

**W.H. van Boom, Vernietiging van begunstigende beschikkingen en civiele aansprakelijkheid, in: Bedrijfsjuridische berichten 1994, nr. 15, p. 139-142**

**Staat / NCB**

*Aansprakelijkheid van de Staat voor een vernietigde belastingaanslag; welke schade komt voor vergoeding in aanmerking?*

HR 1 juli 1993, RvdW 1993, 160

**Verloop procedure.**

Bij de aangifte voor de vennootschapsbelasting over 1977 nam de Stichting Accountants- en Belastingadviesburo NCB een bepaalde fiscale reservering op. De inspecteur meende dat de fiscale regelgeving zulks niet toestond en bracht dus correcties aan, die resulteerden in een hogere aanslag. NCB en de inspecteur legden de fiscale wetgeving dus verschillend uit. NCB ging, nadat de inspecteur het tegen de aanslag ingediende bezwaar had verworpen, in beroep bij het hof. Het hof stelde NCB in het gelijk en vernietigde de aanslag. Ook de Hoge Raad stelde NCB in het gelijk. Inmiddels had NCB de door de inspecteur opgelegde aanslagen wel reeds, bij gebreke van verlening van uitstel van betaling, betaald aan de ontvanger. In de vervolgens ingestelde civiele procedure, die eindigde met het hier te bespreken arrest van de Hoge Raad, vorderde NCB onder meer de gederfde rente over de teveel betaalde belasting en de kosten van interne juridische bijstand. Rechtbank en hof achtten de vordering in beginsel toewijsbaar en droegen aan NCB het bewijs op van de hoogte en redelijkheid van de gevorderde bedragen. De Hoge Raad verwierp het cassatieberoep van de Staat.

**Aansprakelijkheid van de Staat voor vernietigde aanslag.**

De Hoge Raad begint zijn uitspraak met herhaling van de regel dat het nemen en nadien handhaven van een beschikking die later als in strijd met enige rechtsregel vernietigd wordt, onrechtmatig is en dat deze onrechtmatige daad *in beginsel* aan het betreffende overheidslichaam kan worden toegerekend (in de zin van art. 6: 162 lid 3 BW). De Staat bepleitte in het cassatiemiddel een algemene uitzondering op deze regel voor wat betreft fiscale beschikkingen als de onderhavige die – kort gezegd – onrechtmatig blijken zonder dat de inspecteur het nemen van een dergelijk onrechtmatige beschikking te verwijten valt. Immers, in de eerste plaats legt een inspecteur jaarlijks grote hoeveelheden aanslagen op, en daarbij kan hij – simpel gezegd – onmogelijk álles perfect doen. In de tweede plaats brengen veel belastingwetten onzekerheid teweeg over de betekenis van daarin gebruikte, ingewikkelde en vage begrippen en bepalingen. Daarom behoort de Staat niet aansprakelijk te zijn als de inspecteur een later onjuist gebleken interpretatie van een dergelijk begrip als uitgangspunt voor de betreffende aanslag heeft genomen. In de derde plaats, zo betoogde de Staat, zou aansprakelijkheid van de Staat in gevallen als deze een verlamming van de fiscus teweeg kunnen brengen, waardoor het algemene belang, dat juist met een goede en effectieve belastingheffing gediend is, zou kunnen worden geschaad.

De Hoge Raad verwierpt het eerste en derde argument. In een eerder arrest (HR 12 juni 1992, NJ 1993, 112 [Bedrijfsvereniging vs. Boulogne], besproken door C.H.W.M. Sterk in *Bb* 1992/nr. 17, blz. 161-162) had de Raad een beroep van de Staat op de grote hoeveelheden beschikkingen en de mogelijke verlamming die met aansprakelijkheid gepaard zou kunnen gaan, voor wat betreft bedrijfsverenigingen, verworpen. Het lag dus niet voor de hand dat zulks wat betreft de fiscus anders zou zijn.

Meer aandacht besteedt de Hoge Raad aan het tweede argument. De Hoge Raad overweegt dat ook andere overheidslichamen worstelen met interpretatieproblemen die verbonden zijn aan het gebruik van ingewikkelde en vage begrippen en bepalingen in regelgeving. Alleen daarom al bestaat geen grond voor een bijzondere behandeling van de fiscus. Bovendien, zo meent de Raad, is er geen goede grond de nadelige gevolgen van een onjuist gebleken interpretatie voor rekening te laten van een individuele belastingplichtige in plaats van haar voor rekening te brengen van de collectiviteit.

Dit acht ik overtuigend. Bovendien, zo zou ik willen toevoegen, gaat het niet aan om de omstandigheid dat de Staat zich bij fiscale wetgeving bedient van een ingewikkelde en vage wettekst, in stelling te brengen tegen een belastingplichtige als deze diezelfde Staat aansprakelijk stelt voor de nadelige financiële gevolgen van een later onjuist gebleken uitleg van die wettekst. Dat zouden onverenigbare gedragingen van dezelfde rechtspersoon zijn. Het lijkt niet uitgesloten dat een dergelijke gedachte ten grondslag zou kunnen liggen aan beslissingen als deze, waarin regelgever en bestuursorgaan beide deel uitmaken van dezelfde rechtspersoon (i.c. de Staat). Minder voor de hand liggend is deze grondslag evenwel als regelgever en bestuursorgaan elk behoren tot een andere rechtspersoon. In die gevallen zal men moeten volstaan met de door de Hoge Raad gestelde regel dat daar waar niemand een verwijt treft, de gemeenschap de lasten behoort te dragen en niet de toevallig gedupeerde burger. Vgl. R.P.J.L. Tjittes, NTBR 1993/7, blz. 148.

### **Omvang van de schadevergoedingsplicht.**

Nu de aansprakelijkheid van de Staat in beginsel vast stond, diende de Hoge Raad de vraag te beantwoorden of de door NCB gevorderde renteschade en de kosten van juridische bijstand voor vergoeding in aanmerking komen.

Het recht op vergoeding van renteschade van belastingplichtigen in gevallen als de onderhavige is thans wettelijk geregeld. Zie J.J. Vetter, P.J. Wattel, Hoofdzaken Invordering, Deventer 1990 (2e druk), blz. 69-71 over de wettelijke regeling zoals die per april 1987 geldt (Wet 26 maart 1987, Stb. 1987, 120). Deze wetgeving was op dit geschil nog niet van toepassing. Niettemin acht de Hoge Raad het verenigbaar met het stelsel van de Invorderingswet 1845 zoals dat gold vóór april 1987, dat de Staat aansprakelijk gehouden moet worden voor de gedeerde rente.

Het hof had beslist dat het op de weg van de Staat (lees: de ontvanger) had gelegen om in het onderhavige geval – dat gekenmerkt wordt door een verschil van mening tussen de inspecteur en de belastingplichtige over de interpretatie van een wettelijke bepaling – ambtshalve uitstel van betaling te verlenen teneinde de renteschade van NCB te voorkomen. De Hoge Raad stemt met dit oordeel in, hoewel de destijds (vóór 1 april 1987) geldende wettelijke bepalingen een dergelijk ambtshalve uitstel niet leken toe te staan. Zie voor een vergelijkbare beslissing van de Raad 9 mei 1986, NJ 1987, 252, BNB 1986, 300. Het verweer van de Staat dat in deze zaak niet verlangd kon worden dat inspecteur en ontvanger zouden overleggen over een dergelijk uitstel vanwege de destijds nogal gebrekkige interne organisatie van de fiscus, veegt de Hoge Raad van tafel. Schadelijke gevolgen van de bijzondere opzet van de organisatie van de fiscus dienen uiteraard voor rekening van de Staat te blijven en kunnen niet worden tegengeworpen aan een burger die een actie uit onrechtmatige daad heeft jegens de Staat.

Komen de interne bedrijfskosten van NCB, te weten de gemaakte uren van eigen medewerkers met fiscale kennis, eveneens voor vergoeding in aanmerking? Mits de gemaakte kosten redelijk zijn, acht de Hoge Raad, met het hof, zulks mogelijk. De Hoge Raad baseert zich blijkbaar op art. 6: 96 lid 2 BW. Dit artikel bepaalt immers dat voor vergoeding in aanmerking komen de redelijke kosten ter voorkoming of beperking van de schade die mocht worden verwacht als gevolg van de gebeurtenis waarop de aansprakelijkheid berust (sub a.), en de redelijke kosten ter verkrijging van voldoening buiten rechte, voorzover op deze laatste kosten

de liquidatietarieven van het Wetboek van Rechtsvordering niet van toepassing zijn (sub c.). Zie over de zgn. dubbele redelijkheidstoets verder mijn commentaar in *Bb* 1993/nr. 16, blz. 136 e.v.

### **Conclusie**

Het arrest Staat/NCB ligt geheel in de lijn van de door de Hoge Raad ontwikkelde rechtspraak met betrekking tot aansprakelijkheid van overheidslichamen voor vernietigde beschikkingen. Zelfs als het betreffende lichaam niets te verwijten valt van de onjuiste interpretatie van een fiscaal begrip of fiscale bepaling, dan nog zijn met het nemen van een beschikking op grond van deze onjuiste interpretatie onrechtmatigheid en toerekenbaarheid *in beginsel* gegeven.

Zo langzamerhand wordt men zeer nieuwsgierig naar de mogelijke uitzonderingen op deze hoofdregel: Onder welke omstandigheden is de Staat *niet* aansprakelijk, als hem geen enkel verwijt treft terzake van het nemen van de onrechtmatige beschikking? Het hof geeft in deze zaak het volgende voorbeeld (r.o. 4). Op grond van een 'gebrekkige' aangifte komt een inspecteur tot een aanslag, die later door de rechter gewijzigd wordt als de belastingplichtige inmiddels de juiste gegevens boven tafel heeft gehaald. De inspecteur valt in een dergelijk geval niets te verwijten, en de belastingplichtige des te meer. Dit laatste zou volgens het hof, als ik het goed begrijp, tot het ontbreken van toerekenbaarheid aan de zijde van de Staat leiden.

Ik ben er niet volledig zeker van dat het voorbeeld juist is. In de eerste plaats ligt het in dergelijke gevallen voor de hand om, afhankelijk van de bewoordingen van de betreffende bepaling die de inspecteur in alle onschuld niet in acht neemt, aan te nemen dat *onrechtmatigheid* aan het handelen ontbreekt omdat er ófwel geen strijd met de wet is ófwel overmacht in het spel is.

In de tweede plaats zou ik, als er in het gegeven voorbeeld toch onrechtmatigheid aanwezig geacht moet worden, er voor willen pleiten om aansprakelijkheid van de Staat niet met het leerstuk van de toerekening te bepalen. Een beter afgewogen resultaat kan men immers bereiken met het leerstuk van de eigen schuld. Men vermindert in dat geval de in beginsel volledige aansprakelijkheid van de Staat al naar gelang zich omstandigheden aan de zijde van de belastingplichtige hebben voorgedaan die zulks rechtvaardigen (art. 6: 101 BW), terwijl de 'alles of niets'-benadering in het voorbeeld van het hof tot een volledig ontbreken van de Staat zou leiden. Mede gezien de recente ontwikkelingen op het vlak van de overheidsaansprakelijkheid inzake de vermindering van aansprakelijkheid bij een – achteraf bezien – onterechte politie-inval, lijkt een dergelijke aftrek wegens eigen schuld meer voor de hand te liggen. Zie HR 1-10-1993, RvdW 1993, 188 (ingetrapte voordeur), waarover T. Hartlief, *Bb* 1993/nr. 23, blz. 199 e.v.

Het is te hopen dat de Hoge Raad spoedig de mogelijkheid geboden zal worden zich uit te laten over een mogelijke uitzondering op de hoofdregel van aansprakelijkheid. Dan wordt wellicht duidelijk wat de exacte grenzen zijn van de overheidsaansprakelijkheid voor vernietigde beschikkingen.