

In de memorie van toelichting bij de invoering van de Derde Tranche Awb¹⁹ is het volgende vermeld:

7. MANDAAT EN DELEGATIE (TITEL 10.1)

Algemeen

De onderhavige afdelingen regelen de mogelijkheid voor bestuursorganen hun bevoegdheden te mandateren of te delegeren. Het leerstuk van mandaat en delegatie is zodanig uitgekristalliseerd, dat de voorgestelde regeling in hoge mate kan worden beschouwd als een neerslag van het geldende recht. Niettemin bestaan op onderdelen nog onduidelijkheden waarvoor juist een wettelijke regeling een oplossing kan bieden. Gemeenschappelijk aan mandaat en delegatie is dat deze beide rechtsfiguren een bestuursorgaan de mogelijkheid geven een aan dat bestuursorgaan toekomende bevoegdheid door een ander te laten uitoefenen. Bij mandaat gaat het om een bevoegdheidsuitoefening waarvoor het mandaterende bestuursorgaan verantwoordelijk blijft, en waarover het dan ook de zeggenschap blijft behouden. Rechtens geldt een in mandaat genomen besluit als een besluit van de mandaatgever: de rechtsgevolgen zijn dezelfde als wanneer de mandaatgever zelf het besluit tot stand had gebracht. Mandaat is te beschouwen als de publiekrechtelijke tegenhanger van de volmacht uit het privaatrecht.

(...)

AFDELING 10.1.1 MANDAAT

Zoals hierboven aangegeven kan mandaat als de publiekrechtelijke tegenhanger van de volmacht worden beschouwd. Hiermee stemt overeen dat mandaat ten dele een rol speelt die vergelijkbaar is met die van de volmacht in het privaatrecht. Bij iedere organisatie, zowel in de publieke als in de private sector, pleegt het recht bevoegdheden toe te kennen aan het orgaan dat met de leiding van de organisatie is belast. In de praktijk is het echter uitgesloten dat de leiding van een grote organisatie al die bevoegdheden zelf uitoefent. De minister is als hoofd van zijn departement met een veelheid van bevoegdheden bekleed, maar zal een groot deel van de besluiten die ter uitoefening daarvan nodig zijn door zijn ambtenaren laten nemen. Het bestuur van een grote naamloze vennootschap zal op vergelijkbare wijze vele rechtshandelingen door werknemers in dienst van de vennootschap laten verrichten. Uit dit voorbeeld blijkt dat het mandaat veelal samengaat met een andere band die er tussen mandaatgever en gemandateerde bestaat. Wanneer een minister of een ander bestuursorgaan mandaat verleent aan een ambtenaar die onder zijn verantwoordelijkheid werkzaam is, bestaat er reeds een ondergeschiktheidsverhouding, gegrond op het ambtelijk dienstverband. Hetzelfde verschijnsel doet zich overigens ook in het privaatrecht voor. Ook daar gaan volmachtsverlening en arbeidscontract vaak samen.

Tussen mandaat en volmacht bestaan naast overeenkomsten ook verschillen. Deze vloeien voort uit de verschillende materie die door deze rechtsfiguren worden bestreken: de volmacht is van belang voor zeer uiteenlopende rechtshandelingen, waaronder in de eerste plaats die welke het vermogen van de volmachtgever raken, terwijl het mandaat op de uitoefening van een bestuursbevoegdheid ziet. Het is eigen aan het bestuursrecht dat het zorgt voor waarborgen voor een zo goed mogelijk uitoefenen van de publieke taak, waarborgen waarop het privaatrecht niet is toegesneden. Een en ander roept de vraag op welke betekenis voor de mandaatfiguur moet worden toegekend aan de schakelbepaling van artikel 3:79 BW waarin de regeling van de volmacht ook buiten het vermogensrecht van overeenkomstige toepassing wordt verklaard, voor zover de aard van de rechtshandeling of van de rechtsbetrekking zich daartegen niet verzet. Onder de omschrijving «buiten het vermogensrecht» is, naar moet worden aangenomen, in beginsel ook het bestuursrecht begrepen; men zie Parlementaire geschiedenis van het nieuwe burgerlijk wetboek, Boek 3: vermogensrecht in het algemeen, Deventer 1990, blz. 1015-1017. Dit vloeit voort uit het feit dat de bepalingen die in het BW als regels van privaatrecht zijn geformuleerd, ten dele een meer algemeen karakter hebben: zij geven uitdrukking aan regels die gemeenschappelijk zijn aan het privaatrecht en het bestuursrecht. Nu voor het bestuursrecht een zelfstandige regeling over het mandaat in de wet wordt opgenomen, geeft de wetgever nauwkeuriger aan welke bepalingen voor mandaat gelden, en daarmee ook in hoeverre van gemeenschappelijke regels sprake is. Door deze aanpak wordt voorkomen dat met betrekking tot de veel voorkomende mandaatfiguur onnodige onzekerheid blijft bestaan. Aan de verdere rechtsontwikkeling kan worden overgelaten in hoeverre er

behoefte wordt gevoeld in de gevallen waarin de bepalingen over mandaat niet voorzien, soms toch bij die betreffende de volmacht aansluiting te zoeken.

In de afdeling over mandaat is ernaar gestreefd niet nodeloos een andere regeling te treffen dan met betrekking tot de volmacht is geschied. Anderzijds doen de zelfstandige bepalingen over het mandaat recht aan de niet onbelangrijke verschillen die met het privaatrecht bestaan. Zo komt in het privaatrecht volmacht niet alleen in arbeidsrechtelijke verhoudingen veel voor, maar ook in het kader van andere overeenkomsten. (...) Ook leent een aantal bepalingen uit het privaatrecht met betrekking tot de volmacht zich niet goed voor (onverkorte) toepassing op mandaat. Te noemen vallen de artikelen 3:69 tot en met 3:71 BW (bekrachtiging, instaan door de gevolmachtigde voor de aanwezigheid van volmacht respectievelijk overlegging van de volmacht of een onverwijld bevestiging door de volmachtgever). Anders dan in het privaatrecht is het in het bestuursrecht veel minder gebruikelijk mandaat te verlenen aan anderen dan ondergeschikten. Daarvoor bestaan ook goede redenen. In het bestuursrecht wordt een bevoegdheid aan een bepaald bestuursorgaan toegedeeld omdat dit bestuursorgaan het meest geschikt wordt geacht om die taak in overeenstemming met het algemeen belang uit te oefenen. Daarbij spelen niet alleen de positie en de deskundigheid van het betrokken bestuursorgaan een rol, maar ook de mogelijkheid van goede controle op de taakuitvoering. Met het oog daarop worden bestuursbevoegdheden vaak toegekend aan organen die een verantwoordingsplicht hebben jegens een vertegenwoordigend lichaam. Minister, gedeputeerde staten en burgemeester en wethouders hebben een verantwoordingsplicht jegens het parlement, onderscheidenlijk provinciale staten en de gemeenteraad. De reden van toedeling aan juist deze bestuursorganen is meestal niet zozeer gelegen in het feit dat men verwacht dat zij zelf alle besluiten nemen waartoe de toegekende bevoegdheid de gelegenheid biedt, maar dat men een verantwoordingsplicht van deze organen voor de uitoefening daarvan wenst. Tegen deze achtergrond is het veelvuldig voorkomen van mandaat aan ambtenaren die het verantwoordelijke bestuursorgaan bij zijn taakuitoefening bijstaan begrijpelijk en aanvaardbaar. De ambtelijke rechtspositie brengt immers mee dat het bestuursorgaan leiding geeft aan de werkzaamheden, en daarbij te allen tijde bevoegd is aanwijzingen te geven. De ambtenaar is verplicht zich conform die aanwijzingen te gedragen. Door deze interne verhouding is het bestuursorgaan in staat zijn verantwoordelijkheid te dragen: ook al oefent het een bevoegdheid niet zelf uit, toch kan het door het geven van goede instructies voor een juiste taakbehartiging zorg dragen. Voor het resultaat is het bestuursorgaan jegens het vertegenwoordigende lichaam verantwoordelijk. Mandaatverlening is dan ook bij uitstek geschikt in hiërarchische verhoudingen. Het is het middel voor een bestuursorgaan om tot een rationele taakverdeling te komen, zonder daarbij de verantwoordelijkheid voor de uitoefening van die bevoegdheden te verliezen. Het feit dat de figuur van het mandaat goed aansluit op de eisen die het bestuursrecht stelt aan de wijze van werken binnen de overheidsorganisatie, heeft ertoe geleid de bepalingen van mandaat van overeenkomstige toepassing te verklaren indien binnen de organisatie van één bestuursorgaan volmacht wordt verleend; verwezen zij naar artikel 1A.1.1.12.

Mandaat aan anderen dan ondergeschikten past minder goed in dit beeld. (...) Voor hem [de ondergeschikte, A-G] geldt dat ook langs andere weg verzekerd is dat hij optreedt overeenkomstig de instructies van de mandaatgever; uit het hiërarchisch verband kunnen sancties voortvloeien indien daarmee in strijd wordt gehandeld. Jegens de niet-ondergeschikte bestaan deze sancties niet. Wel kan het mandaat steeds worden beëindigd, en is de gemandateerde eventueel aansprakelijk voor de gevolgen van een bevoegdheidsuitoefening in strijd met de instructies. In de jurisprudentie en de literatuur wordt, in overeenstemming met het bovenstaande, mandaat aan ondergeschikten algemeen aanvaard ook zonder dat de wet daartoe een grondslag biedt. (...) Niet alleen vloeit uit het karakter van de mandaatsfiguur voort dat de mandaatgever een aanwijzingsbevoegdheid bezit, maar ook dat de mandaatverlening niet privaatief werkt. Ook in dit opzicht stemt de mandaatverlening overeen met de privaatrechtelijke volmachtverlening. Uiteraard is het wel mogelijk dat rechtshandelingen van de mandaatgever zonder zin of zelfs onrechtmatig zijn, gelet op reeds door de gemandateerde verrichte handelingen waaraan de mandaatgever gebonden is. Wanneer door de gemandateerde op regelmatige wijze een subsidie is verleend zal de mandaatgever de subsidie niet meer kunnen weigeren, waar dit zonder de voorafgaande handelingen van de gemandateerde wel mogelijk zou zijn geweest. Evenals dat bij de volmacht het geval is zijn er aan het mandaat beperkingen verbonden. (...) Voor mandaat geldt dat in vele mandaatsbesluiten wordt bepaald dat mandaat is beperkt tot beslissingen van niet-principiële aard. (...)

Artikel 1A.1.1.1

Artikel 1A.1.1.1 omschrijft mandaat als de bevoegdheid om in naam van een bestuursorgaan besluiten te nemen. (...)

Artikel 1A.1.1.1a

Zoals in het algemene deel van dit hoofdstuk werd opgemerkt, is het hier bepaalde de kern van mandaatsuitoefening. Om die reden is deze bepaling, anders dan in het voorontwerp, direct achter de definitiebepaling van artikel 1A.1.1.1 geplaatst. Handelt de gemandateerde binnen de grenzen van zijn bevoegdheid, dan wordt een door hem genomen besluit aan de mandaatgever toegerekend (zie bij voorbeeld Afd. rechtspraak 15-11-88, AB 1989, 267). Het besluit geldt derhalve als een besluit van laatstgenoemde, en heeft dezelfde juridische consequenties als een door hemzelf genomen besluit. De bepaling komt overeen met artikel 3:66 BW, dat voor de volmacht eenzelfde regeling geeft. De bepaling dat een binnen de grenzen van het mandaat genomen besluit geldt als een besluit van de mandaatgever, betekent niet dat een buiten de grenzen van die bevoegdheid genomen besluit onder alle omstandigheden niet aan het bestuursorgaan kan worden toegerekend. Het vertrouwensbeginsel beschermt degene die op de aanwezigheid van een geldig mandaat vertrouwt en daarop ook mocht vertrouwen. Op basis van de jurisprudentie over dat beginsel zal men moeten aannemen dat er aanleiding bestaat voor een dergelijke toerekening indien aan twee voorwaarden is voldaan. Allereerst moet het bestuursorgaan door zijn gedrag het vertrouwen hebben gewekt dat er een rechtsgeldig mandaat bestond. Het gaat daarbij in beginsel niet om gedrag van de gemandateerde, maar om dat van het bestuursorgaan in wiens naam is gehandeld. In de tweede plaats zal vast moeten staan dat de wederpartij in redelijkheid op de gewekte schijn van bevoegdheid heeft mogen afgaan. Onder die omstandigheden zal degene die belang heeft bij het toerekenen van het in gepretendeerd mandaat genomen besluit aan het bestuursorgaan, zich op het vertrouwensbeginsel kunnen beroepen. Hij zal dit uiteraard slechts doen, indien het besluit voor hem gunstig is, bij voorbeeld indien het een subsidieverlening betreft. Gezien de beperkte jurisprudentie over deze casuspositie komt het weinig voor dat in dergelijke omstandigheden door het bestuursorgaan een beroep op het ontbreken van een geldig mandaat wordt gedaan. Om die reden is er thans van afgezien een uitdrukkelijke bepaling over dit onderwerp op te nemen. Daartoe bestaat des te minder aanleiding, nu artikel 3:61, tweede lid, B.W. zich goed leent voor overeenkomstige toepassing op het mandaat. Iets meer jurisprudentie lijkt te bestaan over gevallen, waarin degene die door een in mandaat genomen besluit in zijn belang is getroffen, dat besluit bestrijdt met de stelling dat aan het mandaat een gebrek kleefde (men zie bij voorbeeld CRvB 19-287, AB 1987, 437, Vz. Afd. rechtspraak 21-3-88, AB 1988, 494, CRvB 14-11-91, TAR 1992,5). In die gevallen speelt het vertrouwensbeginsel uiteraard geen rol, integendeel; de wederpartij is er juist op uit de geldigheid van het mandaat - en daarmee van het genomen besluit - te bestrijden. Dan zal artikel 1A.1.1.1a beslissend zijn, hetgeen inhoudt dat bij gebreke van (voldoende) mandaat geen toerekening van het besluit aan het bestuursorgaan plaats kan vinden. Er moet dan van een onbevoegd genomen besluit worden gesproken. In deze laatste situatie rijst de vraag, of het onbevoegd genomen besluit door het bestuursorgaan kan worden bekrachtigd. Daarbij is een veelheid van casusposities denkbaar. Relevant is de termijn waarbinnen bekrachtiging nog zou kunnen plaatsvinden (men zie KB 21-4-87, AB 1987, 538, waarin bekrachtiging na het verstrijken van de beroepstermijn niet werd aanvaard), het karakter (ook in verband met de rechtsbescherming) van de bekrachtiging, de regels die op het besluit van toepassing zijn indien de relevante regelgeving tussen het moment van het nemen van het in gepretendeerd mandaat genomen besluit en de bekrachtiging is gewijzigd, enzovoort. De jurisprudentie biedt op dit moment nog onvoldoende aanknopingspunten voor opneming van bepalingen over bekrachtiging in de Algemene wet (vgl. Afd. rechtspraak 28-10-1988, AB 1989, 153, KB 21-4-1987, AB 1987, 538 en CRvB 21-5-1992, TAR 1992, 150).

(...)

Literatuur

4.8. Dölle²⁰ heeft over mandaat onder meer het volgende geschreven:

2.2. Mandaat

(...) Mandaat is een materieel begrip. Het doet er dus niet toe hoe betrokkenen de verplaatsing van bevoegdheden zelf betitelen: bijvoorbeeld als delegatie, attributie, lastgeving, volmacht, uitvoering of

²⁰ A.H.M. Dölle,

met nog andere termen. De rechter kijkt naar de feiten. Deze haalt hij uit de concrete situatie die hem wordt voorgelegd. Wordt de bevoegdheid tot het nemen van besluiten in naam van een bestuursorgaan uitgeoefend dan wordt die relatie gezien als mandaat. (...)

De vier elementen die samen de mandaatsfiguur opleveren of constitueren zijn blijkens de definitie de volgende:

1. Het gaat om de bevoegdheid tot het nemen van besluiten. Dit zijn volgens artikel 1:3 Awb: schriftelijke beslissingen van een bestuursorgaan inhoudende een publiekrechtelijke rechtshandeling.
2. Deze bevoegdheid wordt uitgeoefend in naam van een bestuursorgaan: de mandans. De Awb verstaat onder een bestuursorgaan: een orgaan van een rechtspersoon die krachtens publiekrecht is ingesteld, of een ander persoon of college, met enig openbaar gezag bekleed (art. 1:1 lid 1 Awb). (...)
3. Er is een mandataris. Deze oefent de bevoegdheid in naam van de mandans uit. De mandataris hoeft geen bestuursorgaan te zijn. Mandatarissen zijn in praktijk doorgaans ambtenaren. (...)
4. De mandataris oefent de bevoegdheid van de mandans uit in diens naam. (...) De gevolgen van het besluit wordt de mandaatverlener (mandans) ten volle aangerekend. Hij blijft in rechte zowel bestuurs- als civielrechtelijk en in bijzondere gevallen zelfs strafrechtelijk verantwoordelijk en aansprakelijk. (...)

3.2. Bestuursorgaan

Reeds in de allereerste bepaling van deze wet wordt het begrip bestuursorgaan omschreven. Het tweede lid zondert daar zeven ambten of categorieën van ambten van uit. (...) Dit betekent dat als bestuursorganen moeten worden aangemerkt:

· Alle organen van de staat. Hoever de staat niet door publiekrecht is ingesteld wordt algemeen voorondersteld dat staatsorganen bestuursorganen zijn. (...)

· De organen van andere openbare lichamen zoals die door ons publiekrecht bijvoorbeeld in de Grondwet of in de wet zijn gevestigd. Tot die lichamen behoren bijvoorbeeld de provincie en de gemeente, waarschappen en allerlei 'schappen' uit de publiekrechtelijke bedrijfsorganisatie. (...)

· de organen van andere bij bijzondere wet opgerichte rechtspersonen zoals de Ziekenfondsraad, de openbare universiteiten, het Commissariaat voor de Media e.d.

· de organen, (colleges of personen) met enig openbaar gezag bekleed. Wat niet hoeft bij de organen van rechtspersonen die (zie hierboven) in het publiekrecht zijn gevestigd moet hier wel; men moet aantonen dat deze organen een publiekrechtelijke taak vervullen, dus met openbaar gezag zijn bekleed.

Slechts voorzover deze organen van deze privaatrechtelijke rechtspersonen met openbaar gezag zijn bekleed worden zij als bestuursorgaan beschouwd. Slechts die bevoegdheden komen voor delegatie en/of mandatering in aanmerking.

Wanneer is zo een orgaan met openbaar gezag bekleed? In ieder geval wanneer het exclusieve publiekrechtelijke bevoegdheden uitoefent die de rechtspositie van burgers beïnvloeden: regels stellen, besluiten en beschikkingen nemen (heffingen, vergunningen, ontheffingen, concessies, subsidiëring e.d.). (...)

4.9. Zijlstra e.a.²¹ heeft het volgende geschreven:

De wet

De bevoegdheid om instructies voor de uitoefening van het mandaat te geven zou weinig betekenis hebben wanneer geen corresponderende plicht bestond om ze ook op te volgen. Artikel 10:6 Awb regelt niet expliciet dat de mandataris de instructies van de mandans in acht dient te nemen. Aangenomen moet worden dat de verplichting daartoe volgt uit de enkele instructiebevoegdheid van de mandans.

(...)

Gevolgen voor het in mandaat genomen besluit

Interne instructies hebben in principe geen effect naar buiten, zij zijn niet gepubliceerd en betreffen de verhouding tussen de mandans en mandataris. Het niet-naleven van dergelijke instructies resulteert niet in een bevoegdheidsgebrek, en zal ook overigens veelal niet leiden tot een onrechtmatig besluit.

²¹ S.E. Zijlstra e.a.,

Dit kan anders komen te liggen wanneer de instructies in beleidsregels zijn neergelegd. In dat geval is sprake van strijd met artikel 4:84 Awb en is (tenzij zich bijzondere omstandigheden voordoen) het besluit ook jegens belanghebbenden onrechtmatig. Die onrechtmatigheid zal de mandans worden toegerekend. Hij kan dit gebrek in bezwaar herstellen door een nieuw besluit te nemen dat wel conform de beleidsregels is. (...)

Gevolgen voor de mandans

Aangezien het besluit in mandaat geldt als zijn eigen besluit heeft de mandans, ook als de mandataris een besluit heeft genomen dat tegen zijn instructies ingaat, in beginsel niet méér mogelijkheden om dat besluit te wijzigen dan hij zou hebben wanneer hij het zelf had genomen.

Het is de mandans die getroffen wordt wanneer de mandataris zijn instructies negeert. In bestuursrechtelijke zin, want het besluit wordt hem toegerekend (artikel 10:2). In staatsrechtelijke zin, want hij is –zo hij onder politieke controle functioneert– verantwoordelijk jegens het betrokken algemeen vertegenwoordigend lichaam. In civielrechtelijke zin, want ook al zouden mandans en mandataris tot verschillende rechtspersonen behoren, de mandaatverhouding doorbreekt de grens van de rechtspersoonlijkheid. Van de mandans moet dan ook worden verwacht dat hij de verantwoordelijkheid voor de uitoefening van zijn bevoegdheden neemt. Daarbij staat voorop dat de keuze van de mandataris een juiste en ‘gehoorzame’ bevoegdheidsuitoefening moet garanderen.

Gevolgen voor de mandataris

Het niet-naleven van instructies heeft dus consequenties voor de verantwoordelijkheid van de mandans en de verhouding tussen hem en de mandataris. De vraag rijst of er is voorzien in sancties, anders dan intrekking van het mandaat (zie hierna). Welke consequenties heeft het niet-naleven van gegeven instructies voor de mandataris?

Is de mandataris een ondergeschikte ambtenaar, dan levert het niet opvolgen van de instructies plichtsverzuim van de betrokken ambtenaar op, en staan de disciplinaire sancties van het ambtenarenrecht ter beschikking.

(...)

Gevolgen voor de mandaatverlening

De belangrijkste sanctie voor het niet-naleven van instructies is het beperken of beeindigen van de mandaatverlening (artikel 10:8). Hoewel mandaat niet wordt verleend om het weer in te trekken, ligt het toch in de rede dat de mandans deze bevoegdheid gebruikt wanneer zijn instructies stelselmatig worden genegeerd.

Voorts is er de mogelijkheid dat wanneer er bezwaar is ingediend tegen het in mandaat genomen besluit, de mandans –bij wie immers bezwaar wordt gemaakt– het bezwaar gegrond verklaard en alsnog het besluit neemt zoals het er volgens hem had moeten uitzien. Uiteraard moet hij daarbij in het oog houden dat reformatio in peius in beginsel niet aanvaardbaar is.

Het los van bezwaar intrekken en wijzigen van het in mandaat genomen besluit stuit, zoals al eerder gezegd op hindernissen, omdat de regels voor het intrekken en wijzigen van besluiten gelden.

(...)

4.10. Severijnen²² heeft voor zover hier van belang het volgende geschreven:

3.6. Beperking of uitsluiting bij verlening van mandaat

Zowel aan een algemeen mandaat als aan een bijzonder mandaat kunnen beperkingen worden gesteld bij de mandaatverlening, ook wel clausulering genoemd. De mandaatgever kan het nemen van meer ingrijpende besluiten dan wel besluiten waarbij gebruik wordt gemaakt van discretionaire beslissingsruimte (...) aan zich houden. Zo kan algemeen mandaat worden verleend tot het nemen van positieve besluiten, maar niet tot het nemen van besluiten die een sanctie inhouden of van

²² J.W. Severijnen,

negatieve besluiten. Ook kan bijvoorbeeld bij subsidies het mandaat worden beperkt tot het nemen van subsidiebesluiten tot een bepaald bedrag. Niet alleen al naar gelang de aard van de besluiten kan het mandaat worden beperkt. Ook de kring van personen of functionarissen aan wie de bevoegdheid wordt gemandateerd kan worden beperkt. (...) Ten slotte kan mandaat worden beperkt door procedurele voorschriften. (...)

3.7.3. Instructie en clausulering

(...)

Instructies geven aan hoe het mandaat moet worden uitgeoefend, een clausulering beperkt de omvang van het mandaat. Voor instructies zijn er geen vormvoorschriften zodat ze te allen tijde gegeven kunnen worden. Een clausulering daarentegen maakt per definitie deel uit van het mandaatbesluit. Een latere beperking van de omvang van het mandaat is geen clausulering, maar zal moeten worden beschouwd als een wijziging van het mandaatbesluit. Een mondelinge clausulering of een niet-juist bekendgemaakt clausulering geldt rechtens niet, en een zelfde instructie geldt wel (...). Zijlstra c.s. wijzen erop dat beide rechtsfiguren niet alleen in strekking verschillen maar ook in rechtsgevolg (Zijlstra c.s., p. 114 e.v.). Het niet opvolgen van een instructie levert in beginsel geen bevoegdheidsgebrek op. Het niet in acht nemen van een clausulering juist wel. Dan overschrijdt de gemandateerde immers de grenzen van zijn bevoegdheid. Het resultaat is een onbevoegd genomen en dus gebrekkig besluit. De werking van het vertrouwensbeginsel kan meebrengen dat het besluit toch aan de mandaatgever wordt toegerekend als gevolg van door zijn gedrag gewekt vertrouwen dat er een rechtsgeldig mandaat was en de burger in redelijkheid op de gewekte schijn van bevoegdheid mocht afgaan. (...)

3.10. Gebrekkig mandaat of volmacht

Indien een besluit is genomen zonder (voldoende) geldig mandaat, kan dat besluit ingevolge art. 10:2 niet zonder meer worden toegerekend aan het bestuursorgaan. Er is dan sprake van een onbevoegd genomen besluit. Twee situaties zijn denkbaar.

Ingeval van een positief besluit zal het vertrouwensbeginsel veelal met zich brengen dat de belanghebbende op de aanwezigheid van een geldig mandaat mocht vertrouwen. Wel zal moeten worden vastgesteld of het bestuursorgaan door zijn eigen gedrag het vertrouwen heeft gewekt dat een geldig mandaat bestond. Het gedrag van de gemandateerde is daarbij in beginsel niet van belang. Voorts zal moeten vaststaan dat de belanghebbende in redelijkheid op de gewekte schijn heeft mogen afgaan.

In geval van een negatief besluit zou de belanghebbende kunnen stellen dat aan het mandaat een gebrek kleeft en dat het besluit onbevoegd genomen is. Of het besluit door het bestuursorgaan kan worden bekrachtigd, wordt niet geregeld in de Awb. Indien de ongeldigheid van het mandaat in de bezwaarschriftprocedure of bij administratief beroep aan het licht komt zal een dergelijk bevoegdheidsgebrek door het bestuursorgaan veelal kunnen worden hersteld. Ook kan door ondertekening van de beslissing op bezwaar door het bestuursorgaan dit bevoegdheidsgebrek worden gepasseerd (zie CRvB 31 oktober 1995; JB 1995, 313). Indien een gebrekkig mandaat niet reeds in de fase van de bezwaarschriftprocedure wordt hersteld, zal dit gebrek niet door de rechter op grond van artikel 6:22 kunnen worden gepasseerd omdat het hier geen vormvoorschrift betreft, maar een bevoegdheidsgebrek.

3.10.1. Bekrachtiging in de praktijk

Reparatie kan alleen dan plaatsvinden indien het de bedoeling was in mandaat te beslissen en aan het primaire besluit een gebrekkig mandaat ten grondslag ligt (zie o.a. CRvB 31 oktober 1995, Gst.1996, 7036; CRvB 27 november 1997, TAR 1998, 24). Wanneer onbevoegdlijk op eigen naam is beslist kan dat niet met een secundair besluit in bezwaar of administratief beroep worden gerepareerd. Zijlstra c.s. wijzen erop dat sinds de invoering van de derde tranche de bestuursrechter minder geneigd is bevoegdheidsgebreken te passeren langs de weg van conversie (Zijlstra c.s., p. 42 en 43. Gaf het bestuursorgaan aan het besluit als een eigen besluit te beschouwen dan werd dat ook wel als 'bekrachtiging' aangeduid). Daarbij werd een onbevoegd op eigen naam genomen besluit toegerekend aan het wél bevoegde bestuursorgaan. Daar bevoegdheidsgebreken als fundamentele gebreken worden gezien is het evenmin mogelijk deze te passeren met toepassing van artikel 6:22 (schending van een vormvoorschrift). Dat is anders bij echte vormgebreken als schending van de voorschriften in artikel

10:4, 10:10 en 10:11, tweede lid. Van benadeling van belanghebbende zal in deze gevallen ook niet snel sprake zijn zodat toepassing van 6:22 dan goed mogelijk is.

Ook is het mogelijk met behulp van de artikelen 6:18 en 6:19 Awb een nieuw besluit te nemen en zo een bevoegdheidsgebrek te herstellen. Die mogelijkheid is echter beperkt want zij is alleen toepasbaar door een bestuursorgaan bij een beroep tegen een gebrekkig besluit van datzelfde bestuursorgaan. (...)

Tot slot is er de mogelijkheid dat de bestuursrechter langs de weg van artikel 8:72, derde lid, de rechtsgevolgen van het vernietigde (deel van het) besluit in stand laat (voor gedekt verklaart), bijvoorbeeld omwille van de proceseconomie bij een vernietiging op formele gebreken. De Commissie Evaluatie Awb II heeft aanbevolen (aanbeveling 29) dat ingeval van een ontoereikend mandaat, de bestuursrechter zoveel mogelijk ook het materiële geschilpunt beoordeelt. Het bestuursorgaan zou daartoe gevraagd moeten worden of het na vernietiging wegens een bevoegdheidsgebrek een ander besluit zou nemen. Is dat niet het geval en doorstaat het besluit, afgezien van het bevoegdheidsgebrek, de rechterlijke toets dan dient de rechter met toepassing van artikel 8:72, derde lid, de rechtsgevolgen van het bestreden besluit in stand te laten, tenzij de aard van het besluit zich daartegen verzet (zie verder Zijlstra c.s., p. 44 e.v.). (...)

4.11. Cursus Belastingrecht: Formeel Belastingrecht: studenteneditie 2017-2018²³:

1.2.4.B.d. Verval van bevoegdheid tot vaststellen definitieve aanslag; formele rechtskracht

Het begrip 'verval' moet worden onderscheiden van het begrip 'verjaring'. Hoewel de wet spreekt van verval van recht is het niet zo dat een door de inspecteur na de termijn vastgestelde aanslag van rechtswege nietig is. Met andere woorden, de driejaarstermijn voor het opleggen van de aanslag is niet van openbare orde. Dit houdt verband met het beginsel dat beschikkingen in het belastingrecht die in strijd zijn met het recht in beginsel niet automatisch non-existent zijn en (dus) rechtsgeldig zijn indien daartegen niet wordt opgekomen door middel van het tijdige en rechtsgeldig instellen van bezwaar. Laat de belastingplichtige dat na dan verkrijgt een dergelijke aanslag formele rechtskracht. Dit betekent dat de belastingplichtige niet meer bij de belastingrechter terecht kan met zijn klachten tegen de aanslag, maar evenmin bij de burgerlijke rechter. De leer van de formele rechtskracht in de verhouding tot het burgerlijk recht houdt in dat de burgerlijke rechter moet uitgaan van de geldigheid van een beschikking wanneer daartegen een met voldoende waarborgen omklede administratieve rechtsgang heeft opengestaan waarvan de belanghebbende geen gebruik heeft gemaakt. Op grond daarvan zal de burgerlijke rechter het ervoor houden dat de aanslag tot een juist bedrag is vastgesteld, louter omdat de belastingplichtige de termijn voor het instellen van bezwaar ongebruikt heeft laten verstrijken. Het is dus essentieel om tijdig bezwaar (en beroep) in te stellen. Alleen als geen toegang bestaat tot de belastingrechter kan de belastingplichtige zich met succes wenden tot de burgerlijke rechter.

Ook uit HR 28 september 2012, nr. 12/01761, ECLI:NL:HR:2012:BX8399 blijkt dat de driejaarstermijn niet van openbare orde is. In dat arrest oordeelde de Hoge Raad met toepassing van art. 81 RO het cassatieberoep van de belastingplichtige ongegrond tegen de uitspraak van Hof 's-Hertogenbosch 2 maart 2012, nr. 11/00323 (ECLI:NL:GHSHE:2012:BW1099), V-N Vandaag 2012/934. In deze zaak had de rechtbank een buiten de driejaarstermijn opgelegde aanslag vernietigd. Het hof oordeelde evenwel dat de rechtbank zulks niet had mogen doen nu de belanghebbende zich niet heeft beroepen op het verval van de bevoegdheid tot het opleggen van de aanslag:

'Naar het oordeel van het Hof kan de omstandigheid dat de aanslag na de aanslagtermijn is opgelegd, evenwel niet aan belanghebbende worden tegengeworpen. De termijn van artikel 11 van de AWR strekt er immers toe belastingplichtigen te garanderen dat zij binnen een redelijke termijn hun belastingafrekening ontvangen. Tevens sluit zij geschillen uit over de vraag tot welk tijdstip een primitieve aanslag kan worden opgelegd. Uit jurisprudentie van de Hoge Raad volgt dat de driejaarstermijn niet van openbare orde is. Wordt een aanslag opgelegd na verloop van de termijn, dan is deze aanslag daarmee niet van rechtswege nietig. De belastingplichtige moet expliciet een beroep doen op het vervallen van de bevoegdheid een aanslag op te leggen. Nu belanghebbende een dergelijk beroep niet heeft gedaan, is de aanslag tijdig opgelegd.'

Jurisprudentie

4.12. In een uitspraak van gerechtshof Amsterdam van 7 april 2003²⁴ ging het om de vraag of de aanslag binnen de termijn van artikel 11, derde lid, AWR was opgelegd. Naar het oordeel van het Hof was dit niet het geval en was er sprake van een onbevoegd vastgestelde aanslag:

5.7. Gelet op het vorenoverwogene oordeelt het Hof dat van verleend uitstel in de zin van artikel 11, derde lid, van de AWR geen sprake is. Nu de inspecteur de aanslag na 31 december 1999 heeft opgelegd, is deze onbevoegd vastgesteld. Het beroep is gegrond.

Navordering

Relevante wetgeving (tekst 2014)

4.13. Artikel 16 van de AWR bepaalt voor zover hier van belang het volgende:

1. Indien enig feit grond oplevert voor het vermoeden dat een aanslag ten onrechte achterwege is gelaten of tot een te laag bedrag is vastgesteld, dan wel dat een in de belastingwet voorziene vermindering, ontheffing, teruggaaf of heffingskorting ten onrechte of tot een te hoog bedrag is verleend, kan de inspecteur de te weinig geheven belasting dan wel de ten onrechte of tot een te hoog bedrag verleende heffingskorting navorderen. Een feit, dat de inspecteur bekend was of redelijkerwijs bekend had kunnen zijn, kan geen grond voor navordering opleveren, behoudens in de gevallen waarin de belastingplichtige ter zake van dit feit te kwader trouw is.

2. Navordering kan mede plaatsvinden in alle gevallen waarin te weinig belasting is geheven, doordat:

a. een voorlopige aanslag, een voorheffing, een voorlopige teruggaaf of een voorlopige verliesverrekening ten onrechte of tot een onjuist bedrag is verrekend;

b. zich een geval voordoet als bedoeld in artikel 2.17, derde of vierde lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001;

c. ten gevolge van een fout een aanslag ten onrechte achterwege is gelaten of ten gevolge van een fout een belastingaanslag tot een te laag bedrag is vastgesteld, hetgeen de belastingplichtige redelijkerwijs kenbaar is, waarvan in elk geval sprake is indien de te weinig geheven belasting ten minste 30 percent van de ingevolge de belastingwet verschuldigde belasting bedraagt.

3 De bevoegdheid tot het vaststellen van een navorderingsaanslag vervalt door verloop van vijf jaren na het tijdstip waarop de belastingschuld is ontstaan. Artikel 11, vierde lid, is te dezen van toepassing. Indien voor het doen van aangifte uitstel is verleend, wordt de navorderingstermijn met de duur van dit uitstel verlengd. De eerste volzin is niet van toepassing voor zover navordering plaatsvindt met toepassing van artikel 2.17, vierde lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001. Voor zover navordering zonder toepassing van het tweede lid, onderdeel c, niet zou kunnen plaatsvinden, vervalt de bevoegdheid tot het vaststellen van een navorderingsaanslag, in afwijking in zoverre van de eerste volzin, door verloop van twee jaren na het tijdstip waarop het besluit is genomen om geen aanslag op te leggen, dan wel de belastingaanslag is vastgesteld.

4 (...)

5 (...)

6 (...)

Parlementaire wetsgeschiedenis

4.14. Bij ontwerp van Wet van een Algemene Wet in zake Rijksbelastingen van 16 september 1955²⁵ is artikel 16 als volgt voorgesteld:

Artikel 16. 1. Indien enig feit grond oplevert voor het vermoeden dat een aanslag ten onrechte achterwege is gelaten of tot een te laag bedrag is vastgesteld, dan wel dat een in de belastingwet voorziene vermindering of ontheffing ten onrechte of tot een te hoog bedrag is verleend, kan de inspecteur de te weinig geheven belasting navorderen. 2. Navordering kan mede plaats vinden in alle gevallen waarin te weinig belasting is geheven doordat een voorlopige aanslag of een voorheffing tot

²⁴ Gerechtshof Amsterdam 7 april 2003, nr. 02/1350, ECLI:NL:GHAMS:2003:AI1323,

²⁵

een te hoog bedrag is verrekend. 3. De bevoegdheid tot het vaststellen van een navorderingsaanslag vervalt door verloop van vijf jaren na het tijdstip waarop de belastingschuld is ontstaan. Artikel 11, vierde lid, is te dezen van toepassing. Indien voor het doen van aangifte uitstel is verleend, wordt de termijn van vijf jaren met de duur van dit uitstel verlengd.

4.15. Voor zover hier van belang is bij de memorie van toelichting bij de Algemene Wet in zake Rijksbelastingen²⁶ in de toelichting op het voorgestelde artikel 16 van de AWR het volgende vermeld:

(...) Nagevorderd kan worden de te weinig geheven belasting. Indien het gaat over een aanslag die tot een te laag bedrag is vastgesteld, is dit het verschil tussen het bedrag waarop de aanslag ten tijde van zijn totstandkoming had moeten zijn gesteld en het bedrag waarop hij laatstelijk daadwerkelijk is vastgesteld. Een op de oorspronkelijke aanslag verleende ontheffing dient daarbij derhalve buiten beschouwing te blijven. Eventueel zal nadat de navorderingsaanslag vaststaat, een suppletore ontheffing moeten worden verleend. Als te weinig geheven moet ook worden beschouwd een ten onrechte of tot een te hoog bedrag genoten vermindering of ontheffing.

De strekking van het tweede lid²⁷ is gelijk aan die van artikel 38, tweede lid, van de Wet op de Vermogensbelasting 1892 en artikel 1, tweede lid, van de Zevende Uitvoeringsbeschikking Inkomstenbelasting 1941, t.w. het geven van gelegenheid om een vergissing die bij de toepassing van artikel 15 ten nadele van de fiscus is begaan, bij wege van navordering te herstellen zonder dat daarvoor 'enig feit', als in het eerste lid bedoeld, wordt vereist. Dit blijkt uit de woorden 'in alle gevallen', welke zijn ontleend aan artikel 2, letter a, van het thans vervallen Buitengewoon Navorderingsbesluit. (...)

4.16. Bij Wet van 2 juli 1959 is deze wet, aangenomen²⁸, waarbij artikel 16, tweede lid conform wetsontwerp is overgenomen. In de conclusie van A-G Van den Berge behorend bij het arrest van de Hoge Raad van 6 oktober 1999²⁹ heeft Van den Berge ten aanzien van hetgeen in de memorie van toelichting vermeld werd over het tweede lid van artikel 16 van de AWR het volgende opgemerkt:

Het belang van de bepaling ligt overigens niet zozeer in de omstandigheid dat hier de eis van 'enig feit' niet wordt gesteld, maar in de omstandigheid dat fouten in de verrekening als zodanig kunnen worden hersteld.

4.17. In voornoemde conclusie van A-G Van den Berge is ten aanzien van de wetsgeschiedenis het volgende opgenomen:

4.6 (...) Ook is de tekst wat aangepast. Bij Wet van 29 juni 1978, Stb. 368 kwam de eerste volzin van art.16, lid 2 AWR te luiden:

"Navordering kan mede plaats vinden in alle gevallen waarin te weinig belasting is geheven doordat (...) een (...) voorheffing ten onrechte of tot een te hoog bedrag is verrekend."

De woorden 'ten onrechte' waren vermoedelijk ontleend aan de hierna nog te noemen Wet van 19 december 1973, Stb. 633, waarbij de bepaling die thans is opgenomen in art.16, lid 2, onderdeel b AWR werd ingevoerd. Met deze wijziging werd ook duidelijker dat de bepaling ook gevallen bestreek waarin ten onrechte een aanslag inkomstenbelasting was opgelegd en daardoor ten onrechte een bedrag aan voorheffingen was verrekend en teruggegeven (Hof Arnhem, 11 december 1964, BNB 1965/135). Zie voor een toepassing o.a. HR 14 september 1994, BNB 1994/321 en HR 25 september 1996/375 (verrekening Duitse Lohnsteuer). Een ruime uitleg van de (oude) bepaling bleek overigens ook al uit HR 3 juni 1981, BNB 1981/199 na conclusie A-G Mok en m.nt. Scheltens waarin navordering op de voet van art. 16, lid 2 werd toegestaan in een geval waarin een bedrag aan voorheffing ten onrechte tweemaal werd verrekend en teruggegeven.

4.7. Bij Wet van 25 juni 1980, Stb. 389 werd art. 16, lid 2 AWR geherstructureerd door het gebruik van letters. De regeling voor navordering ter correctie van een onjuiste verrekening van een voorheffing werd ondergebracht in lid 2, onderdeel a.

²⁶

²⁷ Voetnoot A.-G.: het voorgestelde en bij wet van 2 juli 1959 (

²⁸

²⁹ Hoge Raad 6 oktober 1999, nr. 34 446, na conclusie Van den Bergen, ECLI:NL:HR:1999:AA2912,

4.18. De tekst van artikel 16 AWR is hierna nog verscheidene malen aangepast. De belangrijkste wijzigingen die tot het tekst van artikel 16, tweede lid, onderdeel a, van de AWR (tekst 2014) hebben geleid zijn de volgende:

- Wet van 8 november 1984, houdende verruiming van de regeling inzake voorlopige teruggaaf van belastingen en enige andere wijzigingen³⁰, waarin in artikel 1, onderdeel E het volgende is bepaald:

In artikel 16, tweede lid, wordt letter a vervangen door:

a. een voorlopige aanslag, een voorheffing of een voorlopige teruggaaf ten onrechte of tot een onjuist bedrag is verrekend.

- Wet van 11 december 2002, houdende wijziging van belastingwetten c.a. (vervolgwijzigingen in samenhang met de Belastingherziening 2001)³¹, waarin in artikel 3 het volgende is bepaald:

De Algemene wet inzake rijksbelastingen wordt als volgt gewijzigd:

In artikel 16, tweede lid, onderdeel a, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen wordt «of een voorlopige teruggaaf» vervangen door: , een voorlopige teruggaaf of een voorlopige verliesverrekening.

Relevante jurisprudentie

4.19. In het arrest van de Hoge Raad van 3 juni 1981³² stond het volgende vast. Bij het vaststellen van de definitieve aanslag IB over het jaar 1977 was geen rekening gehouden met de verrekening van voorheffingen. In bezwaar gaf de belastingplichtige aan dat ten onrechte geen rekening was gehouden met verrekening van de ingehouden dividendbelasting die door zijn echtgenote waren ontvangen en waarvoor bij de aangifte om verrekening was gevraagd. De inspecteur volgde de belastingplichtige en paste de verrekening toe, resulterend in een terugbetaling van f 4695. In dezelfde periode had de belastingplichtige, mede namens zijn echtgenote, bezwaar gemaakt tegen de aan haar opgelegde aanslag IB. Het bezwaar zag eveneens op het niet verrekenen van de dezelfde ingehouden dividendbelasting. Een andere ambtenaar ter inspectie dan voornoemd Inspecteur kwam eveneens tot de beslissing dat verrekening diende plaats te vinden, zij het bij de aan de belastingplichtige opgelegde aanslag. Deze ambtenaar ter inspectie, niet wetende dat voornoemd Inspecteur deze verrekening reeds had toegepast bij de belastingplichtige, verleende bij besluit een ambtshalve vermindering van f 4695 op de aanslag van de belastingplichtige. Dit bedrag werd voorts aan de belastingplichtige uitgekeerd. Pas bij de behandeling van de aanslag IB over het jaar 1978 werd de fout ontdekt. De Inspecteur legde vervolgens met dagtekening 22 januari 1980 ingevolge artikel 16, tweede lid, AWR, een navorderingsaanslag IB over het jaar 1977 op wegens te hoge verrekening van als voorheffing ingehouden dividendbelasting. De belastingplichtige stelde tegen de navorderingsaanslag bezwaar en beroep in.

4.20. Het Hof oordeelde dat de inspecteur ten onrechte een navorderingsaanslag had opgelegd en overwoog hiertoe als volgt:

(...) dat in het onderhavige geval niet kan worden gezegd, dat bij het vaststellen of nader vaststellen van de opgelegde aanslag een te hoog bedrag aan voorheffing is verrekend, nu bij de oorspronkelijke aanslag in het geheel geen dividendbelasting werd verrekend en zowel bij de uitspraak op het door de belanghebbende op 25 mei 1979 tijdig ingediende bezwaarschrift tegen die aanslag als bij het later ambtshalve genomen besluit naar aanleiding van de behandeling van het bezwaar tegen de aan belanghebbendes echtgenote opgelegde aanslag is bepaald, dat met belanghebbendes aanslag wordt verrekend f 4695 dividendbelasting; dat dit bedrag juist is en derhalve niet kan worden gezegd dat bij een van die beslissingen verrekening tot een te hoog bedrag is bepaald; dat slechts kan worden gezegd, dat twee maal - de tweede maal overbodig - is beslist, dat gemeld bedrag aan dividendbelasting met de aanslag kon worden verrekend;

dat deze herhaalde beslissing echter niet de rechtstoestand in het leven riep, dat de belanghebbende aanspraak kon maken op dubbele teruggave van gemeld bedrag, zodat de tweede terugbetaling een onverschuldigde was;

³⁰

³¹

³² Hoge Raad 3 juni 1981, nr. 20341, na conclusie Mok, ECLI:NL:HR:1981:AM5972,

dat de fiscus uit dien hoofde een vordering wegens onverschuldigde betaling zal kunnen instellen, doch dit niet kan geschieden langs de weg van het opleggen van een navorderingsaanslag op de voet van art. 16, lid 2, der gemelde wet; dat, nu de belastingwet geen bijzondere weg aangeeft waarlangs die terugvordering kan worden bewerkstelligd, zal moeten worden aangenomen, dat ter zake slechts, op de voet van art. 2 RO, een vordering bij de burgerlijke rechter zal kunnen worden ingesteld;

dat, gezien het vorenoverwogene, de opgelegde navorderingsaanslag, als niet op de wet gegrond, zal moeten worden vernietigd; (...)

4.21. De Staatssecretaris van Financiën stelde hiertegen beroep in cassatie in onder aanvoering van het volgende middel:

Schending van art. 16, tweede lid, AWR, doordat het Hof heeft beslist, dat, nu bij de oorspronkelijke aanslag over 1977 in het geheel geen dividendbelasting is verrekend en de ten eerste male op het door belanghebbende ingediende bezwaarschrift tegen die aanslag alsmede de ten tweede male (ten onrechte) bij ambtshalve genomen beschikking op het bezwaarschrift van belanghebbende tegen de aanslag over hetzelfde jaar van zijn echtgenote gedane verrekening cijfermatig juist waren, geen sprake is geweest van verrekening van een voorheffing tot een te hoog bedrag.

4.22. De Hoge Raad oordeelde ten aanzien van dit middel als volgt:

dat het Hof heeft vastgesteld: dat de Inspecteur bij zijn uitspraak van 26 juni 1979 op belanghebbendes bezwaar tegen de primitieve aanslag in de inkomstenbelasting voor het jaar 1977 heeft bepaald dat verrekening moest geschieden van een bedrag van f 4695 uit hoofde van ingehouden dividendbelasting ter zake van dividenden ontvangen door belanghebbendes echtgenote; dat dit bedrag aan belanghebbende is teruggegeven; dat een andere ambtenaar ter inspectie, onkundig van het reeds verleend zijn van deze teruggave, vervolgens op 21 augustus 1979³³ een besluit heeft genomen, waarbij ambtshalve andermaal werd bepaald dat aan belanghebbende ter zake van voormelde aanslag aan te verrekenen dividendbelasting f 4695 moest worden teruggegeven; dat dit bedrag daarop nogmaals aan belanghebbende is terugbetaald;

dat deze feiten geen andere gevolgtrekking toelaten dan dat de als voormeld ingehouden dividendbelasting ten belope van f 4695 tot tweemaal toe - en derhalve tot een te hoog bedrag - is verrekend in de zin van artikel 16, lid 2, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen;

dat voor 's Hofs oordeel dat het te veel verrekende bedrag nochtans niet door middel van een navorderingsaanslag kan worden teruggevorderd omdat het ambtshalve genomen besluit tot verrekening andermaal van voormeld bedrag niet de rechtstoestand in het leven riep dat belanghebbende aanspraak kon maken op dubbele teruggave van voormeld bedrag, geen steun is te vinden in enige rechtsregel en met name niet in de bewoordingen van artikel 16, lid 2, noch ook in de strekking van die bepaling, te weten - voor zover te dezen van belang - het bij wege van navordering herstellen van fouten die bij verrekening van een voorheffing ten nadele van de fiscus zijn gemaakt;

dat het middel derhalve doel treft en 's Hofs uitspraak niet in stand kan blijven;

O. dat de Hoge Raad de zaak kan afdoen;

dat belanghebbendes voor het Hof gedane beroep op een ambtelijk verzuim moet falen, omdat in de gevallen opgesomd in voormeld artikel 16, lid 2, een dergelijk verzuim op zich zelf niet in de weg staat aan navordering; (...)

4.23. In de noot bij dit arrest merkte Scheltens voor zover hier van belang het volgende op:

(...) Deze opvatting [opvatting van het Hof, A-G] zou ontegenzeggelijk juist zijn, niet alleen - en dan uit de aard der zaak - als op grond van een en dezelfde vermindering twee maal zou zijn uitbetaald, maar ook als een verminderingsbeschikking abusievelijk twee maal in de administratie zou zijn verwerkt en aldus tot twee (gelijke) uitbetalingen zou hebben geleid. Heel wat minder zeker zou dit echter zijn als op een bezwaarschrift per abuis twee maal uitspraak zou zijn gedaan. Op een bezwaarschrift kan immers slechts een maal uitspraak worden gedaan en elke verdere vermindering geschiedt bij een ambtshalve genomen beschikking, ongeacht of de inspecteur, achteraf een fout ontdekkend, deze geheel eigener

33 Voetnoot A-G: opgemerkt zij dat ten tijde van deze casus zowel artikel 16 als artikel 65 van de AWR reeds van toepassing waren verklaard op de Wet op de inkomstenbelasting 1964 (zie in dit verband

beweging herstelt dan wel of hij dit doet naar aanleiding van een nadere brief van belanghebbende, die dan echter geen bezwaarschrift meer kan heten.

Hier nu was er een nadere brief, echter in de vorm van een door de vrouw ingediend bezwaarschrift tegen haar aanslag. In ons beperkte stelsel van afzonderlijke aanslagen worden vermogensinkomsten, aan wie van de echtgenoten ook toekomend, met de bijbehorende voorheffingen tot het fiscale inkomen van de man gerekend. Dit bezwaarschrift moest derhalve worden afgewezen waarna de behandelende ambtenaar kon overwegen de aanslag van de man te verminderen, zoals hij dan ook deed, maar toen ambtshalve en nog niet wetend - misschien doordat de stukken nog niet in de legger waren gedeponneerd? - dat die aanslag reeds verminderd was. Met een aan het civiele recht ontleende terminologie zou men kunnen zeggen dat de tweede en ambtshalve verleende vermindering door het reeds bestaan van de eerste vermindering geen oorzaak had en daarom nietig, eventueel zelfs non-existent was. Ik ga hier niet in op de ook door de A.-G. slechts voorzichtig ter sprake gebrachte mogelijkheid van nietigheid van administratief-rechtelijke beschikkingen en volsta met het uitspreken van mijn mening dat men de civielrechtelijke oorzaak- en nietighedenleer bezwaarlijk naar het administratieve recht kan overplanten. Juist in het belastingrecht, waar financiële verplichtingen en aanspraken in administratieve beschikkingen worden vastgelegd en de wet de wegen aangeeft, waarlangs deze eventueel kunnen worden aangetast, zal aan die beschikkingen zg. formele rechtskracht moeten worden toegekend. In ander verband is dit kort geleden opnieuw gebleken uit het arrest HR. 25-3-1981, BNB 1981/17 [bedoeld zal zijn BNB 1981/171, A-G]: een notaris is niet bevoegd inzake de overdrachtsbelasting, verschuldigd door zijn cliënt, uit eigen hoofde een bezwaarschrift in te dienen, maar als hij dat heeft gedaan en van de inspecteur een uitspraak heeft ontvangen dan is hij ontvankelijk in zijn beroep daartegen (zij het dat de rechter niet anders kan doen dan belanghebbende - alsnog - niet-ontvankelijk te verklaren in zijn oorspronkelijke bezwaarschrift). Voor het onderhavige geval betekent dit, dat de tweede beschikking haar werking behoudt totdat zij langs de daarvoor geëigende weg onwerkzaam is gemaakt. Die weg is hier de navordering ex het tweede lid van art. 16 en niet, zoals belanghebbende kennelijk meende, het eerste lid. De verminderingen wijzigden immers het saldo van de aanslag zelf en het is dan ook niet nodig dat de aanslag reeds in zijn oorspronkelijk vorm een te hoge verrekening bevatte.

4.24. In het arrest van de Hoge Raad van 12 februari 2010³⁴ is voor zover hier van belang het volgende bepaald:

3.3.4. Navordering kan op grond van artikel 16, lid 2, aanhef en letter a, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: de AWR) plaatsvinden in alle gevallen waarin te weinig belasting is geheven doordat een voorheffing ten onrechte of tot een onjuist bedrag is verrekend. (...)

3.3.5. De regeling van artikel 16, lid 2, van de AWR, die spreekt over 'alle gevallen', biedt geen ruimte voor een beperking tot gevallen waarin de inspecteur zich er niet van bewust was dat hij een fout maakte.

4.25. A-G Van Ballegooijen merkte in zijn conclusie van 27 augustus 2009³⁵ bij voornoemd arrest het volgende op over artikel 16, tweede lid, onderdeel a, van de AWR:

5.9. Er is dus op grond van artikel 16, lid 2, aanhef en onderdeel a, AWR, geen nieuw feit nodig voor navordering in het geval te weinig belasting is geheven doordat een voorheffing ten onrechte of tot een onjuist bedrag is verrekend. Artikel 16, lid 2, aanhef en onderdeel a, AWR betreft kortweg verrekeningskwesaties.

5. Beoordeling van de beide beroepen in cassatie

5.1. De Staatssecretaris heeft als cassatiemiddel voorgesteld:

Schending van het recht, met name van artikel 10:2 van de Algemene wet bestuursrecht (hierna: Awb) en/of artikel 6:22 Awb en/of artikel 16 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR), doordat het Hof heeft geoordeeld dat ondanks een formeel juist gegeven mandaat en een binnen dat mandaat passende verrichting sprake is van een non-existent ambtshalve genomen besluit omdat de betrokken ambtenaar frauduleus heeft gehandeld, waardoor navordering niet mogelijk is. Zulks ten onrechte dan wel op gronden die de beslissing niet kunnen dragen.

³⁴ Hoge Raad 12 februari 2010, nr. 08/03621, na conclusie Van Ballegooijen, ECLI:NL:HR:2010:BJ9074,

³⁵ Conclusie A-G Van Ballegooijen 27 augustus 2009, nr. 08/03621, ECLI:NL:PHR:2010:BJ9074,

5.2. Het Hof heeft tot uitgangspunt genomen dat [G] met het vaststellen van de ambtshalve genomen beschikking van 14 juni 2014 een verrekening en teruggaaf van dividendbelasting heeft gefingeerd en hiermee buiten de grenzen van de aan hem gemandateerde bevoegdheden is getreden.

5.3. Het is duidelijk dat [G] niet had mogen fingeren, in de zin van verzinnen of voorwenden, dat er dergelijke dividendbelasting te verrekenen was door belanghebbende.³⁶ Echter, ik betwijfel of [G] daarmee is getreden buiten de grenzen van de formeel aan hem toebedeelde ambtelijke bevoegdheid om een belastingaanslag of verminderingsbeschikking vast te stellen.

5.4. Hier is een vergelijking mogelijk met het algemene bestuursrecht. Stel dat een gemeenteambtenaar die belast is met de afgifte van bouwvergunningen is omgekocht om in strijd met de geldende regelingen een bouwvergunning af te geven. Als die ambtenaar de vergunning afgeeft gaat het mijns inziens om een formeel geldige bouwvergunning. Deze blijft als zodanig in stand totdat die, zo mogelijk, is ingetrokken door het bestuur of vernietigd is door de bestuursrechter (waartoe ongetwijfeld gronden aanwezig zullen zijn).

5.5. Niet in geschil is dat [G], ten tijde van het ambtshalve verlenen van de verminderingsbeschikking, intern bevoegd was verklaard om hier de bevoegdheden van de inspecteur uit te oefenen (onder meer) als voorzien in artikel 65 van de AWR.

5.6. Op basis daarvan heeft [G] naar mijn mening een formeel geldige verminderingsbeschikking vastgesteld. Dat die materieel helemaal niet deugt, kan daaraan mijns inziens niet afdoen. Ik zou niet weten waarom de verminderingsbeschikking 'non-existent' zou zijn, in de zin van niet-bestaand of niet tot stand gekomen.

5.7. Dat neemt niet weg dat ik mij wel andere gevallen kan voorstellen waarin een gefingeerde belastingaanslag of beschikking wegens ontbreken van formele bevoegdheid niet tot stand komt, zodat men kan spreken van 'non-existent'. Dat zou bijvoorbeeld kunnen als een ambtenaar die in het geheel niet betrokken is bij de Belastingdienst zich meester maakt van een bepaald aanslagbiljet en zogenaamd een belastingaanslag oplegt. Of indien een fiscaal geïnteresseerde onderzoeksjournalist een aanslagbiljet fingeert en zogenaamd een aanslag oplegt aan een hem onwelgevallig bedrijf. Het ontbreken van enige formele bevoegdheid om een aanslag op te leggen, maakt dat dit niet kan gelukken. Daaraan kan alsdan niet afdoen dat een schriftelijk bekend gemaakte 'beschikking' wellicht kunstig is vervaardigd en 'naar uiterlijke verschijningsvorm een verminderingsbeschikking is'.³⁷

5.8. Ik ben het niet eens met de vaststelling van het Hof dat niet kan worden betwijfeld en door partijen ook niet betwijfeld wordt dat [G] met het vaststellen van de ambtshalve genomen beschikking van 14 juni 2014 een teruggaaf van dividendbelasting heeft gefingeerd en hiermee buiten de grenzen van de aan hem gemandateerde bevoegdheden is getreden. Dit laatste is door de Inspecteur in de procedure bij het Hof niet erkend. De Inspecteur heeft immers het standpunt ingenomen dat [G] bevoegd was een ambtshalve vermindering te verlenen en heeft daaruit afgeleid dat de navorderingsaanslag formeel juist tot stand is gekomen.³⁸

5.9. Het Hof heeft vastgesteld dat de beschikking van 14 juni 2014 een ambtshalve vermindering ex artikel 65 van de AWR betreft. In de procedure voor het Hof had belanghebbende gesteld dat de beschikking niet op de voorgeschreven wijze was bekend gemaakt en daarom vernietigd diende te worden. Het Hof is hier niet op ingegaan, maar ik wil er toch het volgende over opmerken. In het arrest van de Hoge Raad van 29 juni 2012³⁹ is bepaald dat 'de enkele omstandigheid dat een aanslag niet op de voorgeschreven wijze is bekendgemaakt, (...) geen grond [is] voor vernietiging van die aanslag en geeft evenmin grond om aan te nemen dat die aanslag van rechtswege nietig is (...). Wel leidt die omstandigheid ertoe dat de bezwaartermijn pas aanvangt op de dag van de ontvangst door de belanghebbende of zijn vertegenwoordiger van het aanslagbiljet of van een afschrift daarvan (...).' In

36 Zie nader onderdeel 1.6 van deze conclusie.

37 Zie 1.13.

38 In de procedure voor het Hof: zie (1) hetgeen staat vermeld onder punt 3 in de pleitnota van de Inspecteur en (2) pagina 6 en 7 van het proces-verbaal van de zitting.

39 Hoge Raad 29 juni 2012, nr. 11.03759, na conclusie IJzerman, ECLI:NL:HR:2012:BW0194,

casu zie ik geen reden om ten aanzien van een ambtshalve beschikking die (veronderstellenderwijs) niet op de voorgeschreven wijze is bekendgemaakt anders te oordelen.⁴⁰

5.10. Ik meen dat [G] bij het afgeven van de verminderingsbeschikking niet buiten de grenzen van zijn formele bevoegdheden is getreden. Zoals volgt uit de memorie van toelichting bij de invoering van de Derde Tranche Awb gaat het bij mandaat om een bevoegdheidsuitoefening.⁴¹ Blijkens het afschrift uit het Centraal bevoegdhedenregister⁴² was bij mandaatbesluit aan [G] in de periode van 1 september 1979 tot 12 september 2014 mandaat verleend om de bevoegdheden van inspecteur uit te oefenen.

5.11. De bevoegdheden van de inspecteur volgen uit de AWR. De bevoegdheid van een inspecteur om een artikel 65 AWR-beschikking af te geven volgt uit artikel 65 van de AWR en uit onderdeel 17 van het Besluit Fiscaal Bestuursrecht. Onderdeel 17 van het Besluit Fiscaal Bestuursrecht dient naar mijn mening te worden gezien als een in een beleidsregel neergelegde interne instructie van hoe de bevoegdheid van een inspecteur als neergelegd in artikel 65 AWR dient te worden uitgeoefend. In onderdeel 17, punt 2 van het Besluit Fiscaal Bestuursrecht is immers bepaald dat genoemd onderdeel 17 een uitputtende regeling bevat van de gevallen waarin de inspecteur van de bevoegdheden genoemd in artikel 65 AWR gebruik maakt.⁴³ Onderdeel 17 van het Besluit Fiscaal Bestuursrecht is mijns inziens niet te zien als een 'clausulering' (een beperking van de omvang van het mandaat), maar als een instructie (wanneer de bevoegdheden dienen te worden uitgeoefend).⁴⁴ Het niet opvolgen van hetgeen staat vermeld in onderdeel 17 van het Besluit Fiscaal Bestuursrecht levert naar mijn mening dan ook geen bevoegdheidsgebrek op.⁴⁵

5.12. Wil de inspecteur een ambtshalve vermindering ex artikel 65 AWR verlenen, dan zal sprake dienen te zijn van (1) een onjuiste belastingaanslag, (2) een onjuiste beschikking, (3) een in de wet voorziene vermindering, (4) een in de wet voorziene ontheffing, dan wel (5) een in de wet voorziene teruggaaf. Indien geen sprake is van één van deze vijf genoemde situaties dan mag een inspecteur materieel gezien niet een ambtshalve vermindering verlenen. In casu staat vast dat er bij belanghebbende geen sprake was van één van de bovengenoemde vijf situaties, zodat [G] geen verminderingsbeschikking had mogen afgeven. Echter, dat doet mijns inziens niet af aan zijn formele bevoegdheid, als voornoemd.

5.13. Zoals Zijlstra e.a. hebben opgemerkt wordt een beschikking die door de gemandateerde is afgegeven in strijd met de gegeven instructies aangemerkt als een beschikking van de mandaatgever. Er staan de mandaatgever dan niet meer mogelijkheden ter beschikking om de afgegeven beschikking te wijzigen dan in het geval de mandaatgever zelf de beschikking had afgegeven.⁴⁶

5.14. Indien een op zichzelf daartoe bevoegde belastingambtenaar een (overduidelijk) te hoge aanslag oplegt, dient een belanghebbende tijdig bezwaar (en beroep) in te stellen, teneinde te komen tot vernietiging van de aanslag. Het (fiscale) bestuursrecht kent niet de figuur van de van rechtswege nietige aanslag of een van rechtswege nietige beschikking.

5.15. Indien het zich voordoet dat een op zichzelf bevoegde ambtenaar een (veel) te hoge verminderingsbeschikking heeft opgelegd, zal dat nadien moeten worden gecorrigeerd door navordering, binnen de mogelijkheden van artikel 16, van de AWR. Dit is de situatie die zich hier mijns inziens voordoet.

5.16. Ik zie dus weinig in de door het Hof ontwikkelde redeneringen als gebaseerd op overschrijding van mandaat. Niettemin wil ik nog een opmerking maken bij de door het Hof hieraan gegeven uitwerking. Het Hof heeft geen reden gezien om de rechtsgevolgen van de naar zijn oordeel non-existente verminderingsbeschikking niettemin in stand te houden, onder meer, aangezien belanghebbende nadeel zou ondervinden indien het besluit in stand zou worden gelaten, omdat het dan wel, als rechtsgeldige verminderingsbeschikking, zou kunnen dienen als grondslag voor navordering.

40 Daarbij zij opgemerkt dat nu het opleggen van een ambtshalve beschikking ex artikel 65 AWR niet aan een termijn is gebonden en belanghebbende niet in haar rechtszekerheid geschaad wordt bij het verkrijgen van een ambtshalve vermindering, HR

41 Zie onderdeel 4.7 van deze conclusie.

42 Zie bijlage 2 bij verweerschrift van de Inspecteur in hoger beroep.

43 Zie onderdeel 4.6 van deze conclusie.

44 Zie onderdeel 4.10.

45 Maar nu de interne instructie is neergelegd in beleidsregels leidt een dergelijk niet opvolgen wel tot strijd met artikel 4:84 van de Awb en dus tot een inhoudelijk onrechtmatig genomen besluit. Zie onderdeel 4.9 van deze conclusie.

46 Zie 4.9.

5.17. 's Hof's uitwerking kan ik niet goed volgen. Het moet mijns inziens gaan om een zelfstandige beoordeling van de verminderingsbeschikking Die was voor belanghebbende gunstig, want vormde de grondslag van de uitbetaling van 19,5 miljoen euro aan belanghebbende. Het lijkt mij dan ook niet vol te houden dat belanghebbende door die beschikking zou zijn geschaad in haar belang.⁴⁷ Aan dat gegeven kan niet afdoen dat die beschikking de weg tot navordering heeft geopend.

5.18. Over het hier kunnen opleggen van een navorderingsaanslag merk ik nader het volgende op. Uit het arrest van de Hoge Raad van 3 juni 1981⁴⁸ volgt dat navordering ex artikel 16, tweede lid, onderdeel a, van de AWR mogelijk is ingeval er sprake is van een fout die bij de verrekening van een voorheffing ten nadele van de fiscus is gemaakt. Dat doet zich in casu voor. Het gegeven dat [G] de fout bewust heeft gemaakt, maakt niet dat artikel 16, tweede lid, onderdeel a, AWR toepassing zou missen. In het arrest van de Hoge Raad van 12 februari 2010⁴⁹ is immers bepaald dat nu artikel 16, tweede lid, AWR, spreekt over 'alle gevallen', er geen ruimte is voor een beperking van de regeling tot gevallen waarin de inspecteur zich er niet van bewust was dat hij een fout maakte.

5.19. Een en ander betekent naar mijn mening dat de onderhavige navorderingsaanslag in beginsel rechtsgeldig is opgelegd, tot correctie van de ten onrechte verleende teruggaaf, als verleend op basis van de, naar formeel bestuursrecht existente, verminderingsbeschikking.

5.20. Aldus slaagt het middel van de Staatssecretaris, zodat de uitspraak van het Hof moet worden vernietigd. Nu belanghebbende in de procedure voor het Hof de navorderingsaanslag tevens op andere, nog onbesproken, gronden heeft betwist dient, naar ik meen, verwijzing te volgen om die gronden alsnog te beoordelen.⁵⁰

5.21. Van de kant van belanghebbende is als cassatiemiddel voorgesteld:

Schending van het recht ten aanzien van de proceskostenvergoeding op grond van art. 8:75 Algemene Wet Bestuursrecht.

5.22. Het Hof heeft in weerwil van het verzoek van belanghebbende om een integrale proceskostenvergoeding toe te kennen, de in het algemeen gebruikelijke forfaitaire proceskostenvergoeding toegekend. Het Hof zag geen reden tot toekenning van een hogere, of zelfs integrale, proceskostenvergoeding, nu de Inspecteur naar het oordeel van het Hof niet tegen beter weten in heeft geprocedeerd dan wel zeer onzorgvuldig heeft gehandeld.

5.23. Ik merk op dat de voor de eventuele toekenning van een meer dan forfaitaire proceskostenvergoeding aan te leggen maatstaf is of de inspecteur een duidelijk onhoudbaar standpunt heeft ingenomen en gehandhaafd, c.q. het tegen beter weten in heeft laten aankomen op een procedure. De Hofuitspraak geeft geen blijk van het aanleggen van een onjuiste maatstaf.

5.24. Vervolgens heeft het Hof er terecht op gewezen dat het standpunt als ingenomen door de Inspecteur niet mag worden aangemerkt als duidelijk onhoudbaar, ook al omdat de Inspecteur door de Rechtbank in het gelijk is gesteld. Thans kan bovendien worden gewezen op het mijns inziens gegronde beroep in cassatie van de Staatssecretaris.

5.25. Daarop stuit het middel van belanghebbende inhoudelijk af. Indien naderhand mocht blijken dat het beroep van belanghebbende ongegrond is, zal er geen plaats meer zijn voor enige vergoeding van proceskosten, maar dat moet thans worden afgewacht.

6. Conclusie

De conclusie strekt ertoe dat het beroep in cassatie van belanghebbende ongegrond en het beroep in cassatie van de Staatssecretaris van Financiën gegrond dient te worden verklaard.

47 Tegen die beschikking kon belanghebbende niet in bezwaar komen, maar daaraan zou zij, gezien het ontvangen bedrag, ongetwijfeld geen behoefte hebben gehad.

48 Zie voor de bespreking van dit arrest de onderdelen 4.19 t/m 4.23 van deze conclusie.

49 Zie 4.24 en 4.25.

50 Het gaat (onder meer) om de door belanghebbende bij het Hof aangevoerde stellingen dat (1) het opleggen van de navorderingsaanslag in strijd is met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur, (2) de opgelegde navorderingsaanslag in strijd is met artikel 7 van het EVRM en artikel 1 EP EVRM, en (3) de berekening van belastingrente en nadien van de invorderingsrente in strijd is met artikel 6 van het EVRM en artikel 1 EP EVRM.

De Procureur-Generaal bij de
Hoge Raad der Nederlanden
Advocaat-Generaal