

# Fiscaliteiten

Mr. J.A.G. van Es

## 1 Vergoeding kosten bezwaarprocedure

De laatste tijd is er veel te doen rond de vraag of en in hoeverre de kosten van een bezwaarprocedure voor vergoeding door de overheid in aanmerking komen. Hierna wordt daar nader op ingegaan.

### 1.1 Onrechtmatige overheidsdaad

Wanneer men het met een opgelegde belastingaanslag dan wel een andere door de fiscus afgegeven beschikking niet eens is, moet daartegen binnen zes weken bezwaar worden aangetekend. Aangezien daarbij vaak een (fiscaal) deskundige moet worden ingeschakeld, brengt zo'n bezwaarprocedure veelal behoorlijke kosten met zich. De vraag rijst dan of deze kosten voor vergoeding in aanmerking komen ingeval men in het gelijk wordt gesteld. In de meeste gevallen blijken de kosten van de bezwaarprocedure niet voor vergoeding in aanmerking te komen. Men ziet de bezwaarschriftprocedure als een vorm van verlengde besluitvorming en een eenvoudige, informele vorm van rechtsbescherming. Daarbij kunnen eventueel gemaakt fouten worden gecorrigeerd, of kan een formeel niet onjuist besluit worden vervangen door een (bij nader inzien) beter besluit. Uit de jurisprudentie blijkt echter wel dat er situaties zijn waarin de kosten van een bezwaarprocedure wel vergoed dienen te worden. Dat is namelijk het geval als er sprake is van een onrechtmatige overheidsdaad. Indien de belastingaanslag of de door de fiscus afgegeven beschikking is gebaseerd op een onjuiste wetsuitleg, wordt aangenomen dat zo'n onrechtmatige overheidsdaad is gepleegd. In dat geval komen

alle kosten van de bezwaarprocedure voor vergoeding in aanmerking, voorzover zowel het invoeren van rechtsbijstand als de hoogte van de daarvoor gemaakte kosten als redelijk kunnen worden beschouwd. Hierbij wordt men derhalve niet geconfronteerd met een forfaitaire waardering van de te vergoeden kosten in de bezwaarfase, zoals die wel geldt voor de vergoeding van kosten in de beroepsfase. De forfaitaire waardering van de kosten in de beroepsfase op basis van het Besluit proceskosten bestuursrecht leidt er namelijk toe dat in het algemeen slechts een beperkt deel van de werkelijke proceskosten wordt vergoed. Uit de jurisprudentie blijkt verder dat men kan kiezen of men de vergoeding van de kosten van de bezwaarprocedure vordert bij de burgerlijke rechter (artikel 6:162 van het Burgerlijk Wetboek) dan wel bij de bestuursrechter (belastingrechter ex artikel 8:73 Algemene wet bestuursrecht). Om zijn rechten zeker te stellen is het in ieder geval verstandig bij elk bezwaarschrift dat men indient te verzoeken om vergoeding van de kosten van de bezwaarprocedure (tenzij het op voorhand reeds duidelijk is dat er geen sprake is van een onrechtmatige overheidsdaad). Dit geldt derhalve voor elk bezwaar inzake alle soorten belasting waarmee men als particulier dan wel als bedrijf te maken kan krijgen.

### 1.2 Wetsvoorstel

Naar aanleiding van de jurisprudentie inzake de vergoeding van de kosten van de bezwaarfase is er een wetsvoorstel verschenen met het doel de

---

Mr. J.A.G. van Es is fiscaal jurist bij het Wetenschappelijk Bureau van Deloitte & Touche Belastingadviseurs te Rotterdam.

vergoeding van kosten gemaakt in zogenaamde bestuurlijke voorprocedures (bezwaar of administratief beroep) wettelijk te regelen. In het voorstel wordt bepaald dat de kosten die men in verband met de behandeling van het bezwaar redelijkerwijs heeft moeten maken, uitsluitend door het bestuursorgaan (de fiscus) vergoed worden op verzoek van de belanghebbende voorzover het bestreden besluit door ernstige onzorgvuldigheid in strijd met het recht is genomen. Dit verzoek moet worden gedaan voordat het bestuursorgaan (de belastinginspecteur) op het bezwaar heeft beslist, hetgeen een verslechtering is ten opzichte van de huidige situatie. Op dit moment kan namelijk ook nadat uitspraak op bezwaar is gedaan nog worden verzocht om vergoeding van de kosten van de bezwaarfase. Verder wordt in het wetsvoorstel geregeld dat het bestuursorgaan (de Belastingdienst) beslist op het verzoek tot vergoeding van de kosten van de bezwaarfase bij de beslissing op het bezwaar. Wanneer is er nu sprake van ernstige onzorgvuldigheid in de zin van het wetsvoorstel? Daarbij moet men met name denken aan besluiten die inhoudelijk evident onverdedigbaar zijn. Als voorbeelden kunnen worden genoemd een evident onhoudbare wetsuitleg, duidelijke strijd met sedert lang gevestigde jurisprudentie en het blijven toepassen van een reeds bij onherroepelijke uitspraak onverbindend verklaarde verordening. Ook wanneer de Belastingdienst langdurig zou stilzitten, waardoor bepaalde termijnen aanzienlijk zouden worden overschreden, zou er sprake kunnen zijn van ernstige onzorgvuldigheid. Uiteindelijk zal de rechter er aan te pas moeten komen om het begrip 'ernstige onzorgvuldigheid' nader in te vullen.

### 1.3 Forfaitaire vergoeding

Indien is vastgesteld dat er sprake is van ernstige onzorgvuldigheid en men in principe in aanmerking komt voor vergoeding van de kosten van de bezwaarfase, rijst de vraag in hoeverre deze kosten voor vergoeding in aanmerking komen. Om voor vergoeding in aanmerking te komen moeten de kosten zelf redelijk zijn, maar ook het inroepen van rechtsbijstand moet redelijk zijn geweest. In het wetsvoorstel wordt verder aansluiting gezocht bij de regeling van de vergoeding van de kosten van het beroep bij de rechter, zoals die te vinden is in het Besluit proceskosten

bestuursrecht. Daardoor zullen niet meer alle kosten van de bezwaarfase voor vergoeding in aanmerking komen. De in de bezwaarfase gemaakte kosten (inclusief de kosten van eventuele getuigen en deskundigen) zullen slechts tot het beperkte niveau van de in het Besluit op te nemen forfaitaire bedragen vergoed worden. Dit is een duidelijke verslechtering ten opzichte van de huidige situatie. Alleen in bijzondere (zeer schrijnende) gevallen krijgt de rechter de bevoegdheid van de forfaitaire bedragen af te wijken en een hogere vergoeding toe te kennen.

Op basis van het wetsvoorstel zal alleen de bestuursrechter (belastingrechter) kunnen oordelen over geschillen betreffende de vergoeding van in de bezwaarfase gemaakte kosten. De burgerlijke rechter zal dan niet meer bevoegd zijn hierover te oordelen. Overigens zij er wel op gewezen dat het bestuursorgaan – de Belastingdienst – (op verzoek) in beginsel (eerst) zelf een beslissing omtrent de vergoeding van kosten neemt, en wel in de beslissing op het bezwaarschrift.

Omdat het wetsvoorstel, zoals het bij het ter perse gaan van dit artikel luidt, (met name door de forfaitaire inperking van de te vergoeden kosten) tot een aantasting van de rechtsbescherming van belastingplichtigen leidt, is het te hopen dat het wetsvoorstel nog wordt aangepast. Het is de bedoeling dat het wetsvoorstel in werking treedt met ingang van de dag na de datum van uitgifte van het Staatsblad waarin zij wordt geplaatst. Voor gevallen waarin op dat moment reeds op een bezwaarschrift is beslist, blijft het echter nog mogelijk de huidige regeling (met haar mogelijkheid tot integrale kostenvergoeding) toe te passen.

*(Wetsvoorstel kosten bestuurlijke voorprocedures, nr. 27 024, V-N 2000/14.2)*

## 2 Pensioenvoorziening dga, voortzetting dienstbetrekking

De pensioenmaterie lijkt regelmatig op een fiscaal mijnenveld; wanneer men een verkeerde stap zet, kan dat aanzienlijke consequenties hebben. In een recentelijk gepubliceerde casus van Hof 's-Gravenhage kreeg een accountant met dit mijnenveld te maken.

### 2.1 Feiten

Deze in 1946 geboren accountant, Anton, was op 1 oktober 1971 bij de accountantsmaatschap

Labda als werknemer in dienst getreden. Hij bouwde daar pensioen op, waarbij een opbouwpercentage van (ongeveer) 1,75% per jaar werd gehanteerd. Reeds negen jaar en één maand na zijn indiensttreding bij de maatschap Labda trad Anton (per 1 november 1980) als maat toe tot deze maatschap. Als natuurlijk persoon oefende hij voor eigen rekening en risico zijn aandeel in de maatschap uit. Derhalve genoot hij vanaf 1 november 1980 winst uit onderneming (in de zin van artikel 6 Wet op de inkomstenbelasting 1964) en stopte de opbouw van zijn pensioenrechten op dat moment. Hij vormde als ondernemer wel een fiscale oudedagsreserve. Vervolgens bracht Anton zijn onderneming, bestaande uit zijn aandeel in maatschap Labda, met ingang van 1 januari 1988 fiscaal geruisloos (ex artikel 18 Wet IB 1964) in in de op 13 februari 1989 opgerichte Beta BV. Met betrekking tot het bedrag van de fiscale oudedagsreserve (ad f 108.148) heeft Anton bij Beta BV een uitgesteld stamrecht bedongen. Beta BV heeft op 12 januari 1990 aan Anton pensioenrechten toegekend. Dit pensioen wordt in eigen beheer opgebouwd. Inzake het levenslange ouderdomspensioen van Anton is bepaald dat het op 1 december 2008 ingaat en 46,2117% van zijn laatste pensioengrondslag bedraagt. Daarbij wordt uitgegaan van een diensttijd die op 15 februari 1989 is aangevangen, zodat een totale diensttijd van 19 jaar en 10 maanden kan worden bereikt. Beta BV heeft per 1 januari 1993 haar gehele onderneming (inclusief de pensioenaanspraken ten behoeve van Anton) aan de door haar nieuw opgerichte Werk-BV overgedragen. Deze overdracht vond plaats binnen een (tussen Beta BV en Werk-BV gevormde) fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting.

## 2.2 Wijziging pensioenrechten

Op 23 december 1994 werd door Werk-BV de pensioenbrief van Anton aangevuld. Het levenslange ouderdomspensioen gaat nu in op 1 december 2006 en bedraagt 62,52% van zijn laatste pensioengrondslag. Zijn diensttijd wordt gerekend te zijn aangevangen op 15 januari 1980, daarmee – aldus de aanvulling op de pensioenbrief – recht doende aan het feit dat Anton voorafgaande aan zijn indiensttreding bij de vennootschap reeds negen jaren en een maand bij de onderneming in dienst is geweest. Het totaal te

bereiken aantal dienstjaren zou daarmee op 26 jaar en 10 maanden uitkomen. In deze aanvulling op de pensioenbrief van Anton was bovendien de volgende fiscale glijclausule opgenomen: 'Deze aanvulling op uw pensioenbrief is verleend onder de uitdrukkelijke veronderstelling dat deze de verleende aanspraken niet het karakter van pensioen als bedoeld in de Wet op de loonbelasting 1964 ontnemen, terwijl voorts de aanspraken uitsluitend zijn bedoeld als arbeidsbeloning. Indien en voorzover mocht blijken dat de belastingadministratie en/of de belastingrechter van oordeel is dat deze aanvulling de aanspraken het karakter van een pensioenregeling (...) ontnemt wordt deze aanvulling geacht nooit te hebben plaatsgevonden'.

In de aangifte vennootschapsbelasting 1994 werd de pensioenvoorziening gesteld op f 800.357. De inspecteur berekende deze pensioenvoorziening echter op f 448.764, daarbij uitgaande van een datum van indiensttreding van 1 januari 1988, een pensioeningangsdatum van 1 december 2006, een jaarlijks opbouwpercentage van 2,33% en een pensioengevend salaris van f 175.000.

In de bezwaarfase is tussen de belastinginspecteur en de BV afgesproken dat de hiervoor genoemde glijclausule aldus wordt opgevat dat beslissend is of ultimo 1994 sprake is van een pensioenregeling in de zin van de Wet op de loonbelasting 1964. Indien dat het geval is, is de correctie door de inspecteur onterecht. Wanneer er echter geen sprake is van een pensioenregeling in de zin van de Wet op de loonbelasting 1964 is de correctie door de inspecteur terecht aangebracht en worden de pensioenrechten van Anton dienovereenkomstig verminderd zonder dat een en ander gevolgen heeft voor de heffing van loon- en inkomstenbelasting ten nadele van Anton. Terzijde zij opgemerkt dat dit een zeer gunstige afspraak met de inspecteur is, omdat op basis van de wettelijke regelingen een bovenmatig pensioen leidt tot loon- en inkomstenbelastingheffing over de volle waarde van de 'pensioen'aanspraken.

## 2.3 Geschil

Voor het Hof was nu in geschil of de door de inspecteur toegepaste correctie van de pensioenvoorziening ad f 351.593 terecht was. De BV stelde primair dat de dienstbetrekking van Anton bij de BV kon worden aangemerkt als de voort-

zetting van de dienstbetrekking bij de accountantsmaatschap. Subsidiair stelde de BV dat haar onderneming een zelfstandig onderdeel van de onderneming van de maatschap vormt, waarbij er sprake is van een dienstbetrekking bij een zelfstandig onderdeel van de onderneming van maatschap Labda in de zin van HR 15 mei 1985, nr. 22 154, BNB 1985/271. Ten slotte stelde de BV meer subsidiair dat het in aanmerking nemen van de tussen 1971 en 1980 bij maatschap Labda doorgebrachte dienstjaren niet leidt tot een pensioen dat naar maatschappelijke opvattingen als onredelijk hoog dient te worden aangemerkt.

#### *2.4 Geen voortgezette dienstbetrekking*

Het Hof oordeelde dat de dienstbetrekking van Anton bij de BV niet te beschouwen is als een voortzetting, ten behoeve van dezelfde onderneming, van de dienstbetrekking die Anton bij maatschap Labda heeft gehad. Ter motivering van dit oordeel verwijst het Hof naar de lange duur van de periode tussen het einde van de dienstbetrekking bij de maatschap (1 november 1980) en de oprichting van de BV (13 februari 1989) waarin hij per 1 januari 1988 zijn maatschapsaandeel inbracht. In de tussengelegen periode was Anton ondernemer. Bovendien is de functie van directeur van een BV, die een aandeel in een maatschap houdt en van welke BV Anton enig aandeelhouder is, van een geheel andere aard wat betreft de inhoud van de werkzaamheden, verantwoordelijkheid en dergelijke dan die van een accountant in dienstbetrekking aan het begin van de loopbaan. Verder kon Anton vanaf

1 november 1980 tot de datum van inbreng een oudedagsvoorziening opbouwen door gebruik te maken van de fiscale oudedagsreserve.

Ook het subsidiaire standpunt van de BV strandde omdat op het moment dat Anton zelf gerechtigd was tot een deel van de maatschap hij geen werknemer was. Zodoende kan er geen sprake zijn van een voortzetting van de dienstbetrekking. Tenslotte kon de BV niet aannemelijk maken dat het pensioen (met de aanvulling) niet uitging boven hetgeen naar maatschappelijke opvattingen redelijk moet worden geacht. Op grond hiervan concludeerde het Hof dat de door de inspecteur toegepaste correctie van de pensioenvoorziening terecht was.

Uit deze uitspraak blijkt wel dat niet al te snel van een voortgezette dienstbetrekking kan worden gesproken. Zeker wanneer er een onderbreking door een periode van ondernemerschap is, lijkt een voortgezette dienstbetrekking niet waarschijnlijk.

Terzijde zij nog opgemerkt dat onder de nieuwe pensioenwetgeving (die op 1 juni 1999 in werking is getreden) een fiscale glijclausule niet werkt voor een pensioen dat geheel of gedeeltelijk in eigen beheer wordt opgebouwd. Zie artikel 19c, tweede lid, Wet op de loonbelasting 1964. Wanneer een pensioen dat geheel of gedeeltelijk in eigen beheer wordt opgebouwd, bovenmatig is, kan de regeling dus niet (met behulp van een glijclausule) met terugwerkende kracht geacht worden een fiscaal zuivere pensioenregeling te zijn.

*(Hof 's-Gravenhage 31 augustus 1999, nr. 97/1176, V-N 2000/19.11)*