

Privaatrechtelijk verhaal van extra kosten van controle en correctie van belastingaangiften en van invordering van aanslagen vormt onaanvaardbare doo...

HR 15-05-2020, ECLI:NL:HR:2020:890, m.nt. G.A. van der Veen

Instantie

Hoge Raad (Civiele kamer)

Datum

15 mei 2020

Magistraten

Mrs. C.A. Streefkerk, G. Snijders, M.V. Polak, T.H. Tanja-van den Broek, F.J.P. Lock

Zaaknummer

19/00374

Noot

G.A. van der Veen

Folio weergave

[Download gedrukte versie \(PDF\)](#)

JCDI

JCDI:ADS229500:1

Vakgebied(en)

Bestuursrecht algemeen / Algemeen

Fiscaal bestuursrecht / Aangifte

Bestuursrecht algemeen / Overheid en privaatrecht

Brondocumenten

ECLI:NL:HR:2020:890, Uitspraak, Hoge Raad (Civiele kamer), 15-05-2020

ECLI:NL:PHR:2020:47, Conclusie, Hoge Raad (Advocaat-Generaal), 10-01-2020

Wetingang

Art. 6:162 BW; art. 5:1 Awb; art. 67d e.v., art. 69 AWR

Essentie

Privaatrechtelijk kostenverhaal. Onaanvaardbare doorkruising van publiekrechtelijke regeling van belastingheffing.

Samenvatting

De overheid kan voor de kosten die zij maakt bij de uitvoering van haar publieke taak verhaal nemen op privaatrechtelijke grondslag, zoals onrechtmatige daad of ongerechtvaardigde verrijking, ook als de uitvoering van die taak geheel of ten dele publiekrechtelijk is geregeld. Dat is anders als de wet verhaal op die grondslag uitsluit dan wel de publiekrechtelijke regeling door verhaal op die grondslag onaanvaardbaar zou worden doorkruist. Als blijkt de publiekrechtelijke regeling verhaal van kosten langs publiekrechtelijke weg is uitgesloten, vormt dat een belangrijke aanwijzing dat verhaal van kosten ook op privaatrechtelijke grondslag niet mogelijk is.

In dit geval gaat het om belastingheffing en invordering van belastingaanslagen door de Staat. Deze publieke taak is in hoofdzaak geregeld in de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) en de Invorderingswet 1990. Deze en andere wetten waarin de belastingheffing en invordering zijn geregeld, sluiten verhaal van kosten als de onderhavige op privaatrechtelijke grondslag niet uit. De vraag is derhalve of deze wetgeving onaanvaardbaar zou worden doorkruist door zodanig verhaal. Daartoe moet worden onderzocht of verhaal van die kosten langs publiekrechtelijke weg is uitgesloten.

In het verhaal van de meerkosten waarvan de Staat in dit geval vergoeding vordert, is niet voorzien.

Als de wetgever verhaal van de onderhavige meerkosten wenselijk had geacht, had het voor de hand gelegen dat hij hiervoor een regeling had getroffen die een uniforme berekening, vaststelling en invordering van deze kosten mogelijk maakt, en waarborgt dat verhaal van die kosten, waar nodig, is afgestemd op de uitoefening van andere bevoegdheden die de Staat in dit verband heeft, ook jegens derden.

Uit hetgeen hiervoor is overwogen, moet, bij gebreke van aanwijzingen voor het tegendeel, worden afgeleid dat verhaal van de onderhavige meerkosten langs publiekrechtelijke weg is uitgesloten. Gelet daarop moet worden aangenomen dat verhaal

van de onderhavige meerkosten op privaatrechtelijke grondslag een onaanvaardbare doorkruising zou vormen van de publiekrechtelijke regeling van de belastingheffing en -invordering en daarom niet mogelijk is.

Partij(en)

Arrest in de zaak van:

De Staat Der Nederlanden, te 's-Gravenhage, eiser tot cassatie, hierna: de Staat, adv.: J.W.H. van Wijk, tegen

Verweerder in cassatie, hierna: verweerder, adv.: A.E.H. van der Voort Maarschalk en J.F. de Groot.

Uitspraak

1. Procesverloop

Voor het verloop van het geding in feitelijke instanties verwijst de Hoge Raad naar:

- de vonnissen in de zaak C/07/192953/HL ZA 11-1056 van de rechtbank Midden-Nederland van 4 april 2012 en 9 oktober 2013;
- de rolbeschikking en het arrest in de zaak 200.141.591/01 van het gerechtshof Arnhem-Leeuwarden van achtereenvolgens 29 september 2015 en 23 oktober 2018.

De Staat heeft tegen het arrest van het hof beroep in cassatie ingesteld.

Verweerder heeft een verweerschrift tot verwerping ingediend.

De zaak is voor verweerder toegelicht door zijn advocaten en mede door R.R. Oudijk.

De conclusie van de Advocaat-Generaal P.J. Wattel strekt tot verwerping van het cassatieberoep van de Staat.

De advocaat van de Staat heeft schriftelijk op die conclusie gereageerd.

2. Uitgangspunten en feiten

2.1.

In cassatie kan van het volgende worden uitgegaan. Verweerder is belastingadviseur. Hij heeft voor cliënten opzettelijk een groot aantal onjuiste aangiften inkomstenbelasting/premieheffing volksverzekeringen gedaan over de jaren 2007-2009. Dit heeft geleid tot belastingteruggaven waarop zijn cliënten geen recht hadden. In verband hiermee is verweerder strafrechtelijk veroordeeld wegens oplichting en valsheid in geschrift.

2.2.

De Staat vordert in dit geding van verweerder schadevergoeding op grond van onrechtmatige daad. Aan deze vordering heeft de Staat het volgende ten grondslag gelegd.

Op de computer van verweerder zijn 4084 aangiften inkomstenbelasting/premieheffing volksverzekeringen over de jaren 2007-2009 aangetroffen. Daarvan zijn in verband met de opzettelijk onjuiste aangiften 3697 aangiften inhoudelijk beoordeeld door de belastingdienst. Het totale bedrag van het nadeel voor de Staat als gevolg van de aangiften bleek € 1.962.134 te belopen.

De onjuiste aangiften hebben tot veel extra werkzaamheden voor de Staat geleid. Deze werkzaamheden bestonden in het controleren van de aangiften, onder meer door van de belastingplichtigen bewijsstukken op te vragen en deze te controleren, en in het corrigeren van de aangiften, met vaststelling van een gewijzigde aanslag dan wel oplegging van een navorderingsaanslag. Deze aanslagen dienden vervolgens te worden ingevorderd, teneinde terugbetaling te verkrijgen van de eerder op grond van de onjuiste aangiften ten onrechte uitgekeerde bedragen.

De Staat heeft de kosten van deze extra werkzaamheden, bestaande in arbeidsuren van medewerkers, begroot op in totaal € 391.681. De Staat vordert dit bedrag als schadevergoeding. Voorts vordert de Staat in hoger beroep vergoeding van kosten voor (extra) werkzaamheden in de invordering, nader op te maken bij staat.

Hiernaast heeft de Ontvanger in eerste aanleg schadevergoeding, op te maken bij staat, van verweerder gevorderd in verband met de onmogelijkheid van verhaal van ten onrechte uitgekeerde bedragen.

2.3.

De rechtbank heeft de vordering van de Ontvanger toegewezen, mede op grond van art. 4:124 Awb.^[1] Tegen deze toewijzing is in hoger beroep niet opgekomen. De vordering van de Staat tot vergoeding van de kosten van de extra werkzaamheden heeft de rechtbank afgewezen. Zij was van oordeel, kort gezegd, dat vergoeding van deze kosten publiekrechtelijk is uitgesloten en dat verhaal langs privaatrechtelijke weg daarom zou neerkomen op een onaanvaardbare

doorkruising van deze publiekrechtelijke regeling (rov. 4.7).

2.4.

Het hof heeft het vonnis van de rechtbank, voor zover aan hem voorgelegd, bekrachtigd.^[2] Het heeft, kort gezegd, het hiervoor aan het slot van 2.3 weergegeven oordeel van de rechtbank onderschreven (rov. 3.4–3.7). Het heeft in de door de Staat aangevoerde bijzondere omstandigheden — onder meer dat verweerder als belastingadviseur, mede om eigen gewin, op grote schaal en systematisch opzettelijk onjuiste aangiften voor cliënten heeft gedaan, wat tot omvangrijke extra werkzaamheden voor de Staat heeft geleid — geen grond gezien om voor dit geval anders te oordelen (rov. 3.8–3.11).

3. Beoordeling van het middel

3.1.

Het middel stelt aan de orde de juistheid van de hiervoor in 2.4 genoemde oordelen van het hof en daarmee de vraag of de Staat op privaatrechtelijke grondslag verhaal kan nemen voor extra kosten van controle en correctie van aangiften en van invordering van aanslagen, veroorzaakt door het opzettelijk doen van onjuiste aangiften.

3.2.1.

De overheid kan voor de kosten die zij maakt bij de uitvoering van haar publieke taak verhaal nemen op privaatrechtelijke grondslag, zoals onrechtmatige daad of ongerechtvaardigde verrijking, ook als de uitvoering van die taak geheel of ten dele publiekrechtelijk is geregeld. Dat is anders als de wet verhaal op die grondslag uitsluit dan wel de publiekrechtelijke regeling door verhaal op die grondslag onaanvaardbaar zou worden doorkruist. Als blijkt de publiekrechtelijke regeling verhaal van kosten langs publiekrechtelijke weg is uitgesloten, vormt dat een belangrijke aanwijzing dat verhaal van kosten ook op privaatrechtelijke grondslag niet mogelijk is. Bij beantwoording van de vraag of volgens de publiekrechtelijke regeling verhaal van kosten langs publiekrechtelijke weg is uitgesloten, dient onder meer te worden gelet op de inhoud en strekking van die regeling, mede in verband met de aard van de aan de orde zijnde publieke taak en de aard van de kosten.^[3]

3.2.2.

In dit geval gaat het om belastingheffing en invordering van belastingaanslagen door de Staat. Deze publieke taak is in hoofdzaak geregeld in de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) en de Invorderingswet 1990. Deze en andere wetten waarin de belastingheffing en invordering zijn geregeld, sluiten verhaal van kosten als de onderhavige op privaatrechtelijke grondslag niet uit. De vraag is derhalve of deze wetgeving onaanvaardbaar zou worden doorkruist door zodanig verhaal. Daartoe moet worden onderzocht of verhaal van die kosten langs publiekrechtelijke weg is uitgesloten.

3.2.3.

De kosten van controle en correctie van belastingaangiften en van invordering van aanslagen behoren tot de normale kosten van de belastingheffing. Deze plegen van oudsher niet bij individuele belastingplichtigen in rekening te worden gebracht, maar te worden voldaan uit de algemene middelen.

In geval van opzettelijk onjuiste aangiften kunnen deze kosten hoger uitvallen, hetgeen leidt tot meerkosten, waarvan de Staat in dit geval vergoeding vordert. In de gevolgen die kunnen worden verbonden aan het doen van opzettelijk onjuiste aangifte is sinds lang op diverse wijzen wettelijk voorzien. Zo kunnen in geval van een dergelijke aangifte fiscale boetes worden opgelegd (art. 67d e.v. AWR) en kan ook strafrechtelijk worden opgetreden (art. 69 AWR en de bepalingen van het commune strafrecht). In het verhaal van de meerkosten waarvan de Staat in dit geval vergoeding vordert, is echter niet voorzien.

In het verhaal van meerkosten is wel voorzien ingeval dwanginvordering nodig is doordat de belastingplichtige in gebreke blijft het verschuldigde tijdig te betalen. In dat geval kunnen in de wet neergelegde, forfaitaire bedragen in rekening worden gebracht en worden verhaald op grond van de Kostenwet invordering rijksbelastingen. In deze zaak gaat het echter niet om kosten die waarop deze wet ziet.

3.2.4.

Als de wetgever verhaal van de onderhavige meerkosten wenselijk had geacht, had het voor de hand gelegen dat hij hiervoor een regeling had getroffen die een uniforme berekening, vaststelling en invordering van deze kosten mogelijk maakt, en waarborgt dat verhaal van die kosten, waar nodig, is afgestemd op de uitoefening van andere bevoegdheden die de Staat in dit verband heeft, ook jegens derden (zie bijvoorbeeld art. 5:1 lid 2 Awb en art. 67r AWR). Gelet op het grote aantal belastingaangiften dat jaarlijks wordt gedaan, en derhalve het grote aantal gevallen waarin verhaal van de hier bedoelde kosten aan de orde zou kunnen zijn, zou een dergelijke regeling immers vanuit een oogpunt van rechtsgelijkheid, rechtszekerheid en een consistente bevoegdheidsuitoefening op haar plaats zijn. Met betrekking tot de hiervoor in 3.2.3

bedoelde bevoegdheden van de Belastingdienst en de Ontvanger zijn dergelijke regelingen dan ook in het leven geroepen.

3.2.5.

Uit hetgeen hiervoor in 3.2.3 en 3.2.4 is overwogen, moet, bij gebreke van aanwijzingen voor het tegendeel, worden afgeleid dat verhaal van de onderhavige meerkosten langs publiekrechtelijke weg is uitgesloten. Gelet daarop moet worden aangenomen dat verhaal van de onderhavige meerkosten op privaatrechtelijke grondslag een onaanvaardbare doorkruising zou vormen van de publiekrechtelijke regeling van de belastingheffing en - invordering en daarom niet mogelijk is.

3.3.

De Staat heeft aangevoerd dat zich ten aanzien van verweerder bijzondere omstandigheden voordoen, te weten dat hij als belastingadviseur op grote schaal en systematisch opzettelijk onjuiste aangiften heeft ingediend, mede voor eigen gewin, en aldus de Staat heeft genoopt tot omvangrijke extra werkzaamheden ter controle en correctie van aangiften en ter verkrijging van terugbetaling van de op grond van de onjuiste aangiften ten onrechte uitgekeerde bedragen. Er bestaat evenwel geen grond om voor dit geval een uitzondering te maken. Daarbij is mede van belang dat tussen het geval dat zich hier volgens de Staat voordoet en andere gevallen van opzettelijk onjuiste aangifte, geen duidelijk en in de praktijk eenvoudig te hanteren onderscheid valt te maken.

3.4.

Op het vorenstaande stuiten de klachten van het middel af.

4. Beslissing

De Hoge Raad:

- verwerpt het beroep;
- veroordeelt de Staat in de kosten van het geding in cassatie, tot op deze uitspraak aan de zijde van verweerder begroot op € 2.091,34 aan verschotten en € 2.200 voor salaris, vermeerderd met de wettelijke rente over deze kosten indien de Staat deze niet binnen veertien dagen na heden heeft voldaan.

Noot

Auteur: G.A. van der Veen

1.

Plaats van dit arrest. Het bovenstaande arrest is het zoveelste arrest in een lange reeks van arresten over onaanvaardbare doorkruising van het publiekrecht door het gebruik van het privaatrecht, waarvoor het arrest Windmill in beginsel de kaders heeft gegeven (HR 26 januari 1990, ECLI:NL:HR:1990:AC0965, AB 1990/408, m.nt. G.P. Kleijn, NJ 1991/393, m.nt. M. Scheltema). Met een gemodificeerde toepassing van enige criteria sluit het bovenstaande arrest privaatrechtelijk verhaal van meerkosten van belastinginning uit.

De Staat had op een belastingadviseur verhaal gezocht voor de extra kosten die de Staat had gemaakt naar aanleiding van zijn bijna 3700 opzettelijk onjuist gedane belastingaangiften. Die kosten waren onder meer gemaakt door het controleren van de aangiften, het corrigeren daarvan en het vaststellen van gewijzigde aanslagen. Het kostenverhaal strandt op de onaanvaardbare doorkruising van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR), de Invorderingswet 1990 en andere niet met name door de Hoge Raad genoemde wetten. Daarin zijn geen publiekrechtelijke verhaalsbevoegdheden opgenomen. Indien de wetgever dergelijk verhaal wel had gewenst, dan had het voor de hand gelegen dat hij daarvoor een regeling met materiële normen en afstemming met andere bevoegdheden ook jegens derden had getroffen. Nu verhaal langs publiekrechtelijke weg is uitgesloten, moet worden aangenomen dat verhaal op privaatrechtelijke grondslag een onaanvaardbare doorkruising zou vormen van de publiekrechtelijke regeling van de belastingheffing en -invordering. Aldus sluit het arrest aan bij arresten als HR 21 maart 2003, ECLI:NL:PHR:2003:AF2835, AB 2005/59, m.nt. G.A. van der Veen, NJ 2003/360 (Premiefraudeur) en HR 14 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:221, AB 2018/1, m.nt. G.A. van der Veen, NJ 2017/140, m.nt. S.D. Lindenbergh (Valse aangifte). In het eerste arrest ging het om een gestrande poging van (kort samengevat) een aantal pensioenfondsen om kosten van opsporingsonderzoek te verhalen. Volgens de Hoge Raad was het onderzoek een uitvloeisel van de publiekrechtelijke taak van de fondsen, strekkende tot het opsporen van met strafrechtelijke of administratieve sancties bedreigde feiten. De kosten van een dergelijk onderzoek, verbonden aan de uitoefening van een bijzondere opsporingsbevoegdheid die primair het algemeen belang dient, worden in het algemeen niet op individuele burgers afgewenteld. Er was geen publiekrechtelijke regeling met een afwijking van dit uitgangspunt.

Kostenverhaal via het privaatrecht zou dan ook op onaanvaardbare wijze de publiekrechtelijke regeling doorkruisen. Onder verwijzing naar het eerste arrest werd in het tweede arrest gememoreerd dat een onbeperkte mogelijkheid van verhaal van kosten van de politie ter uitvoering van haar publiekrechtelijke taak, strekkende tot het opsporen van strafbare feiten, zich niet zonder meer verdraagt met de bijzondere wettelijke doeleinden en regeling van de strafrechtspleging. Ook daar bleek privaatrechtelijk kostenverhaal een onaanvaardbare doorkruising op te leveren, in beginsel ook bij verhaal van kosten als gevolg van een valse aangifte.

Ten opzichte van de twee eerdere arresten is dit arrest leerzaam, maar niet spectaculair. Het past in de lijn van deze arresten, maar geeft wel enige opheldering over de vraag welke "hoofdregel" nu geldt bij privaatrechtelijk kostenverhaal (punt 2). Het meest interessant is echter dat het arrest bovengemiddeld veel waarde hecht aan het belang van (publiekrechtelijke) normering voor kostenverhaal in gevallen als het onderhavige (punt 3). Ten slotte maakt het arrest weer eens duidelijk dat de burgerlijke rechter wat losjes met de volgorde en invulling van de doorkruisingscriteria omgaat (punt 4).

2.

Hoofdregel en uitzondering, of concurrentie van hoofdregels? In het arrest sluit de Hoge Raad aan bij de boven genoemde arresten "premiefraudeur" en "valse aangifte". Aldus is de regel dat kosten van toezicht en opsporing op het gebied van sociale zekerheid, sociale voorzieningen en belastingen, alsmede extra kosten van inning van de juiste bedragen en/of boetes, alsmede de kosten van opsporingsonderzoek door de politie, in beginsel niet langs privaatrechtelijke weg verhaald kunnen worden op de veroorzakers van die kosten. Daartegenover staat een andere regel, die de Staat als hoofdregel had gepresenteerd, waarop de Staat zich in cassatie had beroepen en die ook voor de Hoge Raad de start van de redenering vormt (r.o. 3.2.1). Die hoofdregel luidt dat de overheid voor de kosten die zij maakt bij de uitvoering van haar publieke taak, verhaal kan nemen op privaatrechtelijke grondslag, zoals onrechtmatige daad of ongerechtvaardigde verrijking, ook als de uitvoering van die taak geheel of ten dele publiekrechtelijk is geregeld. Dat is anders als de wet verhaal op die grondslag uitsluit dan wel de publiekrechtelijke regeling door verhaal op die grondslag onaanvaardbaar zou worden doorkruist. Die hoofdregel blijkt onder meer uit HR 25 maart 2011, ECLI:NL:HR:2011:BP2310, AB 2011/223, m.nt. G.A. van der Veen, NJ 2011/139 (Verkiezingsfraude); HR 12 december 2014, ECLI:NL:HR:2014:3594, AB 2015/264, m.nt. A.H.J. Hofman en G.A. van der Veen, NJ 2015/366, m.nt. S.D. Lindenbergh (Achmea/Staat); en HR 24 juni 2016, ECLI:NL:HR:2016:1278, AB 2016/394, m.nt. P.J. Huisman, NJ 2017/139, m.nt. S.D. Lindenbergh (Apache). Zoals de A-G bij het bovenstaande arrest ook concludeert, kan uit die arresten inderdaad de hoofdregel worden afgeleid dat als de publiekrechtelijke regeling van de taakuitoefening door de overheid het gebruik van het privaatrecht niet uitsluit, en die regeling bepaalde aspecten van die taakuitoefening evenmin (uitputtend) regelt, de overheid ook het privaatrecht kan gebruiken voor haar publieke taakuitoefening, behoudens onaanvaardbare doorkruising van een publiekrechtelijke regeling, bijvoorbeeld als gebruik van het privaatrecht publiekrechtelijke waarborgen frustreert of maatschappelijk wenselijk gedrag ontmoedigt (Conclusie A-G, punt 1.5).

Mij lijkt dat intussen ook wel van twee hoofdregels gesproken kan worden, hoewel de Hoge Raad de hoofdregel vooropstelt dat privaatrechtelijk kostenverhaal in beginsel is toegestaan. Welke (hoofd)regel geldt, hangt af van de soort kosten, maar misschien nog meer van het nog te noemen probleem van afgrenzing tussen wel verhaalbare en niet verhaalbare kosten. Bij de soort kosten kan waarde gehecht worden aan de opmerking van de A-G, dat deze kosten "in het algemeen niet op burgers worden afgewend" (Conclusie A-G, punt 1.9) en aan het oordeel van de Hoge Raad, dat deze kosten van oudsher niet bij de belastingplichtigen in rekening worden gebracht (r.o. 3.2.3). Dat zijn echter meer constatering van een gewoonte. Een gewoonte kan best worden vervangen door een nieuwe gewoonte. In het arrest inzake de premiefraudeur werd naast die gewoonte ook gememoreerd dat de daar aan de orde zijnde opsporingsbevoegdheid primair het algemeen belang diende (r.o. 3.5.2). Ook dat is echter weinig onderscheidend. Het opnieuw organiseren van verkiezingen na verkiezingsfraude kan beschouwd worden als een algemeen belang van (onder meer) herstel van publiek vertrouwen in de legitimatie van volksvertegenwoordigers (arrest verkiezingsfraude). De verkeersveiligheid die gebaat is bij het verwijderen van olie op een wegdek na een ongeval, is ook een algemeen belang (Achmea/Staat). Ten slotte vonden "onze" gemeenten de zorg voor hun inwoners in de zaak die leidde tot het arrest inzake de crash met de Apache-helikopter ook een algemeen belang.

Het zal dus moeten gaan om het soort kosten. Privaatrechtelijk verhaal van kosten die verband houden met de inning van premies en belastingen, of met de opsporing van strafbare feiten, levert in principe een onaanvaardbare doorkruising van de betrokken publiekrechtelijke regelingen op.

Dat past bij de meer algemene ondertoon in de hoek van premie- en belastingheffing en in de repressieve handhaving. De burgerlijke rechter is zeer kritisch over privaatrechtelijke verhaals- of handhavingsacties. We merken dat bij verkapte pogingen tot belastingheffing. Zie onder meer HR 11 november 2005, ECLI:NL:HR:2005:AU2554, AB 2006/48, m.nt. G.A. van der Veen, NJ 2006/337, m.nt. J.W. Zwemmer (Granaria). In dat arrest bleek een vordering uit onrechtmatige daad tot inning van misgelopen belastingen een onaanvaardbare doorkruising van het belastingrecht, vanwege de schending van het fiscaalrechtelijke legaliteitsbeginsel. We constateren dat ook bij civielrechtelijke handavingsstelsels die te dicht in de buurt van publiekrechtelijke handhaving komen. Zie onder meer HR 20 december 2002, ECLI:NL:HR:2002:AE9249, AB 2003/344, m.nt. F.J. van Ommeren, NJ 2004/450, m.nt. M. Scheltema (SKV III). Daar was een privaatrechtelijk

handhavingssysteem een onaanvaardbare doorkruising van het publiekrechtelijke regelgevings- en handhavingssysteem dat de wetgever voor ogen heeft gestaan. In dat laatste arrest onderzocht de Hoge Raad minutieus de inhoud en strekking van dat publiekrechtelijke handhavingssysteem om aan de hand van dat onderzoek tot de conclusie te komen dat de wetgever optreden buiten dat streng gereguleerd optreden niet had beoogd. Daaruit kon in dat geval dus ook een goed onderbouwde conclusie getrokken worden dat privaatrechtelijk optreden dus niet was toegestaan. Dat viel immers buiten dat kader. Het bovenstaande arrest is wat korter door de bocht, maar de uitkomst is niet anders.

3.

Noodzaak van een wettelijke regeling. De Staat had aangevoerd dat het hier ging om een bijzonder geval dat de belastingadviseur op grote schaal en systematisch opzettelijk onjuiste aangiften heeft ingediend, mede voor eigen gewin, en aldus de Staat heeft genoopt tot omvangrijke extra werkzaamheden ter controle en correctie van aangiften en ter verkrijging van terugbetaling van ten onrechte uitgekeerde bedragen. De Hoge Raad zag geen reden om daarvoor een uitzondering te maken op het oordeel dat sprake was van een onaanvaardbare doorkruising. De Hoge Raad achtte mede van belang dat er geen duidelijk en praktisch hanteerbaar onderscheid te maken valt tussen dit geval en andere gevallen van opzettelijk onjuiste aangifte (r.o. 3.3).

Ook voor dit bijzonder scha(n)delijke geval geldt dus dat het voor de hand had gelegen dat de wetgever een regeling had getroffen met een uniforme berekening, vaststelling en invordering van deze kosten, met waarborgen dat verhaal waar nodig is afgestemd op de uitoefening van andere bevoegdheden van de Staat, indien althans de wetgever verhaal wenselijk had geacht. Gelet op het grote aantal belastingaangiften dat jaarlijks wordt gedaan, en derhalve het grote aantal gevallen waarin verhaal aan de orde zou kunnen zijn, zou een dergelijke regeling vanuit een oogpunt van rechtsgelijkheid, rechtszekerheid en een consistente bevoegdheidsuitoefening op haar plaats zijn, aldus r.o. 3.2.4.

Naar mijn indruk zit de kernoverweging van het arrest in deze rechtsoverweging. Dat is ook de mening van M.H.W.C.M. Theunisse in zijn noot bij dit arrest in de *Gemeentestem* (Gst. 2020/108), die ook verwijst naar de ruime aandacht van de A-G voor deze problematiek (Conclusie A-G, punten 5.13–5.15). Theunisse acht de rechter niet optimaal gepositioneerd om te beslissen over de wenselijkheid en aanvaardbaarheid van zulk kostenverhaal, omdat allerlei rechtsstatelijke normen en uitgangspunten in de knel raken, afstemming met andere regelingen vereist is en de rechter genoodzaakt wordt om op detailniveau regels te fabriceren.

Het gaat hier inderdaad om een situatie die zich vaak zou kunnen voordoen en die noopt tot afgrenzing van verhaalbare en niet-verhaalbare kosten. Een zekere mate van controle zal immers bij iedere belastingaangifte al inherent zijn. Vermoedelijk kan ook nog op diverse wijzen gedifferentieerd worden. Zo zijn of waren er alleen al wisselende aandachtspunten van de Belastingdienst. Soms legt de Belastingdienst een speciaal lijstje aan van zaken die in een jaar extra aandacht krijgen bij de controle. Zijn de kosten van die extra aandacht dat jaar dan verhaalbaar indien iets wordt gevonden, of juist niet omdat ook die extra kosten dat jaar “standaard” waren, en wat is de verhouding dan een jaar later? In zoverre verschillen de feiten nogal van die uit “Verkiezingsfraude” en arresten als “Achmea/Staat”. Tot dusverre heeft verkiezingsfraude die tot nieuwe verkiezingen noopt, zich in ieder geval niet vaak voorgedaan. Kostenverhaal na veroorzaking van schade aan de openbare weg kan zich vaker voordoen. Daar lijken echter de daadwerkelijk gemaakte kosten in de regel vrij eenvoudig aantoonbaar. Bovendien zullen er minder afstemmingsproblemen met andere regelingen opdoemen.

Met de uitspraak dat deze materie passend publiekrechtelijk geregeld zou moeten worden, sluit de Hoge Raad volgens mij aan bij HR 2 mei 2003, ECLI:NL:HR:2003:AF2848, AB 2003/354, m.nt. E.W.J. de Groot en G.A. van der Veen, NJ 2003/485, m.nt. P.C.E. van Wijmen (Nunspeet/Mulder). Daar ging het om verhaal van planschade bij wijze van overeenkomst. De Hoge Raad zag ten minste twee prangende bezwaren. Ten eerste was de rechtsbescherming van degene op wie planschadeuitkeringen verhaald zouden worden, onvoldoende geregeld. Ten tweede ontbrak een wettelijke maatstaf ter bepaling van het deel van de planschadevergoeding dat door middel van de overeenkomst ten laste van de particulier zou mogen worden gebracht. Alleen een wettelijke regeling, waarbij de nodige grenzen zouden kunnen worden gesteld, zou in die bezwaren kunnen voorzien, aldus de Hoge Raad destijds. Dat de wetgever de figuur nadien wel wettelijk heeft geregeld in (thans) artikel 6.4a Wro doch daarbij geen inhoudelijke normering heeft gegeven, doet aan het oordeel van de Hoge Raad niet af.

Kortom, volgens de Hoge Raad is de wetgever aan zet wanneer het gaat om mogelijkerwijs veel voorkomend verhaal van kosten waarbij de grens tussen niet- en wel verhaalbare kosten een afweging door de wetgever vergt. Die moet de normering geven en — in mijn optiek — dan ook de rechtsbescherming goed regelen. Indien de bestaande wettelijke regelingen niet in een dergelijk verhaal voorzien en dus al helemaal geen normering kennen, is de civiele rechter er niet voor om op ad-hoc basis een gat te dichten. Dat doet hij ook niet ingeval een partij het zo bont heeft gemaakt als hier.

4.

De diffuse doorkruisingsmix. In zijn noot bij dit arrest in JB 2020/102 constateert L.J.M. Timmermans dat de Hoge Raad in r.o. 3.2.1 een enigszins gemodificeerd toetsingskader toepast van het Vlissingse brandweerkostenarrest (HR 11 december 1992, ECLI:NL:HR:1992:ZC0788, AB 1993/301, m.nt. G.A. van der Veen, NJ 1994/639, m.nt. M. Scheltema). Het gaat vooral om de volgorde van elementen. In het brandweerkostenarrest werd afgesloten met de regel dat als verhaal van

kosten via het publiekrecht is uitgesloten, dat een belangrijke aanwijzing is dat verhaal via het privaatrecht dan ook is uitgesloten. In het onderhavige arrest wordt deze regel echter juist vooropgesteld, zo constateert Timmermans. In het brandweerkostenarrest werd begonnen met de stelling dat acht moet worden geslagen op de inhoud en strekking van de regeling (waarbij mede de wetsgeschiedenis van belang is), mede in verband met de aard van de taak en de aard van de kosten.

De redenering van toen lag dicht bij het kort tevoren gewezen “Windmill”. Met Timmermans valt te constateren dat de Hoge Raad de criteria uit het brandweerkostenarrest ditmaal in een andere volgorde zet. Volgens het voorliggende arrest zijn het onderzoek naar de inhoud en strekking van de regeling en aard van de taak en aard van de kosten, elementen aan de hand waarvan bepaald wordt of verhaal van de kosten via het publiekrecht is uitgesloten, wat dan een belangrijke aanwijzing is dat verhaal via het privaatrecht ook is uitgesloten, aldus Timmermans.

Het is jammer dat het dertigjarig bestaan van het arrest “Windmill” eerder in 2020 zonder congres voorbijgegaan is. Daar had geconstateerd kunnen worden dat de stam van het arrest Windmill tot verschillende mutaties heeft geleid. Ik kan dan ook niet beoordelen of dit arrest nu echt een algemene koerswijziging voor kostenverhaalskwesties oplevert, of dat het meer is toegeschreven naar de specifieke situatie van dit geval. De onder het vorige punt besproken nadruk die dit arrest legt op de noodzaak van een wettelijke regeling is in ieder geval niet algemeen. Voor een volgend jubileum van het arrest “Windmill” kan het hoe dan ook alsnog interessant zijn om alle arresten in een soort schema te passen. De uitkomst kan niet anders zijn, dan dat de redeneringen in grote lijnen dezelfde zijn gebleven, dat er desondanks soms selectief met de criteria en de volgorde wordt omgegaan, maar dat de uitkomst van de meeste arresten niet verbaast. De uitkomst was hier al af te leiden uit de eerdere arresten “Premiefraudeur” en “Valse aangifte”. Meer verrassend is hier de variatie in de toepassing van de doorkruisingsformule, maar vooral het nadrukkelijke oordeel dat een wettelijke regeling met toereikende (publiekrechtelijke) normering nodig is ingeval verhaal van opsporings- en inningskosten wenselijk wordt geacht.

Voetnoten

[1.]

Rb. Midden-Nederland, 9 oktober 2013, ECLI:NL:RBMNE:2013:4723.

[2.]

Hof Arnhem-Leeuwarden 23 oktober 2018, ECLI:NL:GHARL:2018:9469.

[3.]

Vgl. HR 11 december 1992, ECLI:NL:HR:1992:ZC0788 (Bluskosten Vlissingen), r.o. 3.5 en 3.7.