

HOGE RAAD

Nr. 16.474

1. HET GEDING IN FEITELIJKE INSTANTIES

Eiser tot cassatie - verder te noemen: B - heeft bij exploit van 19 maart 1993 verweerder in cassatie - verder te noemen: de Staat - gedagvaard voor de Rechtbank te 's-Gravenhage en gevorderd de Staat te veroordelen om aan B te betalen fl 128.412,28 te vermeerderen met de wettelijke rente over dit bedrag vanaf de dag van de dagvaarding.

De Staat heeft de vordering bestreden.

De Rechtbank heeft bij vonnis van 31 augustus 1994 de vordering afgewezen.

Tegen dit vonnis heeft B hoger beroep ingesteld bij het Gerechtshof te 's-Gravenhage. Bij memorie van grieven heeft B gevorderd te Staat te veroordelen tot betaling van primair fl 128.412,28 en subsidiair fl 98.409,=, telkens vermeerderd met de wettelijke rente over voornoemde bedragen vanaf 19 maart 1993.

Bij arrest van 27 juni 1996 heeft het Hof het bestreden vonnis bekrachtigd. Het arrest van het Hof is aan dit arrest gehecht (niet opgenomen;*red.*).

2. HET GEDING IN CASSATIE

Tegen het arrest van het Hof heeft B beroep in cassatie ingesteld.

De Staat heeft voorwaardelijk incidenteel beroep ingesteld.

De cassatiedagvaarding en de conclusie van antwoord tevens houdende het voorwaardelijk incidenteel beroep zijn aan dit arrest gehecht en maken daarvan deel uit (niet opgenomen;*red.*).

Partijen hebben over en weer geconcludeerd tot verwerping van het beroep.

De zaak is voor partijen toegelicht door hun advocaten.

De conclusie van de Advocaat-Generaal Spier strekt in het principale beroep tot vernietiging van het bestreden arrest en in het voorwaardelijk incidenteel beroep tot verwerping van het beroep.

3. UITGANGSPUNTEN IN CASSATIE

3.1 In cassatie kan van het volgende worden uitgegaan.

- (i) De Inspecteur der directe belastingen te Haarlem heeft aan B voorlopige aanslagen in de inkomstenbelasting en premieheffing volksverzekeringen over het jaar 1982 en vermogensbelasting voor het jaar 1983 opgelegd tot een

totaalbedrag van fl 98.409,=, welke aanslagen B in januari 1983 heeft voldaan. Nadien heeft de Inspecteur echter de termijn, binnen welke hij aan B de definitieve aanslagen te dier zake kon opleggen, ongebruikt laten verstrijken.

- (ii) Vervolgens heeft B de Inspecteur verzocht de voorlopige aanslagen (althans die in de inkomstenbelasting en de premieheffing volksverzekeringen; van een verzoek inzake de vermogensbelasting is niet gebleken) terug te brengen tot nihil. Bij twee op de voet van art.

15 lid 1 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) gegeven beschikkingen van 10 februari 1987 heeft de Inspecteur het standpunt ingenomen dat daarvoor geen aanleiding bestond, nu het beloop van de voorlopige aanslagen lager was dan de op basis van de aangifte van B materieel verschuldigde bedragen.

- (iii) B heeft tegen deze beschikkingen tijdig bezwaar gemaakt. De Inspecteur heeft zijn beslissingen op bezwaar aangehouden in afwachting van een uitspraak van de Hoge Raad in een vergelijkbare zaak. Nadat de Hoge Raad in die zaak uitspraak had gedaan (HR 16 oktober 1991, BNB 1991/339), heeft de Inspecteur bij een viertal beschikkingen van 3 december 1991 de voorlopige aanslagen ambtshalve verminderd tot nihil, waarop de ontvanger op 12 maart 1992 het totaalbedrag van fl 98.409,= aan B heeft terugbetaald; naar het Hof - in cassatie onbestreden - heeft overwogen, moeten deze beschikkingen, ook al zijn zij kennelijk abusievelijk ingekleed als ambtshalve genomen beslissingen, worden gezien als beslissingen op de bezwaarschriften van B.

- 3.2 In deze procedure vordert B van de Staat betaling van een bedrag van fl 128.412,28 ter zake van renteverlies en de kosten van een door hem ingeschakelde accountant, stellende dat de Staat onrechtmatig jegens hem heeft gehandeld door niet de voorlopige aanslagen te vernietigen en de op die aanslagen betaalde bedragen terug te betalen op een tijdstip waarop het voor een ieder kenbaar was dat zij vernietigd moesten worden. De Rechtbank heeft deze vordering afgewezen.

Het Hof heeft het vonnis van de Rechtbank bekrachtigd.

Daartoe heeft het Hof, kort samengevat en voor zover in cassatie van belang, overwogen:

(a) dat de Hoge Raad in zijn arrest van 16 oktober 1991, BNB 1991/339, onder meer heeft overwogen: 'Voorlopige aanslagen - andere dan negatieve voorlopige aanslagen - dienen wanneer de definitieve aanslag niet tijdig wordt opgelegd, te worden vernietigd en de daarop betaalde bedragen dienen te worden teruggegeven.';

(b) dat in het licht van die overweging buiten twijfel is dat de door de Inspecteur op de voet van art. 15 lid 1 AWR gegeven beschikkingen van 10 februari 1987 onrechtmatig waren, en

(c) dat dit echter nog niet impliceert dat met dit onrechtmatig handelen door de Inspecteur tevens diens schuld gegeven is, en dat in een geval als het onderhavige, waarin een overheidslichaam in de bezwaarfase de zaak heroverweegt en van een eerder ingenomen standpunt terugkomt, de schuld van het overheidslichaam niet gegeven is, nu de bezwaarschriftfase immers juist bedoeld is voor heroverweging.

Voorts heeft het Hof overwogen dat van bijkomende omstandigheden, op grond waarvan niettemin in het onderhavige geval schuld bij de Inspecteur of enige andere functionaris van de belastingdienst moet worden aangenomen, te dezen niet is gebleken.

Daarbij dient, aldus het Hof, in aanmerking te worden genomen dat tot het arrest van de Hoge Raad van 16 oktober 1991 redelijkerwijs kon worden verdedigd dat het uitblijven van een definitieve aanslag wegens overschrijding van de aanslagtermijn niet meebrengt dat een voorlopige aanslag dient te worden vernietigd, waarbij het Hof verwijst naar de opvatting van de Advocaat-Generaal in diens conclusie voor het genoemde arrest en naar de in die conclusie genoemde literatuur.

Anders dan B heeft aangevoerd, werd, aldus het Hof, eerst door het arrest 'voor een ieder kenbaar' dat de onderwerpelijke voorlopige aanslagen moesten worden vernietigd en het op die aanslagen betaalde moest worden terugbetaald.

4. BEOORDELING VAN HET MIDDEL IN HET INCIDENTELE BEROEP

- 4.1 Hoewel het incidentele beroep voorwaardelijk is ingesteld en derhalve kennelijk voor het geval dat het principaal beroep geheel of ten dele gegrond zou worden bevonden, zal de Hoge Raad niettemin eerst het middel in het incidentele beroep bespreken. Gegrondbevinding van dit middel zou tot gevolg hebben dat de beslissing van het Hof, waarbij het vonnis van de Rechtbank, strekkende tot afwijzing van de vordering van B, is bekrachtigd, in stand blijft, wat er zij van de - in het principaal beroep bestreden - gronden waarop 's Hof's beslissing berust.
- 4.2 Het incidentele middel betoogt dat het Hof aan de in zijn arrest geciteerde overweging uit het arrest HR 16 oktober 1991, BNB 1991/331, ten onrechte de gevolgtrekking heeft verbonden dat buiten twijfel is dat de beschikkingen van de Inspecteur van 10 februari 1987 onrechtmatig waren. Het Hof heeft, naar het middel betoogt, aldus miskend dat de recht- of wetmatigheid van een door de Inspecteur op de voet van art. 15 lid 1 AWR gegeven beschikking (in beginsel) niet ter toetsing van de civiele rechter staat en dat, nu die beschikkingen niet door de belastingrechter zijn vernietigd, het beginsel van de formele rechtskracht meebrengt dat het Hof ervan had dienen uit te gaan dat die beschikkingen zowel naar hun inhoud als naar hun wijze van totstandkomen juist zijn.
- 4.3 Dit betoog kan niet als juist worden aanvaard. Het miskent dat, naar het Hof - in cassatie onbestreden - heeft overwogen, de vier beschikkingen van de Inspecteur van 3 december 1991, waarbij deze de aan B opgelegde voorlopige aanslagen wegens het achterwege blijven van de definitieve aanslagen heeft verminderd tot nihil, moeten worden gezien als beslissingen op de bezwaarschriften van B tegen de beschikkingen van 10 februari 1987, en dat in de beschikkingen van 3 december 1991 besloten ligt een vernietiging van de beschikkingen waartegen de bezwaarschriften van B zich richtten. Anders dan het middel betoogt, komt aan die beschikkingen derhalve geen formele rechtskracht toe, zodat het Hof de vrijheid had deze op hun recht- of wetmatigheid te toetsen, waarbij het terecht tot de slotsom is gekomen dat de beschikkingen in het licht van meergenoemd arrest van de Hoge Raad als onrechtmatig moeten worden aangemerkt.
Het incidentele middel faalt derhalve.

5. BEOORDELING VAN DE MIDDELEN IN HET PRINCIPALE BEROEP

- 5.1 Middel 1 verwijt het Hof dat het in strijd met art. 48 Rv. heeft verzuimd de rechtsgronden waarop de vordering van B steunt, aan te vullen. Het Hof had, aldus het middel, de vordering dienen toe te wijzen op grond van het bepaalde in art. 28 lid 3 Invorderingswet 1990.

Het middel faalt. Nu B zijn vordering heeft gebaseerd op een onrechtmatig handelen van de Staat en niet op de stelling dat hij aanspraak kon maken op vergoeding van invorderingsrente, zou het Hof, indien het de vordering had toegewezen op de door het middel aangewezen grond, niet slechts de rechtsgronden hebben aangevuld, doch ook het onderwerp van de eis hebben gewijzigd, hetgeen het Hof niet vrijstond.

- 5.2 Middel 2 keert zich met een rechtsklacht tegen 's Hofs oordeel dat de onrechtmatigheid van de beschikkingen van 10 februari 1987 nog niet impliceert dat met dit onrechtmatig handelen door de Inspecteur tevens diens schuld gegeven is. Het Hof heeft dit oordeel hierop gegrond dat, zo een overheidslichaam in de bezwaarfase de zaak heroverweegt en van een eerder ingenomen standpunt terugkomt, de schuld van het overheidslichaam niet gegeven is, omdat de bezwaarschriftfase juist is bedoeld voor heroverweging. Voor zover het middel hierbij een beroep doet op het arrest van de Hoge Raad van 9 augustus 1996, BNB 1996/317, is het ongegrond, nu dit arrest betrekking heeft op de vergoeding van invorderingsrente en B in dit geding geen aanspraak op zodanige vergoeding heeft gemaakt.

Voor het overige is het middel echter terecht voorgesteld.

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

In dat geval is immers sprake van een oorzaak welke - in de bewoordingen van art. 6:162 lid 3 BW - naar de in het verkeer geldende opvattingen voor rekening van dat lichaam komt. Laatstbedoelde opvattingen verzetten zich ertegen dat de overheid zich tegenover een burger met vrucht zou kunnen beroepen op dwaling dan wel onzekerheid omtrent de juiste uitleg van de wet; hierbij speelt niet alleen een rol dat de wettelijke regelingen niet van de burger afkomstig zijn, maar ook dat het redelijker is de schade die voor een individuele burger voortvloeit uit een besluit waarvan naderhand komt vast te staan dat het op een onjuiste wetsuitleg berust, voor rekening te brengen van de collectiviteit, dan om die schade voor rekening te laten van de burger jegens wie dat rechtens onjuiste besluit werd genomen.

- 5.3 's Hofs arrest kan derhalve niet in stand blijven. In verband hiermede behoeft middel 3 geen behandeling.
- 5.4 Nu B in cassatie nog slechts verdedigt dat de Staat onrechtmatig heeft gehandeld doordat de Inspecteur in zijn beschikkingen van 10 februari 1987 heeft geweigerd de voorlopige aanslagen te vernietigen en het daarop betaalde te restitueren, zal de rechter na verwijzing tot uitgangspunt dienen te nemen dat alleen de door B als gevolg van die weigering geleden schade voor vergoeding in aanmerking komt.

6. BESLISSING

De Hoge Raad:

in het principale beroep:

vernietigt het arrest van het Gerechtshof te 's-Gravenhage van 27 juni 1996;

verwijst het geding ter verdere behandeling en beslissing naar het Gerechtshof te Amsterdam;

in het incidenteel beroep:

verwerpt het beroep;

in het principaal en in het incidenteel beroep:

veroordeelt de Staat in de kosten van het geding in cassatie, tot op deze uitspraak aan de zijde van B begroot op fl 3.645,09 aan verschotten en fl 6.500,= voor salaris.

20 februari 1998