

# DE (ON)MOGELIJKHEID VAN INTERNE COMPENSATIE DOOR DE ONTVANGER

MR. F.A. PIEK EN MR. A.A. KAN<sup>1</sup>

## 1 Inleiding

Interne compensatie is bij uitstek een inspecteursbevoegdheid. Desondanks blijkt de ontvanger zich in de aansprakelijkstellingspraktijk met enige regelmaat op interne compensatie te beroepen.<sup>2</sup> Dit als gevolg van het feit dat onder het aansprakelijkheidsrecht zoals dat per 30 november 2002 is ingevoerd de ontvanger niet alleen de bezwaren tegen de aansprakelijkstelling, maar ook de bezwaren tegen de onderliggende aanslagen dient te beoordelen.<sup>3</sup> Voordien werd de hoogte van de aansprakelijkstelling bestreden door middel van een bezwaarschrift tegen de onderliggende aanslag, in te dienen bij de betreffende inspecteur. De ontvanger heeft dus, anders dan voorheen, regelmatig een uitermate heffingstechnische discussie te voeren.<sup>4</sup>

In deze bijdrage besteden wij aandacht aan de vraag of de ontvanger zich ten opzichte van de aansprakelijkgestelde kan beroepen op andere feiten en omstandigheden dan waarop de onderliggende, doorgaans onherroepelijk vaststaande, aanslagen zijn gebaseerd, maar die niettemin grond zouden opleveren om de vermindering van de aanslagen en daarmee de hoogte van de aansprakelijkstelling te beperken. Hiertoe gaan wij eerst in op de wettelijke bevoegdheden van de ontvanger en de inspecteur. Daarna komt het leerstuk interne compensatie aan de orde en de wijze waarop dit de inspecteur ten dienste staat om tot een juiste vaststelling van de materiële belastingschuld te komen. Vervolgens bespreken wij het accessoire karakter van de aansprakelijkstelling en gaan wij in op de beperking van de formele rechts-

kracht van de belastingaanslag ten opzichte van de aansprakelijkgestelde. Wij besluiten onze bijdrage met een conclusie.

## 2 De bevoegdheid van de ontvanger en de inspecteur

Hoewel de ontvanger en de inspecteur functioneel verenigd zijn in één persoon – de directeur van het betreffende organisatieonderdeel van de Belastingdienst –<sup>5</sup> kent de belastingwet beide functionarissen tal van exclusieve, onderling niet uitwisselbare en zelfstandig uit te oefenen bevoegdheden toe. De directeur heeft als zodanig geen (civiele en/of fiscale) procesbevoegdheid, die heeft hij slechts als ontvanger respectievelijk inspecteur.<sup>6</sup> Van vereenzelviging van beide functies is dus geen sprake.<sup>7</sup> Vanwege het wettelijke onderscheid tussen de ontvanger en de inspecteur zijn de werkzaamheden voor invordering en heffing van belastingen binnen de eenheden van de Belastingdienst organisatorisch gescheiden om ongewenste vermenging te voorkomen.<sup>8</sup>

Art. 3 Invorderingswet 1990 bepaalt dat de ontvanger belast is met de invordering van rijksbelastingen en in alle rechtsgedingen voortvloeiende uit deze taak in die hoedanigheid in rechte optreedt. Zonder (invorderbare) belastingschuld heeft de ontvanger geen wettelijke taak waarbinnen hij zijn invorderingsbevoegdheden, waaronder het aansprakelijk stellen van derden, kan uitoefenen. Het is de ontvanger die de belastingaanslag bekendmaakt,<sup>9</sup> hetgeen in algemene zin moet worden gezien als

1 Auteurs zijn als advocaat werkzaam bij Jaeger advocaten-belastingkundigen te Amsterdam.

2 Zie bijvoorbeeld Rb. Breda 29 april 2011, nr. 05/805, LJN BQ7724.

3 Wet Herziening procesrecht inzake aansprakelijkstelling van 12 september 2002, Stb. 2002, 478.

4 Art. 50 Invorderingswet 1990 (oud).

5 Art. 5 Uitvoeringsregeling Belastingdienst 2003.

6 J.J. Vetter, A.J. Tekstra, P.J. Wattel, *Invordering van belastingen*, Deventer: Kluwer 2012, p. 317.

7 HR 26 oktober 2001, nr. C99/194HR, LJN AD4804.

8 Zie Kamerstukken II, 1988/89, 20 588, nr. 9, p. 3 en Kamerstukken II, 2002/03, 28 608, nr. 3, p. 21.

9 Art. 8 Invorderingswet 1990.

zijn eerste daad van invordering.<sup>10</sup> Voordat hiervan sprake is en de belastingaanslag ter invordering aan de ontvanger "ter hand" wordt gesteld, is de inspecteur degene die ingevolge art. 5 Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) belast is met de vaststelling van de belastingaanslag. Het is de inspecteur die bevoegd is om bij aanslagbelastingen de materiële belastingschuld om te zetten in een formele (rechtens afdwingbare) belastingschuld<sup>11</sup> en bij aangiftebelastingen dit te doen indien en voor zover betaling achterwege blijft.<sup>12</sup>

De specifieke taakuitoefening van de ontvanger en de inspecteur wordt beheerst door de algemene beginselen van behoorlijk bestuur.<sup>13</sup> Ten aanzien van het optreden van de ontvanger heeft de Hoge Raad geoordeeld dat schending van de beginselen van behoorlijk bestuur civielrechtelijk een onrechtmatige daad oplevert.<sup>14</sup> Ondanks dat de ontvanger slechts competent is voor de invordering en niet voor de heffing van belastingen, brengt het zorgvuldigheidsbeginsel met zich dat de ontvanger de materiële rechtmatigheid van een belastingaanslag beziet voor hij tot invordering besluit.<sup>15</sup> Bij het vérgaande en ingrijpende middel van aansprakelijkstelling van een derde dient de ontvanger de aansprakelijkstelling zorgvuldig voor te bereiden en eerst een uitgebreid onderzoek te doen naar de relevante feiten.<sup>16</sup>

### 3 Interne compensatie door de inspecteur

In de bezwaar- en (hoger) beroepsfase staat de inspecteur een buitenwettelijke correctiemogelijkheid ten dienste om (toch nog) tot een correcte vaststelling van de materiële belastingschuld te komen: interne compensatie.<sup>17</sup> Deze bevoegdheid heeft in de jurisprudentie gestalte gekregen en houdt in dat wanneer een bezwaar of

(hoger) beroep op zichzelf geheel of gedeeltelijk grond is en normaliter tot verlaging van de aanslag zou leiden, de inspecteur de elementen van de aanslag mag wijzigen.<sup>18</sup> Deze compensatie kan echter niet in een hoger nettobedrag resulteren dan de oorspronkelijke aanslag.<sup>19</sup> De inspecteur kan zich derhalve op feiten en omstandigheden beroepen die bij het vaststellen van de aanslag geen rol hebben gespeeld, maar desalniettemin de geheven belasting rechtvaardigen.

Interne compensatie is toegestaan bij zowel aanslag- als aangiftebelastingen, mits het betrekking heeft op eenzelfde besluit en belastingsoort.<sup>20</sup> Bij aanslagbelastingen is interne compensatie eveneens mogelijk als niet kan worden nagevorderd.<sup>21</sup> Een nieuw feit is derhalve niet vereist. Een inspecteur is bij de toepassing van interne compensatie evenwel gehouden rekening te houden met een nieuw feit. Indien hij dit nalaat, vervalt in zoverre zijn bevoegdheid tot navordering, tenzij de belastingplichtige te kwade trouw is.<sup>22</sup>

## "Daarnaast mag interne compensatie niet ambtshalve door de rechter worden toegepast"

De bevoegdheid van interne compensatie wordt ingeperkt door de algemene beginselen van behoorlijk bestuur<sup>23</sup> en de algemene beginselen van behoorlijk procesrecht.<sup>24</sup> Een weloverwogen standpuntbepaling door de inspecteur, of het naderhand innemen van nieuwe standpunten die de procespositie van de belastingplichtige schaden, kunnen dus aan toepassing van interne compensatie in de weg staan. Daarnaast mag interne compensatie niet ambtshalve door de rechter worden toegepast. Evenmin werkt het door naar de boetegrondslag. De inspecteur moet op grond van art. 6 EVRM de

10 MvA II, 1987/88, 20 588, nr. 6, p. 50, HR 20 februari 1935, B. 5800. De ontvanger is op grond van het open systeem (art. 4:124 Awb) evenwel bevoegd om in afwachting van een belastingaanslag conservatoire maatregelen te nemen en/of een onrechtmatige-daadsactie in te zetten. Zie in dit verband HR 28 juni 1996, nr. 16 058, LJV ZC2120, HR 8 mei 1998, nr. 16 553, LJV ZC7062 en HR 30 januari 2004, nr. C02/077HR, LJV AF8839.

11 Art. 11, 13, 14 en 16 AWR.

12 Art. 20 AWR.

13 Zie bijvoorbeeld HR 10 februari 1988, nr. 23 925, LJV ZC3761.

14 HR 31 januari 1992, nr. 14 445, LJV ZC0487.

15 MvT II, 1987/88, 20 588, nr. 3, p. 54.

16 J.J. Vetter, A.J. Tekstra, P.J. Wattel, *Invordering van belastingen*, Deventer: Kluwer 2012, p. 88 en 316.

17 Zie voor een overzichtsartikel over interne compensatie N.H.A. Gorissen en P.M.C. Dekkers, 'Een compilatie van het leerstuk van de interne compensatie', TFB 2012/04.

18 HR 7 juni 1922, B. 2967, HR 22 februari 1950, B. 8785 en recenter HR 24 januari 2003, nr. 36 247, LJV AD9713, HR 13 augustus 2010, nr. 08/03782, LJV BN3831.

19 HR 9 december 1998, nr. 33 370, LJV AA2612.

20 HR 2 december 2011, nr. 10/03645, LJV BU6490.

21 HR 25 juni 2004, nr. 38 997, LJV AP4377.

22 HR 19 juni 1931, B. 4995. Zie ook P. de Haas, 'Kenbaarsheidsvereiste bij navordering', TFB 2011/5.

23 HR 14 februari 1990, nr. 26 402, LJV ZC4233 en HR 30 maart 2007, nr. 42882, LJV BA1831.

24 HR 24 mei 2002, nr. 37 220, LJV AE3172.

gronden van de boete immers uiterlijk bij het opleggen daarvan bekendmaken.<sup>25</sup>

Interne compensatie is verder niet mogelijk in cassatie, omdat de feitelijke grondslag in cassatie vastligt in de bestreden uitspraak. Ook is interne compensatie niet mogelijk nadat de aanslag onherroepelijk is komen vast te staan.<sup>26</sup> Dit is slechts anders bij ambtshalve vermindering. Dan heeft een inspecteur in beginsel de bevoegdheid tot interne compensatie, zodat per saldo (zo veel mogelijk) sprake is van een juiste belastingheffing.<sup>27</sup>

#### 4 Het accessoire karakter van aansprakelijkheid

Aansprakelijkheid is een accessoire verbintenis. Dat wil zeggen dat het geen zelfstandige verbintenis behelst, maar volledig afhankelijk is van de onderliggende primaire verbintenis.<sup>28</sup> De aan de aansprakelijkstelling ten grondslag liggende belastingaanslagen bepalen de rechtmatigheid van de (omvang van de) aansprakelijkstelling. Zijn de aanslagen ten onrechte, op een onjuiste wijze of tot een te hoog bedrag vastgesteld, of zijn ze inmiddels verjaard, dan kan de aansprakelijkstelling in zoverre niet in stand blijven.<sup>29</sup>

De aan de aansprakelijkstelling ten grondslag liggende aanslagen kunnen door de aansprakelijkgestelde ter discussie worden gesteld bij de betwisting van de hoogte van de aansprakelijkstelling. De aanslagen hebben weliswaar formele rechtskracht, maar die formele rechtskracht wordt (alleen) ten opzichte van de aansprakelijkgestelde in haar werking beperkt. Indien de aanslagen ten onrechte of geheel of gedeeltelijk onjuist zijn vastgesteld, kan deze daarvoor niet aansprakelijk worden gehouden. Het bezwaar tegen de aansprakelijkstelling tast de formele rechtskracht van de, al dan niet onherroepelijk vaststaande, onderliggende aanslagen niet aan, maar heeft tot gevolg dat de aansprakelijkstelling wordt verminderd (tot nihil). Art. 49 lid 7 Invorderingswet 1990 bepaalt echter dat het bezwaar van de aansprakelijk gestelde geen betrekking kan hebben op feiten of omstandigheden die van belang zijn geweest bij de vaststelling van een belastingaanslag en ter zake waarvan een onherroepelijke rech-

terlijke uitspraak is gedaan.<sup>30</sup> Volgens de wetgever rechtvaardigt het beginsel van de formele rechtskracht deze beperking.<sup>31</sup> Zaken die ter zitting naar voren zijn gebracht en/of in de gedingstukken zijn opgenomen, maar waarover de rechter zich niet heeft uitgelaten vallen hier dus niet onder.<sup>32</sup>

Op grond van het "open systeem" van art. 4:124 Algemene wet bestuursrecht (Awb) heeft de ontvanger naast de (fiscale) aansprakelijkheidsbepalingen de mogelijkheid derden op grond van onrechtmatige daad aansprakelijk te stellen voor de door hen veroorzaakte schade, bestaande uit het geheel of gedeeltelijk onbetaald blijven van belastingsschulden.<sup>33</sup> Hoewel gebruikelijk is te spreken van aansprakelijkheid uit hoofde van onrechtmatige daad, betreft deze mogelijkheid geen aansprakelijkheid in de zin dat een derde (hoofdelijk) aansprakelijk is voor de belastingsschuld van een ander; de derde dient zijn eigen schadevergoedingsverbintenis te voltooien. Een vordering uit onrechtmatige daad kan dan ook niet ex art. 49 Invorderingswet 1990 door middel van een beschikking geldend worden gemaakt. Desalniettemin is deze verbintenis middels de omvang van de schade, de toerekenbaarheid en de causaliteitsvraag onmiskenbaar gerelateerd aan de belastingsschuld van een derde en in zoverre accessoir aan de belastingsschuld, gelijk een aansprakelijkheidsverbintenis. Beide rechtsfiguren zijn in die zin ook vergelijkbaar, dat de één wordt aangesproken tot *de facto* betaling van de belastingsschuld van een ander.

### *"Ook volgens de Hoge Raad is de schadevergoedingsverbintenis dus accessoir aan de belastingsschuld"*

In het Intertrust-arrest schakelt de Hoge Raad de aansprakelijkheid uit hoofde van onrechtmatige daad dan ook gelijk met aansprakelijkheid op grond van de fiscale aansprakelijkheidsbepalingen in de Invorderingswet

25 HR 13 mei 2011, nr. 10/02872, LJN BQ4269.

26 Art. 29e lid 2 AWR (vgl. art. 419 lid 1 en 2 Rv); HR 25 april 2008, nr. 42 511, LJN BA7548.

27 HR 14 april 2006, nr. 40 386, LJN AT4493.

28 HR 4 november 1959, NJ 1960/97, Hof 's-Gravenhage 8 oktober 1996, nr. 90/2571, LJN AV9950, Hof Arnhem 25 september 2001, nr. 00/038, LJN AV5989.

29 Art. 27.2 en 53.1 Leidraad Invordering 2008.

30 Feteris acht deze uitzondering ongerechtvaardigd en in gevallen waarin de aansprakelijkheid mede een bestuurlijke boete betreft zelfs in strijd met art. 6 EVRM: 'Aansprakelijkheidsprocedures: eerherstel voor de belastingrechter', WFR 2002/471.

31 NV, Kamerstukken II, 2001/02, 28 183, nr. 5, p. 5.

32 NV, Kamerstukken II, 2001/02, 28 183, nr. 5, p. 5.

33 Art. 6:162 e.v. BW.

1990.<sup>34</sup> Hij overweegt daartoe dat de formele rechtskracht van een belastingaanslag waarvoor een derde uit hoofde van onrechtmatige daad wordt aangesproken in haar werking is beperkt tot de belanghebbenden voor wie een met voldoende waarborgen omklede rechtsgang heeft opengestaan. Indien de aansprakelijkgestelde de aan de onrechtmatige daad ten grondslag liggende aanslagen ter discussie stelt, moet de burgerlijke rechter derhalve de (materiële) juistheid van die aanslagen toetsen. Hierbij kan niet worden volstaan met een marginale rechtmatigheidstoetsing. Ook volgens de Hoge Raad is de schadevergoedingsverbintenis dus accessoir aan de belastingschuld. Zonder (bestaande of toekomstige) belastingschuld heeft de ontvanger immers geen wettelijke taak.<sup>35</sup> Een andere opvatting zou overigens ook niet verenigbaar zijn met het in art. 104 Grondwet tot uitdrukking gebrachte legaliteitsbeginsel.

De Hoge Raad acht overigens de beperking in art. 49 lid 7 Invorderingswet 1990, anders dan de staatssecretaris, kennelijk niet gerechtvaardigd door het beginsel van de formele rechtskracht.<sup>36</sup> Ook indien de rechtmatigheid van de aanslag reeds onherroepelijk is beoordeeld door de fiscale rechter, kan de aansprakelijkgestelde de materiële rechtmatigheid van de aan de aansprakelijkstelling of onrechtmatige-daadsactie ten grondslag liggende aanslagen ten volle betwisten en door de rechter doen toetsen. Aldus kan de aansprakelijkgestelde niet de dupe worden van ondeugdelijk procederen door de belastingschuldige; een risico die de aansprakelijkgestelde wel loopt bij toepassing van de beperking van art. 49 lid 7 Invorderingswet 1990.<sup>37</sup>

## 5 Beperking werking formele rechtskracht belastingaanslag geldt alleen ten opzichte van de aansprakelijkgestelde

Gegeven deze (volledige) rechtmatigheidstoetsing van de onderliggende aanslagen in aansprakelijkheidsprocedures, is het de vraag of de ontvanger de strijd min of meer "met één hand op de rug gebonden" dient te voeren. Anders gezegd, kan de ontvanger zich op interne compensatie beroepen indien de aan de onderliggende aanslagen ten grondslag gelegde feiten en omstandigheden onjuist of onvoldoende blijken om de bij die aanslag geheven belasting te rechtvaardigen? Rechtbank Breda is hier duidelijk over en acht dit niet mogelijk.<sup>38</sup> Naar haar oordeel is de mogelijkheid van de

ontvanger om zich op interne compensatie te beroepen beperkt tot de aansprakelijkstelling zelf en reikt het niet zo ver dat het tevens de aan die aansprakelijkheid ten grondslag liggende aanslagen omvat. De elementen van de materiële belastingschuld zijn definitief door middel van de vastgestelde aanslagen geformaliseerd. Daarbuiten kan de aansprakelijkstelling zich niet uitstrekken.

Niet alleen het onherroepelijk vaststaan van de aanslag, maar met name de wettelijke taak van de ontvanger staat aan interne compensatie in de weg. Het doel van interne compensatie is om per saldo (zo veel mogelijk) tot een juiste belastingheffing te komen, maar belastingheffing behoort niet tot het takenpakket van de ontvanger. Dit is helemaal het geval bij een aansprakelijkstelling van een derde voor de belastingschulden van een ander. De ontvanger mag zelfs niet intern compenseren als de inspecteur die bevoegdheid (nog) wel heeft of jegens de belastingschuldige heeft toegepast. De Hoge Raad heeft geoordeeld dat de ontvanger in dat geval slechts een beroep openstaat op de compensatieregeling van art. 24 Invorderingswet 1990.<sup>39</sup>

Hieruit volgt dat ook indien de aan de aansprakelijkstelling ten grondslag liggende aanslagen niet onherroepelijk vaststaan en de inspecteur zich jegens de belastingschuldige op interne compensatie beroept of kan beroepen, dit de ontvanger jegens de aansprakelijkgestelde niet kan baten. De ontvanger is jegens de aansprakelijk gestelde gebonden aan de feiten en omstandigheden zoals die aan de aanslag ten grondslag zijn gelegd op het moment dat hij tot aansprakelijkstelling overgaat. Het beginsel van de formele rechtskracht brengt dit met zich.

## 6 Conclusie

Indien en voor zover de aan de aansprakelijkstelling ten grondslag liggende aanslagen onjuist dan wel op onjuiste grondslagen zijn gebaseerd, kan de aansprakelijkgestelde daarvoor niet aansprakelijk worden gehouden. De ontvanger heeft niet de inspecteursbevoegdheid om de aanslagen van nieuwe grondslagen te voorzien via interne compensatie. De inspecteur moet dan, voor zover nog mogelijk, nieuwe naheffings- of navorderingsaanslagen vaststellen. Daarvoor kan de ontvanger eventueel een derde aansprakelijk stellen.

<sup>34</sup> HR 8 juli 2011, nr. 09/04366, LJV BP8686.

<sup>35</sup> HR 28 juni 1996, nr. 16 058, LJV ZC2120.

<sup>36</sup> NV, Kamerstukken II, 2001/02, 28 183, nr. 5, p. 5.

<sup>37</sup> Zie M.W.C. Feteris, 'Aansprakelijkheidsprocedures: eerherstel voor de belastingrechter', WFR 2002/471.

<sup>38</sup> Rb. Breda 29 april 2011, nr. 05/805, LJV BQ7724.

<sup>39</sup> HR 14 april 2006, nr. 40 386, LJV AT4493.